

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

24. Februar 2000 \*

In der Rechtssache C-434/97

**Kommission der Europäischen Gemeinschaften**, vertreten durch H. Michard und E. Traversa, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift: C. Gómez de la Cruz, Juristischer Dienst, Centre Wagner, Luxemburg-Kirchberg,

Klägerin,

gegen

**Französische Republik**, vertreten durch K. Rispal-Bellanger, Abteilungsleiterin in der Direktion für Rechtsfragen des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, und G. Mignot, Sekretär für Auswärtige Angelegenheiten in derselben Direktion, als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift: Französische Botschaft, 8 B, boulevard Joseph II, Luxemburg,

Beklagte,

\* Verfahrenssprache: Französisch.

wegen Feststellung, daß die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) insbesondere in Verbindung mit Artikel 20 der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABl. L 316, S. 21) verstoßen hat, indem sie Artikel 26 des Gesetzes Nr. 83-25 vom 19. Januar 1983, der den Anwendungsbereich und die Bemessungsgrundlage des auf alkoholische Getränke erhobenen „Sozialbeitrags“ betrifft, beibehalten hat,

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Sechsten Kammer J. C. Moitinho de Almeida in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer, sowie der Richter L. Sevón, C. Gulmann, J.-P. Puissechet und M. Wathelet (Berichterstatter),

Generalanwalt: A. Saggio

Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 25. Februar 1999, in der die Kommission durch H. Michard und die Französische Republik durch S. Seam, Sekretär für Auswärtige Angelegenheiten in der Direktion für Rechtsfragen des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten vertreten waren,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 1. Juli 1999,

folgendes

### Urteil

- 1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 22. Dezember 1997 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EG-Vertrag (jetzt Artikel 226 EG) Klage erhoben auf Feststellung, daß die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1; im folgenden: Verbrauchsteuerrichtlinie) insbesondere in Verbindung mit Artikel 20 der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABl. L 316, S. 21; im folgenden: Strukturrichtlinie) verstoßen hat, indem sie Artikel 26 des Gesetzes Nr. 83-25 vom 19. Januar 1983, der den Anwendungsbereich und die Bemessungsgrundlage des auf alkoholische Getränke erhobenen „Sozialbeitrags“ betrifft, beibehalten hat.

## Die Gemeinschaftsregelung

2 In der dritten Begründungserwägung der Verbrauchsteuerrichtlinie heißt es:

„Der Begriff ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren‘ ist zu definieren. Die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften gelten nur für Waren, die in allen Mitgliedstaaten der Verbrauchsteuer unterliegen. Auf diese Waren können andere indirekte Steuern zu spezifischen Zwecken erhoben werden. Die Beibehaltung oder Einführung anderer indirekter Steuern darf keine mit dem Überschreiten einer Grenze verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.“

Artikel 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie bestimmt insoweit:

„(1) Diese Richtlinie findet auf Gemeinschaftsebene Anwendung auf die folgenden in den einschlägigen Richtlinien definierten Waren:

— Mineralöle,

— Alkohol und alkoholische Getränke,

— Tabakwaren.

(2) Auf die in Absatz 1 genannten Waren können andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung erhoben werden, sofern diese Steuern die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten.

(3) Die Mitgliedstaaten können Steuern auf andere als die in Absatz 1 genannten Waren einführen oder beibehalten, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.

Unter der gleichen Voraussetzung ist es den Mitgliedstaaten ebenfalls weiterhin freigestellt, Steuern auf Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, zu erheben, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt.“

- 3 Die Vorschriften über die Struktur und die Höhe der Verbrauchsteuer auf Mineralöle, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren sind in speziellen Richtlinien enthalten. Die Strukturrichtlinie harmonisiert insbesondere die Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke. Nach Artikel 19 dieser Richtlinie erheben die Mitgliedstaaten eine Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol.

4 Artikel 20 der Richtlinie bestimmt:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Begriff ‚Ethylalkohol‘

— alle Erzeugnisse der KN-Codes 2207 und 2208 mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol., auch wenn diese Erzeugnisse Teil eines Erzeugnisses sind, das unter ein anderes Kapitel der Kombinierten Nomenklatur fällt;

— die Erzeugnisse der KN-Codes 2204, 2205 und 2206 mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 22 % vol.;

— Trinkbranntweine, gleichviel, ob sie gelöste Erzeugnisse enthalten oder nicht.“

- 5 Nach Artikel 21 der Strukturrichtlinie wird die Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol je Hektoliter reinen Alkohols bei einer Temperatur von 20 °C festgesetzt und nach der Anzahl der Hektoliter reinen Alkohols berechnet. Nach den Artikeln 9 Absatz 1 und 13 Absatz 1 dagegen wird die von den Mitgliedstaaten auf Wein sowie auf andere gegorene Getränke als Wein und Bier erhobene Verbrauchsteuer nach der Anzahl Hektoliter des Fertigerzeugnisses festgesetzt.

## Das nationale Recht

- 6 Artikel 26 des Gesetzes Nr. 83-25 hat angesichts der mit dem ungezügelter Konsum von Tabak und alkoholischen Getränken verbundenen gesundheitlichen Risiken eine Abgabe auf diese Erzeugnisse zugunsten der Caisse nationale d'assurance maladie (Nationale Krankenkasse) eingeführt (im folgenden: „Sozialbeitrag“). In den Absätzen II und IV dieses Artikels heißt es:

„II. In bezug auf alkoholische Getränke wird der Beitrag beim Kauf von Getränken mit einem Alkoholgehalt von mehr als 25 % vol. durch die Verbraucher fällig.

...

IV. In bezug auf alkoholische Getränke wird der Sozialbeitrag auf 1 Franc je Deziliter oder angefangenen Deziliter festgesetzt.“

## Das Vorverfahren und die Vertragsverletzungsklage

- 7 Nach Auffassung der Kommission verfolgt der „Sozialbeitrag“ zwar eine besondere Zielsetzung im Sinne des Artikels 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie, doch seien sein Anwendungsbereich und seine Bemessungsgrundlage nicht mit der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, wie sie in der Strukturrichtlinie festgelegt worden sei, vereinbar.

- 8 Zum einen beziehe sich der Sozialbeitrag auf Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 25 % vol. Artikel 20 der Strukturrichtlinie enthalte jedoch eine Definition des Begriffes „Ethylalkohol“, wonach dieser u. a. alle alkoholischen Getränke der KN-Codes 2204 (Wein), 2205 (Wermutwein) und 2206 (andere gegorene Getränke) mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 22 % vol. umfasse. Der unterschiedliche Anwendungsbereich der französischen Rechtsvorschriften und der Strukturrichtlinie bedeute somit, daß innerhalb der gemeinschaftsrechtlichen Steuerkategorie „Ethylalkohol“ eine spezielle, in der Richtlinie nicht vorgesehene Unterkategorie für alkoholische Erzeugnisse geschaffen werde.
- 9 Zum anderen lege Artikel 21 der Strukturrichtlinie als Bemessungsgrundlage für die Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol die Anzahl der Hektoliter reinen Alkohols zugrunde, während der Sozialbeitrag sich nach dem Getränkevolumen bestimme.
- 10 Aus diesen beiden Gründen wies die Kommission die französische Regierung mit Mahnschreiben vom 14. Februar 1996 darauf hin, daß der Sozialbeitrag nicht unter die in Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie enthaltene Ausnahmevorschrift falle.
- 11 In ihrer Antwort vom 25. April 1996 teilte die französische Regierung der Kommission mit, die von dieser vertretene Auslegung nehme Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie jede praktische Wirkung. Diese Vorschrift verpflichte die Mitgliedstaaten lediglich, „die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer“ zu beachten, nicht aber, die Grundsätze für die Verbrauchsteuern oder die Mehrwertsteuer zu erlassen.

- 12 Durch mit Gründen versehene Stellungnahme vom 12. Februar 1997 bekräftigte die Kommission ihre Auffassung und forderte die französische Regierung auf, die erforderlichen Maßnahmen zu erlassen, um der Gemeinschaftsregelung binnen zwei Monaten nach Empfang dieser Stellungnahme nachzukommen. Da die französische Regierung der mit Gründen versehenen Stellungnahme nicht nachkam, hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.
- 13 Nach Auffassung der Kommission ist Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie eng auszulegen, soweit er den Mitgliedstaaten die Befugnis gibt, Ausnahmen vom harmonisierten Verbrauchsteuersystem vorzusehen. Die Mitgliedstaaten dürften daher andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung nur beibehalten oder einführen, wenn sie die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern und der Mehrwertsteuer beachteten. Jede andere Auslegung stünde nicht nur im Widerspruch zum Wortlaut dieser Vorschrift, sondern würde auch die Einführung einer nationalen indirekten Steuer neben den Verbrauchsteuern legitimieren. Dies würde die Erreichung des Zieles der Verbrauchsteuerrichtlinie, nämlich des freien Verkehrs der verbrauchsteuerpflichtigen Güter im Binnenmarkt, gefährden, da sie zur Verwirrung und Rechtsunsicherheit für die Wirtschaftsteilnehmer der anderen Mitgliedstaaten führen würde.
- 14 Wenn somit die Mitgliedstaaten von der Befugnis Gebrauch machten, zusätzliche indirekte Abgaben auf verbrauchsteuerpflichtige Erzeugnisse beizubehalten oder einzuführen, seien sie gehalten, für die Einhaltung des bestehenden gemeinschaftsrechtlichen Rahmens insbesondere in bezug auf die betroffenen Erzeugnisse und auf die Bemessungsgrundlage der Gemeinschaftsabgaben zu sorgen.
- 15 Die französische Regierung wendet ein, wenn der Auffassung der Kommission gefolgt würde, würde Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten lediglich eine Erhöhung der bestehenden Verbrauchsteuer erlauben. Eine solche Auslegung würde sie daran hindern, spezifische Ziele zu verfolgen, da sie keine anderen Steuermodalitäten als den Steuersatz ändern dürften. Sie würde Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie daher jeder praktischen Wir-

kung berauben. Im übrigen sei die Kommission nie imstande gewesen, klarzustellen, welche Art von spezifischer, von der harmonisierten Verbrauchsteuer zu unterscheidender Steuer nach dieser Vorschrift, so wie von ihr ausgelegt, zulässig sei.

- 16 Der Sozialbeitrag erfülle alle Voraussetzungen des Artikels 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie. Die Art und Weise seiner Berechnung sei am besten geeignet, um das Ziel eines Schutzes der öffentlichen Gesundheit zu erreichen. Dadurch, daß bei der Erhebung des Beitrags auf das Getränkevolumen statt auf den Prozentsatz des darin enthaltenen Alkohols abgestellt werde, würden die Getränke mit einem Alkoholgehalt zwischen 25 und 50 % vol., die am meisten verkauft würden, einheitlich belastet.

### Würdigung durch den Gerichtshof

- 17 Zunächst ist festzustellen, daß die Verbrauchsteuer- und die Strukturrichtlinie nur eine teilweise Harmonisierung vorgenommen haben. Sie beschränken sich nämlich im wesentlichen darauf, die Erzeugnisse anhand objektiver — u. a. an die verwendeten Herstellungsverfahren anknüpfender — Erwägungen einzustufen, die Bedingungen für die Entstehung der Verbrauchsteuer festzulegen, eine Regelung für die Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisse aufzustellen, die Besteuerungsgrundlage für die Verbrauchsteuern zu bestimmen und Verbrauchsteuermindestsätze festzulegen.
- 18 Um den unterschiedlichen steuerlichen Traditionen der Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet und dem häufigen Rückgriff auf indirekte Steuern für die Zwecke

nicht auf den Haushalt bezogener Politiken Rechnung zu tragen, hat der Rat Artikel 3 Absatz 2 in die Verbrauchsteuerrichtlinie aufgenommen.

- 19 Diese Vorschrift soll es den Mitgliedstaaten erlauben, zusätzlich zu der durch die Strukturrichtlinie festgesetzten Mindestverbrauchsteuer andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung, d. h. zu anderen als Haushaltszwecken, einzuführen.
- 20 Abgesehen vom Erfordernis einer besonderen Zielsetzung setzt diese den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis die Einhaltung bestimmter Besteuerungsgrundsätze voraus. Insoweit weichen die Sprachfassungen allerdings in zweifacher Hinsicht voneinander ab.
- 21 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist bei verschiedenen möglichen Auslegungen einer Gemeinschaftsvorschrift derjenigen der Vorzug zu geben, die die praktische Wirksamkeit der Vorschrift zu wahren geeignet ist (vgl. insbesondere Urteil vom 22. September 1988 in der Rechtssache 187/87, Saarland u. a., Slg. 1988, 5013, Randnr. 19).
- 22 Weichen die verschiedenen Sprachfassungen eines Gemeinschaftstextes voneinander ab, so muß die fragliche Vorschrift außerdem nach dem Zusammenhang und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört (vgl. insbesondere Urteil vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-372/88, Cricket St. Thomas, Slg. 1990, I-1345, Randnr. 19).
- 23 Erstens eröffnet in der deutschen, der französischen, der italienischen, der portugiesischen und der spanischen Fassung die Verwendung des Wortes „oder“ eine Alternative zwischen der Beachtung der Besteuerungsgrundsätze einerseits der

Verbrauchssteuern und andererseits der Mehrwertsteuer, während in der dänischen, der englischen, der finnischen, der griechischen, der niederländischen und der schwedischen Fassung das Wort „und“ die kumulative Beachtung dieser Grundsätze zu fordern scheint.

- 24 Mehrwertsteuer und Verbrauchssteuern besitzen jedoch Merkmale, die nicht miteinander vereinbar sind. So ist die Mehrwertsteuer proportional im Verhältnis zum Preis der Waren, die ihr unterliegen, während Verbrauchssteuern hauptsächlich aufgrund des Volumens der Ware berechnet werden. Außerdem wird die Mehrwertsteuer auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben (wobei die Vorsteuer grundsätzlich abzugsfähig ist), während die Verbrauchssteuern bei der Überführung der steuerpflichtigen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr entstehen (ohne daß eine vergleichbare Abzugsmöglichkeit vorgesehen ist). Schließlich wird die Mehrwertsteuer allgemein, die Verbrauchssteuer nur auf bestimmte Waren erhoben. Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie wäre somit nicht zu erfüllen, wenn er die Mitgliedstaaten verpflichtete, die Besteuerungsgrundsätze beider Steuerarten gleichzeitig zu beachten.
- 25 Zweitens verpflichtet die Richtlinie in der dänischen, der englischen, der finnischen, der niederländischen, der portugiesischen und der schwedischen Fassung die Mitgliedstaaten zur Beachtung des für die Verbrauchssteuern und die Mehrwertsteuer geltenden Steuerrechts. In der deutschen Fassung verpflichtet sie die Mitgliedstaaten dagegen nur zur Beachtung der „Besteuerungsgrundsätze“ der Verbrauchssteuern oder der Mehrwertsteuer. Die französische, die griechische, die italienische und die spanische Fassung verwenden Umschreibungen wie „les règles applicables pour les besoins des accises ou de la TVA“, „κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ“, „le regole di imposizione applicabili ai fini della accise o dell’IVA“, „las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA“.

- 26 Aus dem Vergleich zwischen Artikel 3 Absatz 2 und Absatz 3 sowie aus der dritten Begründungserwägung der Verbrauchsteuerrichtlinie, die sich auf beide in Artikel 3 behandelte Fälle bezieht, ergibt sich, daß diese Richtlinie verhindern will, daß der Handelsverkehr durch zusätzliche indirekte Steuern übermäßig behindert wird. Dies wäre insbesondere der Fall, wenn die Wirtschaftsteilnehmer anderen als den in den Gemeinschaftsvorschriften über die Verbrauchsteuern oder die Mehrwertsteuer vorgesehenen Förmlichkeiten unterlägen, denn diese könnten von einem Mitgliedstaat zum anderen variieren.
- 27 Demnach verlangt Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie von den Mitgliedstaaten nicht die Beachtung des gesamten für die Verbrauchsteuern oder die Mehrwertsteuer geltenden Steuerrechts in bezug auf die Besteuerungsgrundlage, die Berechnung und die Entstehung der Steuer sowie die steuerliche Überwachung. Es reicht aus, wenn die indirekten Steuern mit besonderer Zielsetzung unter diesen Aspekten einem dieser beiden Steuersysteme, wie sie im Gemeinschaftsrecht ausgestaltet sind, im Grundsatz entsprechen.
- 28 Somit sind die von der Kommission gegenüber dem Gesetz Nr. 83-25 erhobenen Rügen im Licht der vorangegangenen Erwägungen zu prüfen.
- 29 Die Kommission rügt erstens, daß die französischen Abgaben nicht für die gesamte Kategorie alkoholischer Getränke gelten, wie sie in der Strukturrichtlinie definiert ist.
- 30 Diese Rüge betrifft den sachlichen Anwendungsbereich der Strukturrichtlinie. Insoweit verlangt Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie jedoch nicht

die Einhaltung der Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer.

- 31 Die Kommission macht zweitens geltend, die Höhe des Sozialbeitrags sei proportional zur Getränkmenge, unabhängig vom Alkoholgehalt.
- 32 Diese Besteuerungsgrundlage entspricht der allgemeinen Systematik der Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern. Im übrigen findet sie sich auch in der Strukturrichtlinie. Diese verwendet nämlich die Menge als Besteuerungsgrundlage für die Verbrauchsteuer auf Wein und auf andere gegorene Getränke als Wein und Bier (vgl. Artikel 9 und 13 der Strukturrichtlinie).
- 33 Aufgrund all dessen ist die Klage abzuweisen.

### **Kosten**

- 34 Gemäß Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Französische Republik beantragt hat, die Kommission in die Kosten zu verurteilen, und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften trägt die Kosten des Verfahrens.

Moitinho de Almeida

Sevón

Gulmann

Puissochet

Wathelet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 24. Februar 2000.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

D. A. O. Edward