



Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung

Aufsätze

UCITS IV – Steuerliche Herausforderungen und Chancen der neuen EU-Fondsrichtlinie
von Andreas Patzner/Jens Uwe Pättsch/Dr. Lucian Goga 709

Nochmals: Zur Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern bei grenzüberschreitenden Kapitalherabsetzungen von EU-Kapitalgesellschaften nach § 27 Abs. 8 KStG
von Dr. Jens Hageböke 715

Verbrauchssteuererhebung als Verstoß gegen EU-Recht – ein Beitrag zu Art. 110 AEU (ex-Art. 90 EG) als Beschränkungsverbot im Spiegel des Art. 34 AEU am Beispiel der französischen Premixabgabe und der angestrebten Brennelementesteuer
von Dr. Carsten René Beul 718

DBA und Rechtsanwendungsmethodik – verdeckte Gewinnausschüttung und treaty overriding von Dr. Eberhard Rüd 725

Aktuelle Entwicklungen in China im Bereich der Verrechnungspreise von Dr. Huili Wang und Dr. Abraham Ackerman 730

Praxisforum

Besteuerung von Abfindungen bei Anwendung der DBA mit Belgien, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz
von Dr. Rosemarie Portner, LL. M. 735

Rechtsprechung

EuGH-Vorlage zum unionsrechtlichen Begriff der „Ansässigkeit“ des Steuerpflichtigen (BFH v. 30. 6. 2010, XI R 5/08) 737

„Geschäftsbeziehung“ i. S. des § 1 AStG a. F.
(BFH v. 23. 6. 2010, I R 37/09) 740

Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Angehörige
(BFH v. 5. 5. 2010, VI R 29/09) 742

Verwaltungsanweisung

Steuerbarkeit von Transferentschädigungen an ausländische Fußballvereine; Entscheidung des BFH vom 27. 5. 2009, I R 86/07
(Bayer. Landesamt für Steuern v. 6. 8. 2010, S 2411.2.1-15/2 St32) 744

Herausgeber: Prof. Dr. Dr. h. c. Franz Wassermeyer, Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz,
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön

Verlag C.H.Beck München · Frankfurt a.M. S. 709 bis 744 · 7. Oktober 2010 · 19. Jahrgang
www.istr.de

19/10



AUFSÄTZE

dementsprechend auch im Fall einer grenzüberschreitenden Nennkapitalherabsetzung einer EU-Kapitalgesellschaft gemäß § 27 Abs. 8 Satz 6 KStG für die gesonderte Feststellung des Be-

trags der „Einlagenrückgewähr“ nach § 28 Abs. 2 KStG zuständig. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung ihre bisher vertretene Auffassung hierzu nochmals überdenkt.

Verbrauchssteuererhebung als Verstoß gegen EU-Recht

– ein Beitrag zu Art. 110 AEU (ex-Art. 90 EG) als Beschränkungsverbot im Spiegel des Art. 34 AEU am Beispiel der französischen Premixabgabe und der angestrebten Brennelementsteuer –

Von Dr. Carsten René Beul, Neuwied/Mailand/
Luxemburg*

Am Beispiel der französischen Abgabe für Alkopops soll die systematische Stellung der Verbotsnorm des Art. 110 AEU (ex-Art. 90 EG bzw. 95 EWG) erörtert werden. Insbesondere soll dargelegt werden, dass die Rechtsprechung des EuGH zum Beschränkungsverbot grundsätzlich auch im Rahmen dieser Norm Anwendung finden muss.

1. Problemstellung

Verbrauchssteuern sind bereits seit dem Inkrafttreten der Vorgängerverträge des Vertrages der Europäischen Union (EU) und des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEU) als mögliche protektionistische Mittel angesehen worden, um eine Marktabschottung zu bewirken. Aus diesem Grund wurden hierzu Verbotsnormen in die Verträge aufgenommen, insbesondere die Vorgängernormen des Art. 110 AEU, Art. 95 EWG und diesem folgend Art. 90 EG. Eine Problematik, die die Erörterung umso dringlicher erscheinen lässt, besteht darin, dass die entsprechenden Verbrauchssteuern gerne zollrechtlich „verkleidet“ werden, wodurch sich der Steuerrechtler oft abschrecken lässt. Derartige Verweise erwecken beim unbefangenen Betrachter den Eindruck, es handele sich um „Zollrecht“, wofür es andere Spezialisten gibt. Dies ist jedoch ein Trugschluss, denn tatsächlich stellen derartige Abgaben Steuern dar, die lediglich durch Verweise auf zollrechtliche Bestimmungen dem Interesse des „normalen“ Steuerrechtlers entzogen und durch den Zoll verwaltet werden. Aber ebenso wie das Umsatzsteuerrecht – etwa bei der Bestimmung des halben Steuersatzes – Bezüge zum Zollrecht aufweist, bietet sich dieses auch beim Verbrauchssteuerrecht an. Ein wesentliches Anliegen soll daher auch sein, den Blick zu schärfen für im Schafspelz des Zollrechts auftauchende Wölfe des Steuerrechts, um gerade dem Praktiker eine Handhabe zu bieten, seinem Mandanten Unterstützung geben zu können nach dem Motto: „Es steht Zollrecht drauf, es ist aber Steuerrecht drin!“ Dazu ist es wichtig, anhand des nachstehenden Sachverhalts die Verkleidungsstrategie auch als solche entlarven zu können, zumal erhebliche Steuern erhoben werden¹. Hierzu soll zunächst grundlegend die Frage erörtert werden, ob Art. 110 AEU als Beschränkungsverbot anzusehen ist und sodann am Beispiel der französischen Premixabgabe² die Abgrenzung zu anderen Normen und die Anwendung in concreto.

2. Art. 110 AEU als allgemeines Beschränkungsverbot

2.1 Systematische Stellung des Art. 110 AEU

Die Regelung des Art. 110 AEU stellt als steuerrechtliche Ausprägung des Diskriminierungsverbotes *lex specialis* zu

Art. 18 AEU (ex-Art. 12 EG bzw. 6 bzw. 7 EWG) dar³, wodurch gewährleistet werden soll, dass eine steuerliche Belastung nicht dazu missbraucht wird, die Wareneinfuhr aus anderen Mitgliedstaaten zu behindern. Art. 110 AEU (ex-Art. 90 EG, 95 EWG) enthält nach der Rechtsprechung des EuGH ein Diskriminierungsverbot⁴.

Die Einordnung des Art. 110 AEU als Diskriminierungsverbot fällt in eine Zeit, als der EuGH bezüglich der Grundfreiheiten noch nicht entschieden hatte, ob diese Diskriminierungsverbote oder allgemeine Beschränkungsverbote beinhalten⁵ und auch im Rahmen der Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten jeweils das Diskriminierungsverbot in den Vordergrund stellte.

Einhelligkeit besteht darüber, dass Art. 110 AEU die Anwendbarkeit des Art. 34 AEU (ex-Art. 28 EG bzw. 30 EWG) grundsätzlich verdrängt⁶.

Allerdings wird immer betont, dass insbesondere bei der Auslegung des Art. 110 Abs. 2 AEU die durch den freien Warenverkehr gegebenen Entwicklungsmöglichkeiten zu berücksichtigen seien⁷. Bereits früh führte der EuGH aus, dass ex-Art. 95 EWG (Art. 110 AEU) „einen normalen Wettbewerb gewährleisten und die steuerlichen Hindernisse beseitigen (soll), die den freien Warenverkehr innerhalb des gemeinsamen Marktes beeinträchtigen können“⁸. Dies wurde auch später immer wieder betont: „... soll den freien Warenverkehr unter normalen Wettbewerbsbedingungen durch die Beseitigung jeder Form des Schutzes sicherstellen, die sich aus der Erhebung inländischer Abgaben ergeben kann, die Erzeugnisse anderer Mitgliedsstaaten diskriminieren“⁹. Gleichfalls wird auch früh darauf hingewiesen, dass ein Kriterium für die Anwendung des Art. 110 AEU darin bestehe, ob eine inländische Abgabe diskriminierenden oder

1 http://www.zoll.de/f0_veroeffentlichungen/f0_jahresbilanzen/u0_2010/a98_zoll_jahrespressekonferenz/index.html: „Im Jahr 2009 nahm der Zoll rund 103 Mrd. Euro ein. Das entsprach fast der Hälfte der Steuereinnahmen des Bundes. Die wichtigsten Einnahmen sind die aus den besonderen Verbrauchsteuern mit rund 64 Mrd. Euro. ... Die beiden aufkommensstärksten Verbrauchsteuern sind die Energiesteuer mit 39,8 Mrd. Euro und die Tabaksteuer mit 13,4 Mrd. Euro. Drittgrößte Verbrauchsteuer ist die Stromsteuer mit 6,3 Mrd. Euro. Hinzu kommen die Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke und die Kaffeesteuer, die zusammen rund 4,5 Mrd. Euro erbrachten.“ D. h. das Aufkommen an Verbrauchsteuern (64 Mrd. €) ist höher als Einfuhrumsatzsteuer (35,1 Mrd. €) und Einfuhrzölle (3,6 Mrd. €) zusammen (http://www.zoll.de/e0_downloads/d0_veroeffentlichungen/jahresstatistik_2009.pdf).

2 S. u. 3.

3 Vgl. *Vöb*, in: GH, Art. 90 Rn. 3; *Stumpf*, in: Schwarze, EU-Kommentar, 2. Aufl. (2008), Art. 90 Rn. 48; insoweit liegt eine Parallelität zur systematischen Einordnung der Grundfreiheiten vor (s. u. 2.2 m. Fn. 15).

4 EuGH v. 16. 6. 1966, Rs. 57/65, *Lüttike*, Slg. 1966, 257, 266, BeckRS 2004, 73350; v. 3. 4. 1968, Rs. 28/67, *Molkerei-Zentrale*, Slg. 1968, 215, 230, BeckEuRS 1968, 12091; v. 15. 4. 1970, Rs. 28/69, *Kommission/Italien*, Slg. 1970, 187, BeckRS 2004, 72893, Rn. 9; v. 30. 10. 1980, Rs. 26/80, *Schneider Import*, Slg. 1980, 3469, BeckRS 2004, 72722, Rn. 9.

5 S. u. 2.2.

6 S. u. 4.2 m. Fn. 42.

7 EuGH v. 12. 7. 1983, Rs. 170/78, *Kommission/Großbritannien*, Slg. 1983, 2265, BeckRS 2004, 71948, Rn. 7.

8 EuGH v. 4. 4. 1968, Rs. 27/67, *Fink-Frucht*, Slg. 1968, 334, 348, BeckRS 2004, 72804; v. 4. 4. 1968, Rs. 31/67, *August Stier*, Slg. 1968, 351, 360, BeckRS 2004, 73124.

* Dr. Carsten René Beul ist RA, StB, WP, FAFStR, Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprise (I) und Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau.

AUFsätze

schützenden Charakter hat: „Um zu entscheiden, ob eine angefochtene steuerliche Differenzierung mit Art. 90 EG vereinbar ist, ist zu prüfen, ob sie zu einer unmittelbaren oder mittelbaren Diskriminierung führt und ob sie geeignet ist, inländische konkurrierende Produktionen gegenüber Einführen aus anderen Mitgliedsstaaten zu schützen“¹⁰. Insoweit klingt in dieser Entscheidung bereits an, dass neben dem diskriminierenden Charakter der Abgabe bereits der „schützende“¹¹ Charakter zur Unzulässigkeit der Abgabe selbst führen kann, was auch aus der Bezeichnung als „Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Einfuhrzoll“¹² hervorgeht, die eine Parallelität zur Maßnahme gleicher Wirkung impliziert.

Der EuGH dehnt bereits in dieser Entscheidung die Anwendung des Art. 110 AEU über den der Diskriminierung aus.

2.2 Art. 110 AEU Diskriminierungsverbot oder allgemeines Beschränkungsverbot

Die Frage, ob Art. 110 über die Diskriminierung hinaus auch eine reine Beschränkung verbietet, ist umstritten¹³. Der EuGH hat die Frage ausdrücklich offengelassen¹⁴. In diesem Zusammenhang ist auf die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten hinzuweisen. In der Vergangenheit war umstritten, ob die Grundfreiheiten als Spezialnormen zu Art. 18 AEU (ex-Art. 12 EG bzw. 6 bzw. 7 EWG) lediglich ein Diskriminierungsverbot beinhalten oder darüber hinaus ein allgemeines Beschränkungsverbot¹⁵. In der Entscheidung *Gebhard*¹⁶ hat der EuGH dies dahingehend klargestellt, dass die Grundfreiheiten ein Beschränkungsverbot enthalten¹⁷. Im Schrifttum wurde daraufhin vertreten, dass hierdurch für das Steuerrecht deutliche Verschärfungen der Rechtsprechung folgen müssten¹⁸. Dies ergibt sich aus der Übernahme der strengen Maßstäbe, die der Gerichtshof bereits für den freien Warenverkehr und die Dienstleistungsfreiheit entwickelt hat, bei der Niederlassungsfreiheit¹⁹. Insoweit sind auch die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEU und

die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 45 AEU in gleicher Weise auszulegen²⁰.

Dagegen wurde, auf das Steuerrecht bezogen, bestritten, dass die Grundfreiheiten in Bezug auf die direkten Steuern ein Beschränkungsverbot beinhalten²¹, hier sei lediglich das Diskriminierungsverbot zu prüfen.

Diese Auffassung dürfte jedoch spätestens seit der Entscheidung *Marks & Spencer*²² überholt sein, da der EuGH dort ausgehend von der st. Rspr. zu den Grundfreiheiten auch in Bezug auf die direkten Steuern konsequent ein Beschränkungsverbot annimmt.

Beschränkungen sind nach der Rechtsprechung alle Fälle, „die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können“²³.

Es stellt sich nunmehr die Frage, ob Art. 110 AEU ebenfalls entsprechend dieser Rechtsprechung weit auszulegen ist. Hierzu ist darauf zu verweisen, dass auch Art. 110 AEU wie die Grundfreiheiten als *lex specialis* zu Art. 18 AEU anzusehen ist und darüber hinaus als Parallelnorm zu Art. 34 AEU (ex-Art. 28 EG). Vom Gesamtzusammenhang der Regelungen kann es daher nicht darauf ankommen, ob man den Marktzugang unmittelbar verbietet²⁴ oder durch Belastung mit indirekten Steuern behindert.

Die Parallelität der Auslegung zu Art. 34 AEU führt daher dazu, dass auch im Bezug auf Art. 110 AEU die Einordnung entsprechend einem allgemeinen Beschränkungsverbot vorzunehmen ist.

Dies bedeutet, dass jede Abgabe eines Mitgliedstaates, die es für den Angehörigen eines anderen Mitgliedstaates hinderlich oder weniger attraktiv macht als für einen vergleichbaren Inländer, seine Ware dort abzusetzen, bereits als Beschränkung grundsätzlich untersagt wäre.

Die Auslegung des Art. 110 AEU ist insoweit im Spiegel der Rechtsprechung zu Art. 34 AEU vorzunehmen²⁵.

2.3 Rechtfertigungsgründe

Es gelten sodann die allgemeinen Rechtfertigungsgründe im Rahmen entsprechend eines Beschränkungsverbots²⁶.

9 EuGH v. 13. 7. 1994, C-130/92, *OTO*, Slg. 1994, I-3281, BeckRS 2004, 74307, Rn. 16; v. 27. 2. 1980, Rs. 170/78, *Kommission/Großbritannien*, Slg. 1980, 417, BeckRS 2004, 71947, Rn. 5 ff.

10 EuGH v. 16. 12. 1986, Rs. 200/85, *Kommission/Italien*, Slg. 1986, 3953, BeckRS 2004, 72243, Rn. 9.

11 So bereits EuGH v. 11. 3. 1992, C-78/90 u. a., *Compagnie Commerciale de l'Ouest u. a.*, Slg. 1992, I-1847, BeckRS 2004, 77785, Rn. 25: „Das Kriterium für die Anwendung dieser Vorschrift besteht folglich darin, ob eine inländische Abgabe diskriminierenden oder schützenden Charakter hat“.

12 EuGH v. 11. 3. 1992, C-78/90 u. a., *Compagnie Commerciale de l'Ouest u. a.*, Slg. 1992, I-1847, BeckRS 2004, 77785, Rn. 24.

13 *Stumpf*, in: Schwarze, Art. 90 Rn. 20 unter Hinweis auf EuGH v. 5. 4. 1990, C-132/88, *Kommission/Griechenland*, Slg. 1990, I-1567, BeckEuRS 1990, 165293; und v. 11. 12. 1990, C-47/88, *Kommission/Dänemark*, Slg. 1990, I-4509, BeckEuRS 1990, 165277.

14 Die Fragestellung wurde im Verfahren *Olie/Stichting* (EuGH v. 12. 12. 1990, Rs. 302/88, *Hennen Olie BV/Stichting Interim*, Slg. 1990, I-4625, BeckRS 2004, 73086, Rn. 19) von der Kommission aufgeworfen, was der Gerichtshof allerdings als nicht als entscheidungserheblich ansah, Rn. 20: „Deshalb ist der Gerichtshof der Ansicht, dass diese von der Kommission aufgeworfene Grundsatzfrage nicht geprüft zu werden braucht“.

15 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 zum Meinungsstreit, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungs- oder Diskriminierungsverbote zu sehen sind; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: GH vor Art. 39-55, Rn. 86 ff. m. w. N.

16 EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, 4165, NJW 1996, 579, BeckRS 2004, 77557.

17 H. M. vgl. *Everling*, in: GS *Knobbe-Keuk*, 1997, 607, 612; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: GH vor Art. 39-55, Rn. 86; *Schlag*, in: Schwarz, Art. 43 Rn. 45 m. w. N.

18 *Beul*, ISr 1996, 1 ff. m. w. N. in Anknüpfung an *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573; die Auswirkungen im Steuerrecht hat *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Aufl., S. 314 ff. schon 1991 beschrieben, vgl. hierzu EuGH v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, 3089, DSr 1996, 1085, BeckRS 2004, 74092.

19 EuGH v. 11. 7. 1974, Rs. 8/74, *Dassonville*, Slg. 1974, 837, BeckRS 2004, 73731; v. 20. 2. 1979, Rs. 120/78, *Rewe (Cassis de Dijon)*, Slg. 1979, 649, BeckRS 2004, 71378; v. 3. 12. 1974, Rs. 33/74, *van Binsbergen*, Slg. 1974, 1299, BeckRS 2004, 70832, NJW 1975, 1095; v. 25. 7. 1991, C-76/90, *Dennemeyer*, Slg. 1991, 4221, BeckRS 2004, 77766, NJW 1991, 2693.

20 EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, 4165, BeckRS 2004, 77557, NJW 1996, 579; v. 15. 12. 1995, C-415/93, *Bosmann*, Slg. 1995, I-4921, BeckRS 2004, 77129, NJW 1996, 505, Rn. 96; v. 17. 3. 2005, C-109/04, *Kranemann*, Slg. 2005, I-2421, BeckRS 2005, 70206, NJW 2005, 1481, Rn. 25 f. m. w. N.

21 *Randelzhofer/Forsthoff*, in: GH vor Art. 39-55, Rn. 216.

22 EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, ISr 2006, 19; ebenso für das Gesellschaftsrecht EuGH v. 13. 12. 2005, C-411/03, *SEVIC*, Slg. 2005, 10805, ISr 2006, 32, mit Anm. *Beul*, vgl. *Beul*; SAM 2006, 87.

23 EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, BeckRS 2004, 77557, NJW 1996, 579, Rn. 37, Tenor.

24 EuGH v. 20. 2. 1979, Rs. 120/78, *Rewe (Cassis de Dijon)*, Slg. 1979, 649, BeckRS 2004, 71378; v. 15. 10. 1985, Rs. 281/83, *Kommission/Italien (Essig)*, Slg. 1985, 3397.

25 D. h. insb. das Beschränkungsverbot entsprechend der *Cassis de Dijon*-Rechtsprechung EuGH v. 20. 2. 1979, Rs. 120/78, *Rewe (Cassis de Dijon)*, Slg. 1979, 649, BeckRS 2004, 71378.

26 EuGH v. 11. 7. 1974, Rs. 8/74, *Dassonville*, Slg. 1974, 837, BeckRS 2004, 73731; v. 20. 2. 1979, Rs. 120/78, *Rewe (Cassis de Dijon)*, Slg. 1979, 649, BeckRS 2004, 71378; v. 3. 12. 1974, Rs. 33/74, *van Binsbergen*, Slg. 1974, 1299, BeckRS 2004, 70832, NJW 1975, 1095; v. 25. 7. 1991, C-76/90, *Dennemeyer*, Slg. 1991, 4221, BeckRS 2004, 77766, NJW 1991, 2693; v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, 4165, BeckRS 2004, 77557, NJW 1996, 579.

AUFsätze

Eine Behinderung des Marktzugangs ist danach nur zulässig, wenn sie

- a) aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt ist,
- b) geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten und
- c) nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.

Durch eine solche entsprechende Anwendung auf Art. 110 AEU ließen sich auch Probleme der bisherigen Rechtsprechung stringenter lösen. Insbesondere die Frage der Rechtfertigung wäre anhand der Dogmatik der allgemeinen Rechtfertigungsgründe zu messen. „Objektiv gerechtfertigt“ wären in diesem Sinne nicht irgendwelche „legitimen wirtschaftlichen oder sozialen Zwecke“²⁷. Vielmehr ist entscheidend, dass es sich um zwingende Gründe des Allgemeinwohls handelt. Hierzu zählen z. B. die Fallgruppen, bei denen Steuerbelastungen als Ausgleich für die Nachteile inländischer Produktionen, die unter besonderen schwierigen Bedingungen erfolgen, auferlegt werden. Derartige Steuern wären grundsätzlich zu rechtfertigen.

Allerdings ist bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit sicherzustellen, dass nur solche Produkte besteuert werden, die ihrerseits unter erleichterten Bedingungen hergestellt werden können.

Als Beispiel mag der Fall dienen, dass der Gesetzgeber eine Weinsteuer einführt, die Produktion in Steillagen ausnimmt. Als Rechtfertigung könnte dienen, dass dort die Weinlese von Hand vorgenommen werden muss, die nicht maschinell ersetzt werden kann, da in diesen Lagen derartige Maschinen nicht zum Einsatz kommen können.

Dann dürften eingeführte vergleichbare Weine aus anderen Mitgliedsstaaten nur dann der Besteuerung unterliegen, wenn in den jeweiligen Produktionsgebieten der Einsatz von Maschinen anstelle von Personen möglich wäre.

Der nationale Gesetzgeber müsste in solchen Fällen die zwingenden Gründe des Allgemeinwohls genau definieren und die Ausnahmen allgemein halten, um gleichartige Produktionsstandorte in anderen Mitgliedsstaaten gleich zu behandeln.

Dies ist auch ohne weiteres auf mittelbare Maßnahmen anwendbar, z. B. den Fall, dass eine Produktionssteuer auf Wein eingeführt wird, die für eingeführten losen Wein niedriger liegt als für Flaschenweine und damit den Schutz einheimischer Abfüllindustrie bewirkt²⁸. Denn insoweit handelt es sich für denjenigen, der den Wein aus dem anderen Mitgliedsstaat einführt, um eine grundsätzlich unzulässige Beschränkung.

Die genaue Formulierung der zwingenden Gründe des Allgemeinwohls führt auch dazu, dass überprüft werden kann, ob die Beschränkung grundsätzlich zulässig, d. h. gerechtfertigt ist.

Wenn man entgegenhält, der Wortlaut des Art. 110 AEU könne dieser Auslegung möglicherweise entgegenstehen, erscheint dies nicht zwingend. Die hier vertretene Auslegung soll lediglich eine dogmatisch den Grundfreiheiten angeglichene Auslegung ermöglichen. Im Übrigen wäre dann auch die Rechtsprechung des EuGH umfasst, die es untersagt, Abgaben zu erheben, durch welche „bestimmte Tätigkeiten sogar solcher Art geschützt werden, wie sie zur Herstellung des eingeführten Erzeugnisses nicht gedient haben“²⁹. Ansonsten wäre es nach dem

Wortlaut von Art. 110 Abs. 2 AEU fraglich, ob Dienstleistungen, die mittelbar beeinträchtigt werden, geschützt sind. Denn Art. 110 AEU stellt grundsätzlich auf Waren ab³⁰.

Wenn in diesem Zusammenhang von Produktion die Rede ist, stellt sich die Frage, ob allein der Produktionsprozess geschützt ist, oder auch damit im Zusammenhang stehende Dienstleistungen. Grundsätzlich ist der Produktionsprozess mit Herstellung des Produktes beendet. In welcher Form dieses später vertrieben wird, ist für das Produkt später unerheblich. Die Abfüllung von Wein durch gewerbliche Abfüller ist als externe Dienstleistung zu bewerten, welche dann streng genommen nicht mehr unter den Begriff der mittelbar geschützten „anderen Produktionen“ zu subsumieren wäre³¹.

3. Premixabgabe

Die französische Gesetzgebung hat eine Abgabe zugunsten der nationalen Sozialversicherung auf alkoholische Getränke mit hohem Zuckergehalt (taxe premix) eingeführt, mit Ausnahme solcher Getränke, die auf Weißwein-, Apfelwein- oder Birnenweinbasis hergestellt werden, wobei diese Ausnahmen u. a. durch Verweise auf zollrechtliche Regelungen definiert werden³².

Die zollrechtliche oder sonstige Eingruppierung ist im Rahmen des hier erörterten Art. 110 AEU (ex-Artt. 90 EG bzw. 95 EWG) nach der Rechtsprechung des EuGH unmaßgeblich³³, im vorliegenden Zusammenhang soll nur die steuerrechtliche Komponente erörtert werden.

Allerdings bietet die generelle Vorgehensweise in Frankreich und ein Beispielfall, insbesondere der Verlauf einer derartigen Zollprüfung³⁴ ein anschauliches Beispiel für die gleichfalls zu erörternde Abgrenzung zwischen den Verbotsnormen des Art. 110 AEU einerseits und des Art. 34 AEU (ex-Artt. 28 EG bzw. 30 EWG) andererseits, weshalb die Vorgehensweise der französischen Zollverwaltung – welche die Angelegenheit unzutreffenderweise als zollrechtlich ansieht – im folgenden nicht unberücksichtigt bleiben kann.

29 EuGH v. 4. 4. 1968, Rs. 27/67, *Fink-Frucht*, Slg. 1968, 334, BeckRS 2004, 72804, mit dem vorstehend (Fn. 28) angeführten Beispiel der Produktionssteuer auf Wein und dem Unterschied der losen eingeführten und der höher besteuert Flaschenweine zum Schutz der einheimischen Abfüllindustrie.

30 Vöß, in: GH, Art. 90 Rn. 7 ff.

31 Zwar könnte man darüber hinwegkommen, wenn man das hergestellte Produkt als unterschiedlich betrachtet und den losen Wein als ein anderes Produkt bezeichnet als den Flaschenwein.

32 Der Art. 1613 bis des Code Général des Impôts (CGI) wurde durch Art. 44 des Gesetzes Nr. 2004-806 vom 9. 8. 2004 geändert und sieht eine Premixabgabe für alkoholhaltige Getränke vor, es sei denn, diese Getränke unterfallen den Definitionen, die in den Verordnungen des Rates Nr. 1576/89, Nr. 1601/91 und Nr. 1493/99 in ihren geänderten Fassungen vorgesehen sind. Aufgrund des Verweises auf die Verordnung (EWG) Nr. 1601/91 sind u. a. aromatisierte weinhaltige Cocktails von der Premixabgabe ausgenommen. Dies sind Produkte, die nach Auffassung der französischen Zollverwaltung auf Weinbasis hergestellt werden, d. h. mehr als 50 % Wein in dieser „Weinbasis“ enthalten müssen.

Art. 1613 bis: I. – Les boissons constituées par:

a) Un mélange préalable de boissons ayant un titre alcoométrique acquis n'excédant pas 1,2 % vol. et de boissons alcooliques définies aux articles 401, 435 et au a du I de l'article 520 A, ou

b) Un ou plusieurs produits alcooliques, définis aux articles 401, 435 et au a du I de l'article 520 A qui ne répondent pas aux définitions prévues aux règlements modifiés n° 1576/89 du Conseil du 29 mai 1989, n° 1601/91 du Conseil du 10 juin 1991 et n° 1493/99 du Conseil du 17 mai 1999, au 5° de l'article 458 du code général des impôts, qui ne bénéficient pas d'indications géographiques protégées ou d'attestations de spécificité au sens de la réglementation communautaire, et qui contiennent plus de 35 grammes de sucre ou une édulcoration équivalente par litre exprimée en sucre inverti, font l'objet d'une taxe perçue au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés dès lors que la boisson obtenue présente un titre alcoométrique acquis de plus de 1,2 % vol. et inférieur à 12 % vol.

27 EuGH v. 10. 10. 1978, Rs. 148/77, *Hansen & Balle*, Slg. 1978, 1787, 1806, BeckRS 2004, 71699, NJW 1979, 482, Rn. 16; v. 27. 2. 1980, Rs. 168/78, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1980, 347, 363, BeckRS 2004, 71913, NJW 1980, 2634, Rn. 14; v. 8. 1. 1980, Rs. 21/79, *Kommission/Italien*, Slg. 1980, 1, BeckRS 2004, 72308, Rn. 16 ff.

28 *Wägenbaur*, in: *Mégret/Louis/Vignes/E. Waelbroeck, Le droit de la Communauté économique européenne*, seit 1970, Bd. 5, Art. 95, 12 a. E.

AUFsätze

Der EuGH³⁵ hat die französische Premixabgabe als mit Art. 3 Abs. 2 RL 92/12/EWG³⁶ vereinbar angesehen, soweit es um die besonderen Zwecke der Abgabe ging. Die entsprechende Bestimmung ist nunmehr in Art. 1 Abs. 2 RL 2008/118/EG³⁷ enthalten, die an die Stelle der RL 92/12/EWG getreten ist. Nicht entschieden wurde, ob die Premixabgabe mit dem Primärrecht vereinbar ist. Insoweit enthält Art. 1 Abs. 2 RL 2008/118/EG die Einschränkung „sofern diese Steuern in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den gemeinschaftlichen Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind“³⁸ und Art. 3 Abs. 3 RL 2008/118/EG „Die Erhebung solcher Steuern darf jedoch im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen“³⁹.

33 So vertritt die französische Zollverwaltung die Auffassung, wenn der Wein durch Zusatz von Wasser behandelt werde und anschließend diesem Produkt 49 % einer Limonade beigefügt werden, stelle dies insgesamt nicht mehr ein Produkt auf Weinbasis dar, weil der Zusatz von Wasser und Limonade insgesamt das Ausgangsprodukt Wein unter einen Prozentsatz von 50 % fallen ließe. Das Ausgangsprodukt (Weinbasis) erhielt die deutsche Muttergesellschaft von dem niederländischen Unternehmen, setzte 49 % Limonade dazu und füllte das Fertigprodukt ab, das anschließend seitens der französischen Tochterunternehmen in den Markt eingeführt wurde. Die Problematik liegt jedoch darin, dass der Zusatz von Wasser den Charakter als Wein in verschiedenen Staaten nicht beeinträchtigt. Im vorliegenden Fall wurde eine solche in einem europäischen Mitgliedstaat außerhalb Frankreichs (Niederlande) hergestellt – nach bestrittener Auffassung des französischen Zolls – mit Zusatz von Wasser versehene Weinbasis geliefert, mit 49 % Limonade in Deutschland abgefüllt und von französischen Unternehmen in den Markt eingeführt. Vgl. EuGH v. 27. 2. 1980, Rs. 168/78, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1980, 347, BeckRS 2004, 71913, NJW 1980, 2634, Rn. 35; v. 14. 3. 1986, Rs. 106/84, *Kommission/Dänemark*, Slg. 1986, 833, Rn. 17. Daher soll auf die Frage, ob die zollrechtliche Auffassung der französischen Verwaltung zutrifft – was bei Berücksichtigung der *Sangria*-Entscheidung (EuGH v. 17. 10. 1995, C-59/94 und C-64/94, Slg. 1995, I-03159, BeckRS 2004, 77595) zweifelhaft ist – im Folgenden nicht eingegangen werden; dort hatte der EuGH geurteilt, dass zolltariflich ein Wein vorliegt, wenn eine Ware zu mehr als 50 % aus Wein von frischen Weintrauben besteht, selbst wenn ihm Wasser (oder ein anderer Stoff) zugesetzt wurde. Das hieße im vorliegenden Fall, dass der Zusatz von Wasser den Charakter als Wein nicht beeinträchtigt, so dass das Ausgangsprodukt trotzdem als Wein anzusehen ist, das Endprodukt damit als weinhaltig.

34 So wurde in dem Beispielsfall dem französischen Zoll durch den niederländischen Zoll Amtshilfe geleistet. Entgegen der sonstigen Praxis in Frankreich erhielt das Unternehmen im Rahmen des Verwaltungsverfahrens keinerlei Einblick in den Bericht des niederländischen Zoll. Aufgrund der bei den französischen Tochterunternehmen eingeleiteten Überprüfung durch die Zollverwaltung stellten diese den Vertrieb derartiger Produkte in Frankreich ein und bezogen sie nicht mehr. Damit konnte das seitens des Drittunternehmens gelieferte Ausgangsprodukt mangels Nachfrage ebenfalls nicht mehr produziert und vertrieben werden. Die Tochtergesellschaft hatte vor Markteinführung durch einen sogenannten „classement fiscal“ den Antrag gestellt, das Produkt als nicht der Abgabe unterworfen einzustufen. Dieser einer verbindlichen Zusage oder Zolltarifauskunft vergleichbare Antrag wurde positiv beschieden. Im Rahmen der Überprüfung wurde jedoch die Ansicht vertreten, diese Zusage gelte nicht für die bei der Muttergesellschaft abgefüllten Produkte.

35 EuGH v. 24. 2. 2000, C-434/97, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2000, I-1129, ISr 2000, 214.

36 Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. 2. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, 1).

37 Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. 12. 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14. 1. 2009, 12-30; im Folgenden Verbrauchsteuerstrukturrichtlinie); vgl. hierzu *Pott*, *Steueranwaltsmagazin* 2008, 96 ff.

38 Entsprechend bereits die Vorgängervorschrift Art. 3 Abs. 2 RL 92/12/EWG: „... 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“.

39 Entsprechend bereits die Vorgängervorschrift Art. 3 Abs. 3 RL 92/12/EWG: „... sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen“.

Damit sind Verstöße gegen das Primärrecht und die Bestimmungen über die Mehrwertsteuer neben den Voraussetzungen der Verbrauchsteuerstrukturrichtlinie zu prüfen.

Es stellt sich daher die Frage, inwieweit es sich um eine primärrechtlich zulässige Abgabe handelt und ob Verstöße gegen Artt. 28, 30, 34, 110 AEU vorliegen.

4. Zollgleiche Abgaben, Mengenmäßige Einfuhrbeschränkung und Maßnahme gleicher Wirkung

4.1 Verbot zollgleicher Abgaben

Grundsätzlich besteht das Verbot zollgleicher Abgaben Art. 28, 30 AEU (ex-Artt. 23, 25 EG bzw. 9, 12, 13, 16 EWG). Eine solche zollgleiche Abgabe liegt nur dann vor, wenn die Abgabe, ohne Zoll zu sein, das Verbringen von Waren über die Grenzen belastet, die im Land nicht erhoben werden⁴⁰. Daher ist Anknüpfungspunkt der Abgabe zollgleicher Wirkung die „Einfuhr“, soweit dies allein eingeführte Erzeugnisse betrifft, nicht aber gleichartige einheimische Ware. Dabei knüpft die Erhebung an den Grenzübertritt an und hat dadurch dieselbe einschränkende Wirkung auf den freien Warenverkehr wie ein Zoll⁴¹.

Vor diesem Hintergrund ist die Premixabgabe nicht als zollgleiche Abgabe anzusehen, da sie grundsätzlich unabhängig von der Einfuhr auf alle Produkte gleichmäßig erhoben wird.

4.2 Mengenmäßige Einfuhrbeschränkung und Maßnahme gleicher Wirkung

Die Frage ist, inwieweit es sich um eine mengenmäßige Einfuhrbeschränkung oder eine Maßnahme gleicher Wirkung handeln könnte.

Hierzu ist darauf zu rekurren, dass Art. 110 AEU der Regelung des Art. 34 AEU (ex-Artt. 28 EG bzw. 30 EWG) vorgeht⁴². Daher ist grundsätzlich für die Frage der Zulässigkeit der Steuer ausschließlich Art. 110 AEU einschlägig⁴³. Abgabenregelungen fallen auch dann ausschließlich unter Art. 110 AEU und nicht unter Art. 34, wenn deren Funktionsweise im Einzelfall zu Handelserschwernissen führen sollte⁴⁴.

Beispielhaft sei erwähnt, dass auch Steuerstundungen, die ausschließlich für inländische Erzeugnisse gewährt werden, nach Art. 110 AEU zu beurteilen sind, da dieser auch die Modalitäten der Abgabenerhebung betrifft⁴⁵.

40 EuGH v. 14. 12. 1962, Rs. 2 und 3/62, *Kommission/Luxemburg und Belgien*, Slg. 1962, 869, BeckRS 2004, 72197; v. 3. 2. 1981, Rs. 90/79, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1981, 283, 301, BeckRS 2004, 73897.

41 EuGH v. 14. 12. 1972, Rs. 29/72, *Marimex/italienische Finanzverwaltung*, Slg. 1972, 1301, 1319, BeckRS 2004, 72959; v. 19. 6. 1973, Rs. 77/72, *Capolongo/Maya*, Slg. 1973, 611, 631, BeckRS 2004, 73663; v. 11. 10. 1973, Rs. 39/73, *Rewe-Zentralfinanz*, Slg. 1977, 1039, 1044, BeckRS 2004, 71064.

42 EuGH v. 4. 4. 1968, Rs. 27/67, *Fink-Frucht*, Slg. 1968, 334, BeckRS 2004, 72804, NJW 1968, 2208; v. 3. 3. 1988, Rs. 252/86, *Bergandi*, Slg. 1988, 1343, BeckRS 2004, 72662, Rn. 33; v. 3. 2. 2000, C-228/98, *Downias*, Slg. 2000, I-577, DStRE 2000, 828, Rn. 39; v. 7. 6. 2003, C-383/01, *De Danske Bilimportører*, Slg. 2003, I-6065, BeckRS 2004, 76907, Rn. 32; v. 18. 1. 2007, C-313/05, *Brzezinski*, Slg. 2007, I-513, BeckRS 2007, 70047, Rn. 7; zur verbotenen zollgleichen Abgabe vgl. EuGH v. 10. 12. 1968, Rs. 7/68, *Kommission/Italien*, Slg. 1968, 633, 643 ff., BeckRS 2004, 73554, NJW 1969, 1550; *Leible*, in: *Grabitz/Hilf*, Stand EL 40, (GH), Art. 28 EGV, Rn. 7 und 49.

43 Beim derzeitigen Stand des Unionsrechts stellt sich (juristisch) die Frage, ob man im Rahmen des Lissabon-Vertrages die Regelung nicht hätte ersatzlos streichen und stattdessen die Anwendbarkeit des Art. 34 AEU auf indirekte Steuern zulassen können. Dies hätte jedoch eine politische Diskussion entfachen können, die geeignet gewesen wäre, das weitere Prozedere zu behindern.

44 EuGH v. 3. 3. 1988, Rs. 252/86, *Bergandi*, Slg. 1988, 1343, BeckRS 2004, 72662, Rn. 33; v. 11. 3. 1992, C-78/90 u. a., *Compagnie Commerciale de l'Ouest u. a.*, Slg. 1992, I-1847, BeckRS 2004, 77785, Rn. 20.

45 EuGH v. 27. 2. 1980, Rs. 55/79, *Kommission/Irland*, Slg. 1980, 481, 491, BeckRS 2004, 73321.

AUFsätze

Eine Parallele findet sich in Art. 107 AEU (ex-Art. 87 EG bzw. 92 EWG), der auch als *lex specialis* zu Art. 34 ff. AEU angesehen wird bzw. als Konkurrenznorm deren Anwendbarkeit ausschließt⁴⁶. Allerdings kann eine Beihilfe Modalitäten enthalten, die unter das Verbot des Art. 34 AEU fallen⁴⁷. Insoweit ist die Qualifizierung einzelstaatlicher Maßnahmen als Beihilfe nicht geeignet, einen vollständigen Ausschluss vom Verbot des Art. 34 AEU anzunehmen⁴⁸.

Vergleicht man die Fallgruppen, kann die tatsächliche Durchführung einer Prüfung (der Steuern oder Abgaben) keine Modalität der Abgabenerhebung darstellen. Vielmehr handelt es sich um Modalitäten der Verwaltungspraxis, welche ihrerseits geeignet sind, gesondert gemäß Art. 34 AEU eine Maßnahme gleicher Wirkung zu begründen. Dies folgt aus der Rechtsprechung des EuGH („*Cassis de Dijon*“)⁴⁹, der die Überprüfung durch die Steuerverwaltung an Art. 34 AEU misst und eine Verletzung dieser Norm nur dann als ausgeschlossen ansieht, wenn die Prüfung unterschiedslos auf ausländische und eingeführte Waren anwendbar ist.

Im Beispielfall⁵⁰ führt das Verfahren der Zollprüfung jedoch zu weiteren erschwerenden Handelshemmnissen, die zur Anwendbarkeit des Art. 34 AEU führen. Ausgangspunkt ist die Problematik, dass die Zollprüfung in Frankreich über Jahre ablief. Zwischenzeitlich wurde der niederländische Zoll um Amtshilfe gebeten, um den Produktionsablauf bei dem niederländischen Vorlieferanten zu überprüfen. Dieser hatte spanischen Wein eingekauft und über Aktivkohle filtriert, um Geschmacks-, Geruchs- und Farbstoffe soweit möglich zu reduzieren. Angeblich sei in diesem Prozess auch Wasser zugesetzt worden, was seitens der französischen Gesellschaften bestritten wurde. Außerdem sei unzulässigerweise ein zu hoher Aktivkohleverbrauch erfolgt. An dieser Prüfung in den Niederlanden waren die geprüften französischen Gesellschaften nicht beteiligt und hierüber auch nicht informiert worden, während ansonsten in der Praxis der französischen Zollprüfung eine Beteiligung erfolgt. Lediglich der Einsatz der Aktivkohle war im Grundsatz bekannt, nicht jedoch die Einzelheiten. Die Ergebnisse der niederländischen Zollprüfung und deren Unterlagen wurden im Verwaltungsverfahren in Frankreich nicht zur Verfügung gestellt. Zur Begründung wurde angeführt, dass diese dem Amtsgeheimnis unterlägen und daher nicht vorgelegt werden dürften. Hierin liegt eine Abweichung von der ansonsten üblichen Vorgehensweise, bei inländischen Sachverhalten den Inhalt der Akten offenzulegen. Dies wiederum stellt einen eigenen Verstoß gegen Art. 34 AEU dar.

In einer mündlichen Besprechung in dem für Zollangelegenheiten zuständigen Budgetministerium wurde weiter ausgeführt, dass es jedem freistehe, woher er seine Vorprodukte beziehe, was jedoch ein Bezug im Ausland letztlich größere Schwierigkeiten verursache. Inzidenter wurde damit eingestanden, dass die Behandlung dann für die betroffenen Gesellschaften einfacher ge-

wesen wäre, wenn der Bezug der Ausgangserzeugnisse und die Abfüllung ausschließlich in Frankreich erfolgt wären⁵¹.

Insoweit liegt eine weitere deutliche Benachteiligung im Verfahren vor, die alleine bereits als Maßnahme gleicher Wirkung einzustufen ist.

Hinzu kommt die lange Dauer des Verfahrens, die ebenfalls mit den Schwierigkeiten infolge des Auslandsbezugs erklärt wurden.

Außerdem wurden Maßnahmen nicht rechtzeitig ergriffen, um bereits frühzeitig in einer europarechtlich zulässigen Form die Auskünfte aus dem Ausland anzufordern oder die französischen Unternehmen und ihre deutsche Muttergesellschaft frühzeitig einzubeziehen.

Eine Beschränkung ist augenscheinlich zu bejahen. Das Verhalten der französischen Zollbehörden war auch unverhältnismäßig. Denn es wäre ausreichend gewesen, den niederländischen Zoll offiziell um Auskunft zu bitten, ob die Kriterien der einschlägigen EG-Verordnungen, auf die das französische Recht verweist, eingehalten wurden. Dies wäre die nach der Rechtsprechung des EuGH⁵² einzig zulässige Methode gewesen. Nach dieser Rechtsprechung hat der einführende Mitgliedsstaat das Recht, Nachweise in Form behördlicher Bescheinigungen zu verlangen, dass die eingeführten Waren den in seinen nationalen Vorschriften aufgestellten Kriterien entsprechen. Der französische Gesetzgeber hat diese nationalen Kriterien durch Verweis auf EG-Verordnungen festgelegt. Daher hätte er die Prüfung nicht selbst – unter Ausschluss des geprüften Unternehmens – durchführen dürfen, sondern durch Anfrage bei der zuständigen Zollverwaltung des Herkunftsmitgliedstaates⁵³.

Auch die einschränkende Argumentation der Zollbehörden, die in Deutschland abgefüllten Produkte seien nicht durch den „*classement fiscal*“ (verbindliche Zusage) umfasst, stellt im vorliegenden Kontext eine Maßnahme gleicher Wirkung dar.

Der oben beschriebene Beispielfall zeigt daher, dass es sich bei der Art und Weise der Durchführung der Abgabenerhebung sehr wohl um eine Maßnahme gleicher Wirkung i. S. des Art. 34 AEU handeln kann und daher Art. 110 AEU nicht zwingend jede Anwendbarkeit des Art. 34 AEU verdrängt.

5. Die Premixabgabe als Verstoß gegen Art. 110 AEU

5.1 Reichweite des Art. 110 AEU

Art. 110 Abs. 1 und 2 AEU umfassen zwei Tatbestände mit unterschiedlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen.

Abs. 1 knüpft im Wesentlichen an die Gleichartigkeit der Waren an, Abs. 2 daran, dass die Abgabe geeignet ist, „andere Produktionen“ mittelbar zu schützen.

Die Abgrenzung ist mitunter schwierig, was die vorliegende Fallgestaltung zeigt. Daher beurteilt der EuGH Abs. 2 als „notwendige Ergänzung“ des Verbots nach Abs. 1⁵⁴. Aus diesem Grund erfolgt seitens des EuGH auch immer wieder eine Bezugnahme auf beide Absätze⁵⁵.

46 EuGH v. 24. 11. 1982, Rs. 249/81, *Kommission/Irland*, Slg. 1982, 4005, 4021, BeckRS 2004, 72613, NJW 1983, 2755; v. 7. 5. 1985, Rs. 18/84, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1985, 1339, 1347, BeckRS 2004, BeckRS 2004, 72045; v. 5. 6. 1986, Rs. 103/84, *Kommission/Italien*, Slg. 1986, 1759, BeckRS 2004, 70643.

47 EuGH v. 22. 3. 1977, Rs. 74/76, *Iannelli & Volpi*, Slg. 1977, 557, 575, BeckRS 2004, 73626; v. 5. 6. 1986, Rs. 103/84, *Kommission/Italien*, Slg. 1986, 1759, 1774, BeckRS 2004, 70643.

48 EuGH v. 7. 5. 1985, Rs. 18/84, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1985, 1339, 1347 f., BeckRS 2004, 72045; v. 20. 3. 1990, Rs. 21/88, *Du Pont de Nemours*, Slg. 1990, I-916, BeckRS 2004, 72314; v. 18. 6. 1991, C-260/89, *ERT*, Slg. 1991, I-2925, BeckRS 2004, 75777, NJW 1992, 2621.

49 EuGH v. 20. 2. 1979, Rs. 120/78, *Rewe (Cassis de Dijon)*, Slg. 1987, 1227, BeckRS 2004, 71378, NJW 1979, 1766, Rn. 8.

50 S. o. 3. m. Fn. 34.

51 Was auch tatsächlich der Fall war, da vergleichbare Verfahren niedergeschlagen wurden (s. u. Fn. 61).

52 EuGH v. 7. 4. 1987, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1987, 1597, BeckRS 2004, 72173.

53 Stellt man sich auf den Standpunkt, es handle sich um eine Modalität im Rahmen der Auslegung des Art. 110 AEU, läge insoweit ein Verstoß gegen diese Norm vor.

54 EuGH v. 4. 4. 1968, Rs. 27/67, *Fink-Frucht*, Slg. 1968, 334, BeckRS 2004, 72804.

55 EuGH v. 10. 10. 1978, Rs. 148/77, *Hansen & Balle*, Slg. 1978, 1787, 1806, BeckRS 2004, 71699, Rn. 19; v. 27. 2. 1980, Rs. 168/78, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1980, 347, BeckRS 2004, 71913, wobei in letzter Sache die Kommission bei den Vertragsverletzungsverfahren zuerst auf Abs. 1 abgestellt hat und nur subsidiär auf Abs. 2, die Anwendbarkeit des Abs. 1 hat der EuGH letztlich offengelassen und jedenfalls Abs. 2 als einschlägig eingesehen (Rn. 39).

AUFsätze

5.2 Verstoß gegen Art. 110 Abs. 1 AEU

Grundsätzlich ist zuerst Art. 110 Abs. 1 AEU zu prüfen. Dabei muss die Ware, die der Abgabe unterworfen wird, mit einer anderen inländischen Ware gleichartig und die Abgaben, die inländische Waren mittelbar oder unmittelbar zu tragen haben, geringer sein.

Die Gleichartigkeit der Waren ist hinreichend weit auszulegen, wobei insbesondere darauf abzustellen ist, dass das Produkt in den Augen des Verbrauchers die gleichen Eigenschaften hat und denselben Bedürfnissen dient⁵⁶. Im Wesentlichen kommt es darauf an, dass eine vergleichbare Verwendung anzunehmen ist⁵⁷. Dabei sind die objektiven typischen Warenmerkmale zu berücksichtigen und die Frage, ob beide Waren in den Augen der Verbraucher denselben Bedürfnissen dienen⁵⁸. Ein Substitutionscharakter reicht nach ständiger Rechtsprechung aus⁵⁹.

Für den vorliegenden Fall ist festzustellen, dass es im Zusammenhang mit der Abgabenbelastung des Premixgetränks nicht darauf ankommen kann, welche Alkoholbasis diesem zu Grunde liegt. Vielmehr kommt es auf den Geschmack des Endproduktes an. Dieser ist, unabhängig von der Art des verwendeten Alkohols, durch die Aromata der zugesetzten Limonade bestimmt, nicht durch die Art des verwendeten Alkohols, d. h. des Ausgangsprodukts. Dies könnte möglicherweise noch anders zu sehen sein, wenn Grundlage destillierte Alkohole wie Rum, Wodka, Branntweine etc. bilden, die in den Augen der – meist jugendlichen – Verbraucher nicht mit Getränken auf Malz-, Wein- oder Fruchtweibasis gleichgesetzt werden können, da der „Kick“ gerade aus der Verwendung der Destillate und der Werbung hiermit rührt. Der Substitutionscharakter ist jedoch zumindest anzunehmen, wenn einerseits Getränke, deren Alkohol aus Weintrauben, Birnen und Äpfeln gewonnen wurde, mit solchen verglichen werden, die auf Malzbasis oder auf Weibasis nach einem industriellen Verfahren – aber nicht durch Destillation – hergestellt wurden⁶⁰.

Es handelt sich hier um eine Abgabe, die auf ein Premixgetränk erhoben werden soll, welches als nicht-weinhaltig eingestuft wird, das aber nicht aus einem destillierten Produkt hergestellt und auch nicht mit einem solchen beworben wurde.

Vergleichbar wäre demnach ein Getränk, das als „weinhaltig“ eingestuft wird, welches aber nicht der Besteuerung unterworfen wird.

Grundsätzlich sind Fälle bekannt, dass weinhaltige Premixgetränke aus französischer Produktion nicht der Besteuerung unterworfen wurden⁶¹. Da im vorliegenden Fall die Premixgetränke, welche aus weinhaltigen Getränken ausschließlich französischer Produktion nicht mit der Abgabe belastet wurden, liegt eine unzulässige unterschiedliche Behandlung des im Mitgliedsstaat produzierten, nicht mit der Abgabe belasteten, weil als weinhaltig klassifizierten Getränk und dem in einem anderem Mitgliedsstaat produzierten Getränk vor.

Dabei kann es dahinstehen, ob im vorhergehenden Fall das Getränk selbst als weinhaltig anzusehen ist oder nicht⁶². Wäre es als weinhaltig anzusehen, dürfte die Abgabe nach nationalem Recht nicht erhoben werden. Ansonsten läge eine höhere inländische und damit unzulässige Abgabe vor.

Die zollrechtliche oder sonstige Eingruppierung ist nach der Rechtsprechung des EuGH unmaßgeblich⁶³. Danach seien die Unterteilungen der Tarifstelle 22.09 C des GZT (alkoholische Getränke) „für den Außenhandel der Gemeinschaft gebildet; sie stellen keine angemessene Einteilung für die Anwendung des Art. 95 GWGV“ (jetzt Art. 110 AEU) dar. Damit ist eindeutig klargestellt, dass die Bezugnahme auf die Zolltarifizierung durch das französische Gesetz bereits einem Geburtsfehler unterliegt, der der französischen Republik auch aufgrund der einschlägigen Verfahren⁶⁴ bereits bekannt gewesen sein müsste.

Da im vorliegenden Fall die Premixgetränke aus weinhaltigen Getränken nicht mit der Abgabe belastet wurden, liegt eine unzulässige unterschiedliche Behandlung des im Mitgliedsstaat produzierten, nicht mit der Abgabe belasteten, weil als weinhaltig klassifizierten Getränk und dem in einem anderem Mitgliedsstaat produzierten Getränk vor.

Damit ist eine Gleichartigkeit zwischen weinhaltigen und als nicht weinhaltig eingestuft, aber auf der Grundlage von Wein ohne Destillation hergestellten, Premixgetränken anzunehmen.

5.3 Verstoß gegen Art. 110 Abs. 2 AEU, mittelbarer Schutz der Produktion

Auf die Frage, ob eine Abgabe i. S. des Art. 110 Abs. 1 AEU vorliegt, kommt es in der vorliegenden Fallgestaltung allerdings nicht an, da zumindest eine solche nach Art. 110 Abs. 2 AEU zu bejahen ist.

Das französische Gesetz über die Abgabe der Premixsteuer sieht vor, dass aromatisierte weinhaltige Cocktails⁶⁵ als Premixgetränke sowie solche auf Basis vergorenen Apfel- oder Birnenmosts⁶⁶ von der Besteuerung ausgenommen werden. Die französische Gesetzgebung hat diese Ausnahmen sehr geschickt durch Verweise auf andere Normen verschleiert, woraus zu schließen ist, dass die Ausnahme für aromatisierte weinhaltige, apfel- oder birnenmosthaltige Cocktails im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens sehr wohl bewusst gewesen war.

Die Regelung des Art. 110 Abs. 2 AEU stellt im Gegensatz zu Art. 110 Abs. 1 AEU nicht auf die Gleichartigkeit der Waren ab und auch nicht auf die Waren selbst, vielmehr darauf, dass „andere Produktionen“ mittelbar geschützt werden.

In diesem Zusammenhang wurde bereits durch die Rechtsprechung des EuGH geklärt, dass das Verhältnis zwischen Wein und Bier als Substitutionsverhältnis anzusehen ist⁶⁷. Die Rechtsfrage ist daher durch den EuGH im Grundsatz bereits entschie-

56 EuGH v. 17. 2. 1976, Rs. 45/75, *Rewe-Zentrale*, Slg. 1976, 181, BeckRS 2004, 71218, Rn. 12.

57 EuGH v. 27. 2. 1980, Rs. 168/78, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1980, 347, BeckRS 2004, 71913, Rn. 5.

58 EuGH v. 26. 10. 1982, Rs. 104/81, *Kupferberg*, Slg. 1982, 3641, BeckRS 2004, 70651, Rn. 46.

59 EuGH v. 27. 2. 1980, Rs. 170/78, *Kommission/Großbritannien*, Slg. 1980, 417, BeckRS 2004, 71947, Rn. 14; v. 12. 7. 1983, Rs. 170/78, *Kommission/Großbritannien*, Slg. 1983, 2265, BeckRS 2004, 71948, Rn. 7 ff., 27.

60 Gerade bei Weinen mit niedrigem Alkoholgehalt und Bier hat der EuGH ein Substitutionsverhältnis angenommen, vgl. EuGH v. 27. 2. 1980, Rs. 170/78, *Kommission/Großbritannien*, Slg. 1980, 417, BeckRS 2004, 71947, Rn. 14; v. 12. 7. 1983, Rs. 170/78, *Kommission/Großbritannien*, Slg. 1983, 2265, BeckRS 2004, 71948, Rn. 7 ff., 27.

61 Vgl. Mediateur de la République, http://www.mediateur-republique.fr/fic_bdd/pdf_fr_fichier/1217407888_Mediateur39_p01.pdf.

62 S. o. 3. m. Fn. 33.

63 Vgl. EuGH v. 27. 2. 1980, Rs. 168/78, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1980, 347, BeckRS 2004, 71913, Rn. 35; v. 4. 3. 1986, Rs. 106/84, *Kommission/Dänemark*, Slg. 1986, 833, BeckEuRS 1986, 126630, Rn. 17.

64 EuGH v. 27. 2. 1980, Rs. 168/78, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1980, 347, BeckRS 2004, 71913.

65 Art. 1613 bis I b CDI (s. o. Fn. 32) i. V. m. VO (EWG) Nr. 1601/91.

66 Art. 1613 bis I b CDI (s. o. Fn. 32) i. V. m. Art. 458 V CGI („5° Les cidres et poirés répondant à la définition légale de ces boissons et commercialisés dans les conditions fixées par arrêté du ministre chargé du budget pris après avis du ministre chargé de l'agriculture“).

67 EuGH v. 27. 2. 1980, Rs. 170/78, *Kommission/Großbritannien*, Slg. 1980, 417, BeckRS 2004, 71947, Rn. 12 ff.; v. 12. 7. 1983, Rs. 170/78, *Kommission/Großbritannien*, Slg. 1983, 2265, BeckRS 2004, 71948, Rn. 7 ff., wobei die Frage selbst letztlich nicht vollständig geklärt wurde, aber in Rn. 27 die schützende Wirkung der Besteuerung auf die einheimische Produktion als ausschlaggebend betont wird.

AUFsätze

den. Nichts anderes kann anzunehmen sein, wenn bei einem Getränk mit geringem Alkoholgehalt der Limonadengeschmack im Vordergrund steht, ohne dass in den Augen der Konsumenten der tatsächlich verwendete und in der Werbung herausgestellte Branntweingeht die entscheidende Rolle spielt. In einem solchen Fall führt die Ausnahme von der Abgabe für Wein-, Apfel- und Birnenmost-Alkohole zu einem Schutz dieser in Frankreich typischerweise anzutreffenden Produktionen. Damit liegt eine Verletzung zumindest des Art. 110 Abs. 2 AEU vor.

5.4 Rechtfertigung

Als Rechtfertigung könnte im vorliegenden Fall der allgemeine Schutz der Jugend vor dem Verkauf alkoholhaltiger Limonaden angeführt werden. Grundsätzlich ist zuzugeben, dass der Schutz der Jugend vor alkoholhaltigen Getränken selbstverständlich einen zwingenden Grund des Allgemeinwohls darstellt. Dies ist vor allem deshalb der Fall, weil die natürliche Abwehrreaktion gegen Alkohol durch den hohen Zuckergehalt überwunden wird. Dadurch werden Jugendliche leichter und in früheren Jahren mit Alkohol konfrontiert und zum Alkoholkonsum geführt. Dagegen kann nicht angeführt werden, dass die Jugendlichen sich auch den Alkohol selbst mixen könnten. Zwar ist die tatsächliche Beschaffung von Getränken mit höherem Alkoholgehalt für Jugendliche – wenn auch verboten – praktisch erreichbar. Allerdings kann die faktische Erreichbarkeit grundsätzlich nicht dazu führen, dass ein bestehendes Verbot nicht mehr berücksichtigt wird. Denn Getränke mit geringem Alkoholgehalt dürfen auch an Jugendliche verkauft werden, nicht jedoch solche mit höherem Alkoholgehalt. Die tatsächlich mögliche Beschaffung von Getränken mit höherem Alkoholgehalt könnte lediglich dann als Argument dienen, wenn die Verbote nicht ausreichend überwacht werden, d. h. wenn der Mitgliedstaat zwar das Verbot gesetzlich vorschreibt, es faktisch jedoch nicht durchsetzt (sogenanntes Vollzugsdefizit).

Auch dass es besser sei, ein Getränk zu verkaufen, in dem der Alkoholgehalt feststeht, als Jugendlichen zu animieren, die Getränke selbst zu mixen, kann aus den vorliegenden Gründen ebenfalls nicht als Argument dienen. Denn auch hier müsste der Alkohol aus Getränken mit stärkerem Alkoholgehalt gewonnen werden. Diese dürfen den Jugendlichen nicht zugänglich gemacht werden. Solange das Verbot überwacht wird, ist das Argument nicht einschlägig.

Allerdings stellt sich die Frage, ob die unterschiedliche Abgabepflicht verhältnismäßig ist. Zweifel ergeben sich bereits aus der Eignung des Mittels. Denn wenn es möglich ist, Premixgetränke auf Weinbasis zu konsumieren, nicht jedoch auf anderer, nicht-destillierter Alkoholbasis, erscheint bereits das Mittel der Abgabe nicht geeignet, den angestrebten Zweck – den Schutz der Jugend – zu erreichen. Eine Rechtfertigung ist daher ausgeschlossen.

Damit liegt ein Verstoß gegen Art. 110 Abs. 2 AEU vor.

5.5 Beseitigung der Rechtsfolgen

Normalerweise bleibt dem Mitgliedsstaat nach einem Verstoß die Wahl, wie dieser beseitigt werden soll⁶⁸. Allerdings sind Abgaben, die zu Unrecht erhoben wurden, zu erstatten, was eine Folge der unmittelbaren Wirkung der Vorschrift darstellt⁶⁹. Eine Erhebung ist daher denklogisch ebenfalls ausgeschlossen, wenn die Abgabe noch nicht gezahlt wurde.

6. Brennelementsteuer

Sofort aktuell und daher oft mit heißer Nadel gestrickt waren in der Vergangenheit – vor Vorliegen eines Referentenentwurfs

– die Stellungnahmen zur geplanten Brennelementsteuer⁷⁰. Bei der dabei erwähnten europarechtlichen Problematik handelt es sich wohl um die vorerwähnte Verbrauchsteuerstrukturrichtlinie⁷¹, nach deren Art. 1 Abs. 1a diese auch für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom gilt. Niemand konnte seinerzeit die geplanten gesetzlichen Vorgaben. Allerdings enthält Art. 1 Abs. 2 der Verbrauchsteuerstrukturrichtlinie eine Möglichkeit:

„Die Mitgliedstaaten können für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben, sofern diese Steuern in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den gemeinschaftlichen Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind“.

Wenn demnach die Brennelementsteuer in den allgemeinen Haushalt flösse, könnte sie problematisch sein, setzte man die Mittel jedoch z. B. für die Förderung regenerativer Energie ein, wäre damit ein zulässiger Rahmen eröffnet. Hier liegt eine deutliche Parallele zur deutschen Alkopop-Abgabe⁷². Es kommt dabei auf den Verwendungszweck an.

Ein Problem besteht darin, dass man argumentieren könnte, es handele sich um eine zusätzliche Stromsteuer⁷³. Dies wäre wohl der Fall, wenn der vorliegende Referentenentwurf⁷⁴ Gesetz würde. Denn gemäß §§ 1 Abs. 1 und 4 Abs. 1 des Referentenentwurfs ist die gewerbliche Erzeugung elektrischen Stroms Voraussetzung für die Steuerentstehung. Dann könnte nach den vorgenannten Grundsätzen eine Verwendung im allgemeinen Haushalt sehr wohl als problematisch anzusehen sein.

Wenn die Energiewirtschaft sich nicht gegen die zusätzliche Abgabe wendete, wäre zu erwägen, dass der Endkunde sich gegen die zusätzliche Abgabe zur Wehr setzen könnte.

Darüber hinaus wäre es spekulativ, weitere Stellungnahmen zu einem Gesetzgebungsverfahren abzugeben, dessen geplanter Inhalt nicht hinreichend bekannt ist.

69 BuGH v. 16. 12. 1976, Rs. 33/76, *Rewe-Zentralfinanz*, Slg. 1976, 1989, BeckRS 2004, 70834, NJW 1977, 495; v. 25. 12. 1976, Rs. 45/76, *Comet*, Slg. 1976, 2043; v. 9. 11. 1983, Rs. 199/82, *San Giorgio*, Slg. 1983, 3595, BeckRS 2004, 72185, Rn. 12; v. 24. 3. 1988, Rs. 104/86, *Kommission/Italien*, Slg. 1988, 1799, BeckRS 2004, 70654, NJW 1989, 1424; v. 17. 7. 1997, C-114/95 u. a., *Texaco*, Slg. 1997, I-4263, BeckRS 2004, 74164, Rn. 40; vgl. *VöB*, in: GH Art. 90 Rn. 52 ff.; *Stumpf*, in: Schwarze, Art. 90 Rn. 30.

70 Es wird kolportiert, eine sogenannte Brennelementsteuer, also eine Steuer auf den Verbrauch nuklearer Brennstäbe oder des damit erzeugten Stroms, wäre nicht mit europäischen Richtlinienvorgaben vereinbar (s. u. Fn. 73).

71 S. o. Fn. 37.

72 Gesetz v. 23. 7. 2004; vgl. *Pott*, *Steueranwaltsmagazin* 2008, S. 96, 97 m. Fn. 5: „die besondere Zwecksetzung ist dadurch geschaffen, daß das Nettoaufkommen der Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung für Maßnahmen der Suchtprävention zur Verfügung gestellt wird, § 4 des Gesetzes. Dieses Konzept mag angesichts des herkömmlichen Verständnisses des deutschen Steuerbegriffs überraschen. Ggü. Gemeinschaftsrecht hält allein dieses Konzept“.

73 Aktuelle Meldungen (<http://www.zfk.de/zfk/Gips/Gips.jsessionid=642645174F3F5B90CB68CC85DCF581BE?SessionMandant=ZFK&Anwendung=MeldungenAnzeigen&Methode=Einzelmeldung&Mandant=ZFK&AuswahlRessourceID=120086&WebPublisher.NavId=5867>) berichten über ein Gutachten der Kanzlei Clifford Chance, das nach ausdrücklicher Erklärung der Kanzlei nicht im Auftrag eines Mandanten erstellt worden sei. Würde die Brennelementsteuer als Verbrauchsteuer an die erzeugte Energie anknüpfen, käme es nach dieser Auffassung zu einer faktischen Erhöhung der Stromsteuer auf Strom aus Kernenergie. Mit dem EU-Recht sei das deshalb nicht vereinbar, weil für die jeweiligen Energieerzeugnisse einheitliche Steuersätze festzulegen und anzuwenden seien. Allerdings bedeutet dies nicht zwingend, dass Anknüpfungen, die technisch an anderer Stelle ansetzen, ausgeschlossen wären.

74 http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_3378/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/Aktuelle_Gesetze/Gesetzentwerfe_Arbeitsfassungen/201009-KernbrStg_an.templateId=raw.property=publicationFile.pdf

68 Vgl. *VöB*, in: GH Art. 90 Rn. 32.

AUFsätze

Die Zulässigkeit richtet sich nach den allgemeinen, vorstehend dargelegten Grundsätzen, wobei Primärrecht mangels grenzüberschreitenden Bezugs eher nicht einschlägig sein dürfte.

7. Zusammenfassung

Art. 110 AEU ist entsprechend der neueren Rechtsprechungsentwicklung parallel zu Art. 34 AEU als Beschränkungsverbot auszulegen. Die Auslegung des Art. 110 AEU ist insoweit im Spiegel der Rechtsprechung zu Art. 34 AEU vorzunehmen.

Dies hat Auswirkungen auf die Auslegung der beiden Absätze des Art. 110 AEU auch im Verhältnis zueinander.

Bei der Abgrenzung zwischen Art. 110 AEU und Art. 34 AEU (Maßnahmen gleicher Wirkung) ist darauf abzustellen, dass Art. 110 AEU bei der Frage, ob eine Verbrauchsteuer unionsrechtlich zulässig ist, die Anwendbarkeit des Art. 34 AEU grundsätzlich ausschließt. Bei der Art und Weise der Durchführung einer Überprüfung durch die zuständige Behörde ist jedoch Art. 34 AEU anwendbar.

DBA und Rechtsanwendungsmethodik – verdeckte Gewinnausschüttung und treaty overriding

Von Dr. jur. Eberhard Rüd, Grafing bei München*

Gesetze wenden sich an die Steuerpflichtigen, DBA dagegen an die Vertragsstaaten. Obwohl sich beide letztlich auf dieselben Lebensvorgänge beziehen, bilden sie jeweils einen eigenen Regelungskreis mit eigener Terminologie und unterschiedlichen Folgeanordnungen. Der vielleicht bekannteste sich hieraus ergebende Streitpunkt, die Behandlung von Sondervergütungen der Mitunternehmer, ist inzwischen geklärt. Es gibt jedoch andere, aus der Sicht der DBA den Sondervergütungen vergleichbare Konstellationen. Unabhängig davon versucht der Gesetzgeber seit einiger Zeit, missliebige Konsequenzen aus DBA immer mehr durch nationales Recht, das die vertraglichen Verpflichtungen aus den DBA konterkariert, zu vermeiden (z. B. § 50d Abs. 10 EStG – treaty overriding). Ob das gelungen ist oder gelingen kann, ist fraglich.

1. Einleitung

Der durch das JStG 2009 eingefügte § 50d Abs. 10 EStG¹ hat die Entscheidung des BFH zur abkommensrechtlichen Behandlung mitunternehmerischer Sondervergütungen², welche diese Vorschrift provoziert hatte, nicht obsolet gemacht³. Es gibt weitere Konstellationen, für welche die für den BFH maßgeblichen Überlegungen ebenfalls relevant sein können (z. B. Zinsen an einen (beherrschenden!) Gesellschafter, die in Deutschland oft als vGA (verdeckte Gewinnausschüttung) und damit als Bestandteil des Gewinns der Kapitalgesellschaft behandelt werden). Außerdem können die hier gewonnenen Erkenntnisse bei der Beurteilung von Vorschriften, die dem treaty overriding dienen, helfen. In beiden Fällen geht es um die angebliche Spannung zwischen nationalem Recht und völkerrechtlichen Verträgen.

Auch wenn es gilt, bei der Interaktion verschiedener Teilrechtsgebiete dieselben ins richtige Verhältnis zueinander zu setzen, ist die Grundlage allen juristischen Tuns, der juristische Syllogismus, zu beachten⁴. Das zeigt ein jüngeres Urteil des FG München⁵, welches nicht nur dem BFH Gelegenheit gibt, dessen inzwischen gefestigte Rechtsprechung zur abkommensmäßigen Behandlung mitunternehmerischer Sondervergütungen abermals zu bestätigen oder zu überdenken, sondern dabei implizit Bestimmungen eines DBA und des nationalen Rechts als auf der-

selben logischen Stufe stehend ansieht, wenn es davon ausgeht, dass das spätere und speziellere deutsche Gesetz dem DBA vorgehen, es derogieren⁶ könne. Nach Auffassung des Verfassers kann es zu keinem irgendwie gearteten Rangverhältnis zwischen DBA und nationalem Recht kommen, wenn die Grundsätze juristischer Rechtsanwendungsmethodik beachtet werden. Es kann daher auch keine Vorherigkeit der Vorschriften des einen Regelungskreises vor denen des anderen geben, wie es z. B. das BVerfG⁷ für das Verhältnis Zivil- zu Steuerrecht erkannt hat – wirtschaftliche Betrachtungsweise!

2. Grundsätzliche Überlegungen

Die sich aus den im Titel angesprochenen Punkten ergebenden Fragen lassen sich anhand grundsätzlicher Überlegungen beantworten, so dass auf Letztere vorab eingegangen wird.

2.1 Juristischer Syllogismus im Steuerrecht

2.1.1 Allgemeines

Im Steuerrecht kann es gar nicht zu Überlegungen kommen, ob Rechtssätze als „Sollenssätze“ zu verstehen⁸ sind oder logisch dem mathematischen „wenn..., dann ...“ entsprechen. Denn es gilt § 38 AO. Danach entsteht der Steueranspruch entsprechend dem Verfassungsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG⁹: „... sobald der Tatbestand verwirklicht ist, ...“. Das impliziert auch das „wer ..., der ...“, das in der Rechtssprache dem mathematischen „wenn ..., dann ...“ entspricht. Die steuerrechtliche Folgeanordnung „funktioniert“ somit wie eine mathematische Funktion¹⁰ und die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung wird durch formallogisches Subsumieren verwirklicht. Dies wird im Schrifttum unter Stichworten wie „Syllogismus der Rechtsfolgebestimmung“¹¹ oder „Deduktive Rechtsanwendung“¹² abgehandelt. Idealerweise wird die Rechtsfolge durch einen deduktiven Schluss bestimmt:

- Wenn T in irgendeinem Sachverhalt verwirklicht ist, gilt für diesen Sachverhalt die Rechtsfolge R (Obersatz).
- Dieser bestimmte Sachverhalt S verwirklicht T, d. h. er ist ein „Fall“ von T (Untersatz).
- Für S gilt R (Schlussfolgerung)¹³.

6 Vgl. Gosch, IStR 2008, 413.

7 BVerfG v. 8. 12. 1992, 1 BvR 326/89, NJW 1994, 574.

8 Engisch, Einführung in das juristische Denken, 1983, S. 35.

9 Vgl. Rüd, Diss. Erlangen-Nürnberg, 2005, S. 20.

10 So wohl Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., 1995, S. 74 ff.

11 Larenz/Canaris, (Fn. 10), S. 92.

12 Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 1982, S. 395 ff.

13 Wörtlich aus Larenz/Canaris, (Fn. 10), S. 92.

* Dr. jur. Eberhard Rüd ist Rechtsanwalt und Steuerberater in Würzburg.

1 BGBl 2008, 2794.

2 BFH v. 17. 10. 2007, I R 5/06, IStR 2008, 300.

3 Vgl. hierzu auch Meretzki, IStR 2009, 217.

4 Vgl. Rüd, Diss. Erlangen-Nürnberg, 2005, S. 14 ff.

5 FG München v. 30. 7. 2009, 1 K 1816/09, IStR 2009, 864, nrkr., Az. BFH: I R 74/09.