Die Dogmatik des Art. 110 AEUV in der Rechtsprechung des EuGH

Aike Würdemann und Caroline Glöckle*

Inhalt

A. Einleitung 86
B. Das System der Warenverkehrsfreiheit 87
I. Das System der nicht-fiskalischen Maßnahmen 87
1. Die „Dassonville"- und „Keck"-Formel 87
2. Das Zusammenspiel der „Dassonville"- und „Keck"-Formel 88
3. Das Auslösen der Harmonisierungskompetenz des Art. 114 AEUV 89
II. Das System der fiskalischen Maßnahmen 89
1. Das Zusammenspiel von Art. 28, 30 AEUV und Art. 110 AEUV 89
2. Die Unionskompetenz zur Harmonisierung der indirekten Steuern, Art. 113 AEUV 91
C. Die Dogmatik des Art. 110 AEUV in der EuGH-Rechtsprechung 91
I. Der Wortlaut des Art. 110 AEUV 91
II. Modifizierung der Dogmatik durch den EuGH: „Hansen & Balle" 92
III. Die „Hansen & Balle"-Kriterien im Überblick 94
1. Differenzierung anhand objektiver Kriterien 94
2. Legitime wirtschaftspolitische Ziele 94
a) Die Bedeutung der wirtschaftspolitischen Ziele in der EuGH-Rechtsprechung 94
(1) Rechtssache „Vinal/Orbat" 94
(2) Rechtssache „Kommission/Dänemark" 95
(3) Rechtssache „Kommission/Frankreich" 96
b) Zwischenergebnis: legitime Ziele als „objektive Rechtfertigung" 97
c) Schranke der „objektiven Rechtfertigung": Grundsatz der Verhältnismäßigkeit 98
(1) Rechtssache „Outokumpu" 99
(2) Rechtssache „Tatu" 99
d) Zwischenergebnis: faktische Prüfung der Verhältnismäßigkeit 100

* Aike Würdemann ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, Europarecht, Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht (Prof. Dr. Christoph Herrmann LL.M.) an der Juristischen Fakultät der Universität Passau. Caroline Glöckle ist Studentische Hilfskraft ebenda.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

3. Nicht-Diskriminierung bzw. Nicht-Protektionismus 100
a) Nicht-Diskriminierung (Abs. 1) 100
(1) Gleichartigkeit 100
(2) Höhere Abgaben als auf inländische Waren 101
b) Nicht-Protektionismus (Abs. 2) 101
(1) Miteinander konkurrierende Erzeugnisse 102
(2) Mittelbare Schutzwirkung 102
IV. Auswirkungen der „objektiven Rechtfertigung" auf Art. 113 AEUV 103
D. Bewertung der EuGH-Rechtsprechung 103
I. Angleichung an die Rechtfertigungsmöglichkeiten im nicht-fiskalischen Bereich 103
II. Unionszielkonformität der nationalen Steuerpolitik 105
E. Schluss und Ausblick 106

A. Einleitung

Die Steuergesetzgebung ist ein Kompetenzbereich, der trotz der zunehmenden europäischen Integration in der ausschließlichen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten verblieben ist. Die Mitgliedstaaten müssen dennoch „ihre Befugnisse in diesem Bereich [...] unter Wahrung des [Unions]rechts ausüben",[1] so der EuGH ausdrücklich. Eine der wenigen normierten unionsrechtlichen Grenzen der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit, die die Mitgliedstaaten zu wahren haben, stellt Art. 110 AEUV dar. Ziel des Art. 110 AEUV ist die Sicherstellung der vollkommenen Steuer- und Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben im Hinblick auf den Wettbewerb zwischen einheimischen und aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Waren.[2] Art. 110 AEUV stellt daher trotz seiner Stellung im AEUV abseits der Grundfreiheiten einen unerlässlichen Bestandteil im System der Warenverkehrsfreiheit gemäß Art. 28 ff. AEUV und zur Verwirklichung des Binnenmarktziels gemäß Art. 26 Abs. 2 AEUV dar.[3]

Dieser Beitrag widmet sich der systematischen Einordnung des Art. 110 AEUV in das System der Warenverkehrsfreiheit (B.). Zudem legt er dar, inwiefern der EuGH im Laufe seiner Rechtsprechung prägenden Einfluss auf die Dogmatik des Art. 110 AEUV selbst genommen hat (C.).

1 EuGH, Rs. C-279/93, *Schumacker*, EU:C:1995:31, Rn. 21.
2 EuGH, Rs. 193/85, *Co-Frutta*, EU:C:1987:210, Rn. 25.
3 *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, 56. EL 2015, Art. 110 AEUV, Rn. 11 ff.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

B. Das System der Warenverkehrsfreiheit

Art. 110 AEUV ergänzt das System der Warenverkehrsfreiheit im Bereich der internen fiskalischen Regulierung durch die Mitgliedstaaten.[4] Um diese Ergänzungsfunktion systematisch einordnen und begreifen zu können, sollen zunächst die dafür relevanten Aspekte des warenverkehrsrechtlichen Systems aufbereitet und erfasst werden.

Die Warenverkehrsfreiheit schützt den freien innerunionalen Warenverkehr vor unionsrechtswidrigen Eingriffen, die fiskalisch oder nicht-fiskalisch erfolgen können. Während ein fiskalischer Eingriff Abgaben wie Zölle[5] oder Steuern[6] umfasst, ist ein nicht-fiskalischer Eingriff durch Importverbote, Einfuhrquoten oder bestimmte Rechtsvorschriften möglich.

Nicht-fiskalische Maßnahmen der Mitgliedstaaten unterfallen grundsätzlich dem Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot des Art. 34 AEUV. In diesem Zusammenhang hat der EuGH mit seiner „Dassonville"- und „Keck"-Rechtsprechung die verschiedenen Geltungsbereiche der beiden Verbote herausgearbeitet (B.I.). Das grundfreiheitliche Beschränkungsverbot findet sich für fiskalische Maßnahmen in Art. 28, 30 AEUV wieder, das Diskriminierungsverbot in Art. 110 AEUV (B.II.).

I. Das System der nicht-fiskalischen Maßnahmen

1. Die „Dassonville"- und „Keck"-Formel

Das Verbot nicht-fiskalischer Maßnahmen im Sinne des Art. 34 AEUV hat der EuGH im Zuge der „Dassonville"-Rechtsprechung von einem Diskriminierungs- auf ein Beschränkungsverbot ausgedehnt. „Maßnahmen gleicher Wirkung" im Sinne des Art. 34 AEUV sind demnach Regelungen, die geeignet sind, den innerunionalen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell zu behindern.[7] Auch interne Marktregulierungen wie Verkaufsverbote, die beschränkend auf den Marktzugang wirken (können), sind von der „Dassonville"-Formel erfasst.

4 Ibid., Rn. 4; *Schön*, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht – Teil I: Die Grundlagen und das Verbot der Zölle und zollgleichen Abgaben, EuR 2001, S. 220 m.w.N.

5 Das Unionsrecht enthält keine Definition des Begriffs „Zoll". In Anlehnung an den EuGH und nach allgemein anerkannter Ansicht ist ein Zoll eine finanzielle Belastung, die einer Ware aus Anlass ihres Grenzübertritts auferlegt und als „Zoll" bezeichnet wird, vgl. *Kamann*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 30 AEUV, Rn. 9.

6 Der Begriff „Steuer" im Sinne des Art. 113 AEUV ist als engerer Teilbegriff unter dem Oberbegriff der „Abgabe" im Sinne von Art. 110 AEUV anzusehen, der als hoheitlich auferlegte inländische Zahlungspflichten mit Finanzierungsfunktion zu verstehen ist, vgl. *Seiler*, (Fn. 3), Art. 113 AEUV, Rn. 18 ff. Art. 110 AEUV erfasst „inländische Abgaben gleich welcher Art", d.h. alle inländischen steuer- und abgabenrechtlichen Maßnahmen eines Mitgliedstaates; die Qualifizierung als Abgabe erfolgt unionsrechtsautonom und ist unabhängig von der Qualifizierung als Steuer, Abgabe, Gebühr oder Beitrag nach dem nationalen Recht, siehe *Kamann*, (Fn. 5), Art. 110 AEUV, Rn. 11.

7 EuGH, Rs. 8/74, *Dassonville*, EU:C:1974:82, Rn. 5.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Mit der „Keck"-Rechtsprechung hat der EuGH den sehr weiten Anwendungsbereich des Art. 34 AEUV wieder eingeschränkt. „Bestimmte Verkaufsmodalitäten" sind aus dem Anwendungsbereich ausgenommen, da sie nicht geeignet sind, den innerunionalen Handel im Sinne der „Dassonville"-Formel zu beschränken. Der Kerngedanke der „Keck"-Formel ist, ob die interne Regelung starke[8] oder erhebliche[9] Auswirkungen auf den Marktzugang hat.[10] Die interne Marktregulierung darf den Marktzugang für ausländische Erzeugnisse zwar im Rahmen ihrer Eigenschaft als „bestimmte Verkaufsmodalität" beschränken. Eine solche Beschränkung darf aber nicht stärker ausgestaltet sein, als es für inländische Erzeugnisse der Fall ist.[11]

Die Ausnahme der „bestimmten Verkaufsmodalitäten" greift folglich nur dann, wenn die betreffende Maßnahme für alle im Inland tätigen Wirtschaftsteilnehmer gilt *und* sie den Absatz der inländischen Erzeugnisse und der Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten rechtlich wie tatsächlich in gleicher Weise berührt.[12] Eine interne Marktregulierung, die eine „bestimmte Verkaufsmodalität" darstellt, muss diesen beiden weiteren Voraussetzungen der „Keck"-Formel genügen, die einem Diskriminierungsverbot entsprechen.

2. Das Zusammenspiel der „Dassonville"- und „Keck"-Formel

Das Zusammenspiel der „Dassonville"- und der „Keck"-Formel hat damit zwei grundlegende Funktionen: erstens eine filternde, und zweitens eine differenzierende Funktion. Zum einen werden aufgrund der Ausnahme der „bestimmten Verkaufsmodalitäten" nur diejenigen internen Marktregulierungen „herausgefiltert", die den Marktzugang und damit den innerunionalen Handel in hinreichend bedeutender Weise beschränken.[13]

Zum anderen werden die unterschiedlichen Geltungsbereiche des Beschränkungsverbots und des Diskriminierungsverbots deutlich. Soweit es sich um eine den innerunionalen Handel beschränkende, d.h. um eine marktzugangsbezogene Maßnahme handelt, gelten sowohl das Beschränkungs- als auch das Diskriminierungsverbot. Betrifft eine mitgliedstaatliche Regulierung dagegen nur interne Sachverhalte im Sinne einer „bestimmten Verkaufsmodalität", ist diese interne Regulierung nach der

8 EuGH, Rs. C-142/05, *Mickelsson und Roos*, EU:C:2009:336, Rn. 28.

9 Dieser Kerngedanke der „Keck"-Formel findet eine Abwandlung in der Dreistufenprüfung, die u.a. auf den Entscheidungen EuGH, Rs. C-110/05, *Kommission/Italien*, EU:C:2009:66; EuGH, Rs. C-142/05, *Mickelsson und Roos*, EU:C:2009:336; EuGH, Rs. C-108/09, *Ker-Optika*, EU:C:2010:725 und EuGH, Rs. C-456/10, *ANETT*, EU:C:2012:241 beruht; siehe auch *Purnhagen*, Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 26.4.2012 – C-456/10 ANETT./. Administracion del Estado, JZ 2012, S. 744; *Cremer/Bothe*, Die Dreistufenprüfung als neuer Baustein der warenverkehrsrechtlichen Dogmatik, EuZW 2015, S. 415 ff.

10 EuGH, Rs. C-108/09, *Ker-Optika*, EU:C:2010:725, Rn. 54; EuGH, Rs. C-142/05, *Mickelsson und Roos*, EU:C:2009:336, Rn. 28.

11 EuGH, verb. Rs. C-267/91 und C-268/91, *Keck und Mithouard*, EU:C:1993:905, Rn. 17.

12 Ibid., Rn. 16.

13 EuGH-Rechtsprechung zu starken und erheblichen Beschränkungen. Näheres dazu in *Dietz/Streinz*, Das Marktzugangskriterium in der Dogmatik der Grundfreiheiten, EuR 2015, S. 51 ff.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

„Keck"-Rechtsprechung keine Beschränkung und ausschließlich am Diskriminierungsverbot zu messen.[14]

Um das System der nicht-fiskalischen warenverkehrsrechtlichen Eingriffe zu komplettieren, bleibt zu erwähnen, dass Diskriminierungen oder Beschränkungen durch geschriebene (Art. 36 AEUV) und/oder ungeschriebene (zwingende Erfordernisse des Allgemeininteresses im Sinne der „Cassis-de-Dijon"-Formel)[15] Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt werden können.[16]

3. Das Auslösen der Harmonisierungskompetenz des Art. 114 AEUV

Die Folge einer erfolgreichen Rechtfertigung von Diskriminierungen oder Beschränkungen gemäß Art. 36 AEUV bzw. den ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen ist regelmäßig, dass die Union ihre Harmonisierungskompetenz gemäß Art. 114 AEUV wahrnehmen kann.[17] Auch wenn gerechtfertigte Eingriffe keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten darstellen, fragmentieren sie den Binnenmarkt, indem Wettbewerbsverzerrungen in den einzelnen Mitgliedstaaten geschaffen werden. Derartige Wettbewerbsverzerrungen können nach der Rechtsprechung des EuGH auf Grundlage des Art. 114 AEUV harmonisiert werden.[18] Art. 114 AEUV ist mit Blick auf das Binnenmarktziel gemäß Art. 26 Abs. 2 AEUV die zentrale Unionskompetenz zur unionsweiten Angleichung mitgliedstaatlicher Rechtsvorschriften, um so die europäische Integration positiv zu gestalten.

II. Das System der fiskalischen Maßnahmen

1. Das Zusammenspiel von Art. 28, 30 AEUV und Art. 110 AEUV

Die soeben dargestellten unterschiedlichen Geltungsbereiche des Diskriminierungs- und Beschränkungsverbots finden sich für den Bereich der mitgliedstaatlichen fiskalischen Regulierung wieder. Das Zusammenspiel von Art. 28, 30 AEUV und Art. 110 AEUV verläuft in paralleler Ausgestaltung zum Zusammenspiel der „Dassonville"- und der „Keck"-Rechtsprechung. Die Geltungsbereiche sind im fiskalischen Bereich allerdings weniger durch die Rechtsprechung des EuGH geprägt.

Art. 28, 30 AEUV weisen mit dem Begriff „Zoll" auf einen Marktzugangsbezug hin und verbieten folglich auf der Marktzugangsebene jede Beschränkung durch Zölle

14 Siehe Wortlaut der „Keck"-Formel: „[...], sofern diese Bestimmungen für alle betroffenen Wirtschaftsteilnehmer gelten, die ihre Tätigkeit im Inland ausüben, und sofern sie den Absatz der inländischen Erzeugnisse und der Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten rechtlich wie tatsächlich in der gleichen Weise berühren."

15 EuGH, Rs. 120/78, *Cassis de Dijon*, EU:C:1979:42, Rn. 8.

16 Näheres dazu siehe *Harratsch/König/Pechstein*, Europarecht, 9. Aufl. 2014, Rn. 831 f.

17 *Selmayr/Kamann/Ahlers*, Die Binnenmarktkonzepte der Europäischen Gemeinschaft, EWS 2003, S. 53.

18 EuGH, Rs. C-300/89, *Kommission/Rat*, EU:C:1991:244, Rn. 23; siehe auch *Harratsch/König/Pechstein*, (Fn. 16), Rn. 1221.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

oder Abgaben gleicher Wirkung. Der Marktzugang einer Ware darf nicht durch eine fiskalische Belastung aufgrund des Grenzübertritts behindert werden, was einem Beschränkungsverbot entspricht.[19] Der EuGH bestätigte dies in seiner Entscheidung *Statistikgebühr*, in der er in Bezug auf die Abgabe zollgleicher Wirkung für grundsätzlich unerheblich erachtete, dass diese eine diskriminierende oder protektionistische Wirkung hat.[20] Denn

> „[d]adurch, dass [die Abgabe] auf alle Waren erhoben wird, die die Grenze überschreiten, erschwert [sie] die vom Vertrag gewollte gegenseitige Durchdringung [...]."[21]

Dem EuGH kommt es allein auf die handelsbeschränkende Wirkung des Zolls bzw. der zollgleichen Abgabe an. Folgt man diesem Verständnis des EuGH, ist das Verbot in Art. 28, 30 AEUV als Beschränkungsverbot zu verstehen.[22]

Art. 110 AEUV bezieht sich dagegen auf die Diskriminierung durch „inländische Abgaben". Die Vorschrift verbietet auf der Ebene der internen (steuerlichen) Regulierung als abgabenrechtliche *lex specialis* zum allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV[23] jede diskriminierende (Abs. 1) oder protektionistische (Abs. 2) Besteuerung ausländischer Waren. Ausländische Waren dürfen folglich *nach* dem Marktzutritt nicht durch nationale Steuervorschriften gegenüber inländischen Waren diskriminiert werden.

Die Vorschriften des Art. 28, 30 AEUV und Art. 110 AEUV stehen in einem Exklusivitätsverhältnis zueinander, da sich „Zölle" und „inländische Abgaben" bereits terminologisch ausschließen.[24] Im Aufbau des AEUV ergänzt das Verbot diskriminierender Besteuerung nach Art. 110 AEUV das Verbot von Zöllen und Abgaben gleicher Wirkung nach Art. 28, 30 AEUV für den Bereich der internen fiskalischen Regulierung.[25] Art. 110 AEUV verhindert insbesondere die Umgehung des Zollverbots durch steuerliche Belastungen nach dem Marktzutritt einer Ware.[26] Die Waren-

19 Ähnlich *Schön*, (Fn. 4), S. 218 und 220; *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 30 AEUV, Rn. 10.

20 EuGH, Rs. 24/68, *Statistikgebühr*, EU:C:1969:29, Rn. 8/9; EuGH, verb. Rs. 2/69 und 3/69, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders/Brachfeld*, EU:C:1969:30, Rn. 15/18; siehe auch *Herrmann*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, (Fn. 3), Art. 30 AEUV, Rn. 12; *Kamann*, (Fn. 5), Art. 30 AEUV, Rn. 15.

21 EuGH, Rs. 24/68, *Statistikgebühr*, EU:C:1969:29, Rn. 14.

22 Entgegen der Ansicht des EuGH ließe sich ein Diskriminierungsverbot in Art. 28, 30 AEUV dadurch konstruieren, dass man die Vergleichsgruppe der Ungleichbehandlung derart weit fasst, dass eingeführte sowie gleichartige inländische Waren einbezogen werden (obwohl letztere nicht die Grenze überschreiten). Die (faktische) Diskriminierung ausländischer Waren würde sich folglich daraus ergeben, dass diese mit einer Abgabe belastet und dadurch im Vergleich zu einheimischen Waren verteuert werden. Allerdings überzeugt dieser Ansatz insbesondere mit Blick auf die EuGH-Rechtsprechung nicht.

23 *Seiler*, (Fn. 3), Art. 110 AEUV, Rn. 2.

24 Ähnlich *Kamann*, (Fn. 5), Art. 110 AEUV, Rn. 30 f.; zur Abgrenzung des Zolls von der inländischen Abgaben siehe Fn. 5 und 6.

25 U.a. *Seiler*, (Fn. 3), Art. 110 AEUV, Rn. 4.

26 *Schön*, (Fn. 4), S. 220, der Art. 90 EG (heute Art. 110 AEUV) als „Umgehungsschutz" bezeichnet.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

verkehrsfreiheit kann folglich sowohl im fiskalischen als auch im nicht-fiskalischen Bereich effektiv zugunsten der Verwirklichung des Binnenmarktziels wirken.

Die Besonderheit der unionsrechtlichen fiskalischen Regulierung ist, dass eine Rechtfertigungsebene weder im Rahmen des Verbots von Zöllen und zollgleichen Abgaben gemäß Art. 30 AEUV noch im Rahmen des Verbots diskriminierender Besteuerung gemäß Art. 110 AEUV vorgesehen ist. Beide Verbotsnormen gelten dem Wortlaut nach absolut. Der EuGH lässt jedoch in ständiger Rechtsprechung legitime wirtschaftspolitische Ziele zur „Rechtfertigung" einer differenzierenden Besteuerung durch die Mitgliedstaaten zu (C.II.).

2. Die Unionskompetenz zur Harmonisierung der indirekten Steuern, Art. 113 AEUV

Ähnlich der Harmonisierungskompetenz des Art. 114 AEUV bietet Art. 113 AEUV dem Unionsgesetzgeber im Bereich der indirekten Steuern die Kompetenz zu Harmonisierung, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen *notwendig* ist. Aufgrund des Erfordernisses der Notwendigkeit hat Art. 113 AEUV dem Wortlaut nach jedenfalls einen engeren sachlichen Anwendungsbereich als Art. 114 AEUV. Art. 114 Abs. 1 Satz 2 AEUV setzt lediglich voraus, dass die harmonisierende Maßnahme „die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts zum Gegenstand" hat. Aufgrund des Erfordernisses der Notwendigkeit einer unionalen Harmonisierung in Art. 113 AEUV umfasst dieser nur Steuerarten mit transnationalem Bezug, ohne der Union jedoch ein Steuerfindungsrecht zu verleihen.[27] Diese im Vertrag angelegte Zurückhaltung der Union ist in der Wahrung der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit begründet.[28] Ein Rückgriff der Union auf die allgemeine Harmonisierungskompetenz ist gemäß Art. 114 Abs. 2 AEUV für die Bestimmungen über Steuern ausgeschlossen.[29]

C. Die Dogmatik des Art. 110 AEUV in der EuGH-Rechtsprechung

I. Der Wortlaut des Art. 110 AEUV

Art. 110 Abs. 1 AEUV enthält ausgehend vom Wortlaut zwei Tatbestandvoraussetzungen: erstens die Gleichartigkeit der in- und ausländischen Waren, zweitens deren steuerliche Ungleichbehandlung durch einen Mitgliedstaat. Im Falle des Art. 110 Abs. 2 AEUV kommt es dagegen auf ein Wettbewerbsverhältnis zwischen den in- und ausländischen Erzeugnissen an, d.h. konkurrierende inländische Produktionen dürfen nicht mittelbar geschützt werden. Ist also bei gleichartigen ausländischen Waren eine Diskriminierung bzw. bei konkurrierenden inländischen Waren eine protektionistische Schutzwirkung festzustellen, ist die inländische Abgabe unionsrechtswidrig.

27 *Seiler*, (Fn. 3), Art. 113 AEUV, Rn. 28.
28 Angedeutet von ibid., Rn. 27 ff.
29 Ibid., Rn. 52.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Eine Rechtfertigungsmöglichkeit für diskriminierende oder protektionistische Steuerregelungen besteht dem Wortlaut nach nicht.

II. Modifizierung der Dogmatik durch den EuGH: „Hansen & Balle"

Das Prüfungsschema des Art. 110 AEUV ist nach seinen Wortlaut klar vorgegeben. Die Rechtsprechungswirklichkeit zeigt allerdings, dass der EuGH die Dogmatik des Art. 110 AEUV stark weiterentwickelt hat. Eine vom Wortlaut des Art. 110 Abs. 1 und Abs. 2 AEUV modifizierte Prüfung führte der EuGH erstmals in seiner Entscheidung *Hansen & Balle*[30] ein. Er hielt zwar an den wortlautgemäßen Kernvoraussetzungen der Gleichartigkeit und Ungleichbehandlung fest, fügte aber hinzu, dass steuerliche Erleichterungen für inländische Erzeugnisse legitimen wirtschaftlichen und sozialen Zwecken dienen können.[31] Das Unionsrecht verbiete es nämlich nicht, bestimmte Arten von Erzeugnissen oder bestimmte Gruppen von Erzeugern steuerliche Vergünstigungen einzuräumen.[32]

Der EuGH hat die in *Hansen & Balle* dargelegten Ausführungen in ständiger Rechtsprechung wiederholt.[33] Zwar erfolgte dies nicht in einer festen Formulierung,[34] sodass eine Einordung der Rechtsprechung als „Hansen & Balle"-Formel[35]

30 EuGH, Rs. 148/77, *Hansen & Balle*, EU:C:1978:173.

31 Ibid., Rn. 16.

32 Ibid., Rn. 17: „Das [Unions]recht verbietet es [...] nicht, bestimmten Arten von [Erzeugnissen] oder bestimmten Gruppen von Erzeugern steuerliche Vergünstigungen [...] einzuräumen. Steuerliche Erleichterungen [...] können legitimen wirtschaftlichen oder sozialen Zwecken dienen, beispielsweise der Verwendung bestimmter Rohstoffe [...], dem Fortbestand der Herstellung [bestimmter Produkte] oder die Erhaltung bestimmter Gruppen von Betrieben [...]. Nach Artikel [110 AEUV] müssen sich solche Vergünstigungen jedoch ohne Diskriminierung auch auf [Erzeugnisse] aus anderen Mitgliedstaaten erstrecken."

33 EuGH, Rs. 21/79, *Kommission/Italien*, EU:C:1980:1, Rn. 14; EuGH, Rs. 168/78, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1980:51, Rn. 14 ff.; EuGH, Rs. 140/79, *Chemial Farmaceutici*, EU:C:1981:1, Rn. 15; EuGH, Rs. 46/80, *Vinal/Orbat*, EU:C:1981:4, Rn. 13; EuGH, Rs. 319/81, *Kommission/Italien*, EU:C:1983:71, Rn. 13; EuGH, Rs. 142/80, *Essevi und Salengo*, EU:C:1981:121, Rn. 21; EuGH, Rs. 106/84, *Kommission/Dänemark*, EU:C:1986:99, Rn. 20; EuGH, Rs. 243/84, *John Walker*, EU:C:1986:100, Rn. 22; EuGH, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1987:182, Rn. 6; EuGH, Rs. 252/86, *Bergandi*, EU:C:1988:112, Rn. 29; EuGH, Rs. C-90/94, *Haahr Petroleum*, EU:C:1997:368, Rn. 29; EuGH, Rs. C-213/96, *Outokumpu*, EU:C:1998:155, Rn. 30; EuGH, Rs. C-387/01, *Weigel*, EU:C:2004:256, Rn. 85; EuGH, Rs. C-290/05, *Nádasdi/Németh*, EU:C:2006:652, Rn. 5; EuGH, Rs. C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten*, EU:C:2007:657, Rn. 56; EuGH, Rs. C-402/09, *Tatu*, EU:C:2011:219, Rn. 53; EuGH, Rs. C-437/12, *X*, EU:C:2013:857, Rn. 35.

34 Zuletzt gar in negativer Formulierung, vgl. ibid., Rn. 35: „Daher dürfen die Mitgliedstaaten keine neuen Steuern einführen oder an bestehenden Steuern keine Änderungen vornehmen, die das Ziel oder die Wirkung haben, den Verkauf eingeführter Waren zugunsten des Verkaufs gleichartiger, auf dem nationalen Markt verfügbarer Waren, die dort eingeführt wurden, bevor diese Steuern oder Änderungen Geltung erlangten, zu erschweren [...]".

35 A.A. *Balke*, Steuerliche Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten und freier Warenverkehr im Europäischen Binnenmarkt, 1998, S. 120.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ausscheidet.[36] Allerdings stellen sich die in den Ausführungen des EuGH enthaltenen Kriterien für eine zulässige mitgliedstaatliche Steuergesetzgebung als inhaltlich immer wiederkehrend dar, sodass man vielmehr von festen Kriterien sprechen kann – quasi den „Hansen & Balle"-Kriterien.

Regelmäßig beschreibt der EuGH die „Hansen & Balle"-Kriterien in der Formulierung der Entscheidung *Vinal/Orbat*, sodass diese als Orientierung dienen soll:

> „[D]as [Unions]recht [beschränkt] [...] die Freiheit der Mitgliedstaaten nicht [...], eine differenzierende Besteuerung für bestimmte, sogar im Sinne von Artikel [110 AEUV] gleichartige Erzeugnisse nach Maßgabe objektiver Kriterien beispielsweise der verwendeten Ausgangsstoffe oder der angewandten Herstellungsverfahren, einzuführen. Solche Differenzierungen sind mit dem [Unions]recht vereinbar, wenn sie wirtschaftspolitische Ziele verfolgen, die ihrerseits mit den Erfordernissen des [AEUV] und des abgeleiteten Rechts vereinbar sind, und wenn [...] sichergestellt ist, da[ss] jede [...] Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeder Schutz inländischer konkurrierender Produktionen ausgeschlossen ist."[37]

Daraus folgt, dass das Unionsrecht den Mitgliedstaaten grundsätzlich erlaubt, intern zwischen Erzeugnissen zu differenzieren und auf dieser Grundlage unterschiedliche Besteuerungen einzuführen.[38] Diese interne (differenzierende) Steuerregulierung erfordert die Einhaltung der „Hansen & Balle"-Kriterien: (1) Differenzierung anhand objektiver Kriterien, (2) Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele, die mit denen des Unionsrechts korrespondieren, sowie (3) Nicht-Diskriminierung bzw. Nicht-Protektionismus.[39]

Obwohl der Wortlaut des Art. 110 AEUV lediglich die Gleichartigkeit von in- und ausländischen Waren sowie deren steuerliche Ungleichbehandlung (Abs. 1) bzw. den mittelbaren Schutz inländischer Produktionen (Abs. 2) zur Erfüllung des Verbotstatbestands erfordert, prüft der EuGH in ständiger Rechtsprechung die drei genannten Anforderungen. Zudem bezieht der EuGH das Diskriminierungs- und Protektionismusverbot ohne formale Trennung von Abs. 1 und 2 ein.[40]

36 Definition Formel gemäß Duden: „fester, sprachlicher Ausdruck, feste Formulierung für etwas Bestimmtes"; diese Definition erfüllen beispielsweise die „Dassonville"- oder „Keck"-Formel, deren Wortlaute in ständiger Rechtsprechung identisch wiederholt werden.

37 EuGH, Rs. 46/80, *Vinal/Orbat*, EU:C:1981:4, Rn. 13.

38 Erstmals dargelegt in EuGH, Rs. 127/75, *Bobie*, EU:C:1976:95, Rn. 3.

39 Für eine Übersicht über die „Hansen & Balle"-Kriterien siehe auch *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 110 AEUV, Rn. 16; *Voß*, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), Das Recht der EU, 40. Aufl. 2009, Art. 90 EGV, Rn. 39 ff.

40 Der EuGH unterscheidet grundsätzlich kaum zwischen Art. 110 Abs. 1 und Abs. 2 AEUV. In EuGH, Rs. 184/85, *Kommission/Italien*, EU:C:1987:207, Rn. 11, wendet sich der EuGH zunächst Abs. 1 zu, um im Anschluss fließend und ohne weitere Begründung zur Prüfung des Abs. 2 überzugehen. *Schön*, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht – Teil II: Das Verbot diskriminierender und protektionistischer Abgaben und das Problem der Belastung „exotischer" Waren, EuR 2001, S. 347 bezeichnet Art. 90 Abs. 2 EG (heute Art. 110 Abs. 2 AEUV) gar als einen „Einheitstatbestand".

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

III. Die „Hansen & Balle"-Kriterien im Überblick

1. Differenzierung anhand objektiver Kriterien

Die Differenzierung anhand objektiver Kriterien vollzieht der nationale Gesetzgeber unabhängig vom Unionsrecht. In der Entscheidung *Vinal/Orbat* hat der EuGH exemplarisch die verwendeten Ausgangsstoffe eines Erzeugnisses oder das angewandte Herstellungsverfahren als Differenzierungskriterium dargelegt. Das Abstellen auf die Herkunft einer Ware ist hingegen nicht ein solches objektives Kriterium.[41] Mit der Differenzierung im Rahmen der internen steuerlichen Regulierung tätigt der nationale Gesetzgeber eine Gleichartigkeitsanalyse auf rein nationaler Ebene.

2. Legitime wirtschaftspolitische Ziele

Der EuGH führte die legitimen wirtschaftspolitischen Ziele als Anforderung an eine mitgliedstaatliche Steuerregelung erstmals in der Rechtssache *Hansen & Balle* an.[42] Entscheidend sei, dass diese Ziele mit den Erfordernissen des AEUV vereinbar sind. Als Beispiele legte der EuGH die Verwendung bestimmter Rohstoffe, den Fortbestand der Herstellung typischer Qualitätserzeugnisse oder die Erhaltung bestimmter Gruppen von Betrieben, etwa landwirtschaftlicher Brennereien dar.

a) Die Bedeutung der wirtschaftspolitischen Ziele in der EuGH-Rechtsprechung

Welche Bedeutung die wirtschaftspolitischen Ziele in der Prüfung des Art. 110 AEUV haben, wird durch die Analyse der EuGH-Entscheidungen in den Rechtssachen *Vinal/Orbat*, *Kommission/Dänemark* sowie *Kommission/Frankreich* deutlich.

(1) Rechtssache „Vinal/Orbat"

In der Rechtssache *Vinal/Orbat*[43] ging es um steuerliche Begünstigungen, die Italien vergälltem durch Gärung gewonnen Alkohol zugestand, nicht aber vergälltem synthetischen Alkohol. Das mit der Sache befasste italienische Gericht hatte dem EuGH unter anderem die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob nach Art. 95 Abs. 1 EWG-Vertrag (heute Art. 110 Abs. 1 AEUV) zwei aus verschiedenen Ausgangsstoffen hergestellte Erzeugnisse als „gleichartig" anzusehen seien, wenn sie zu den gleichen Zwecken verwendet werden können, sowie ob nach Art. 95 Abs. 2 EWG-Vertrag

41 Siehe auch ibid., S. 350.

42 Wiederholt u.a. in EuGH, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1987:182, Rn. 7: es sei „nicht verboten [...], bestimmten Arten von [Erzeugnissen] oder bestimmten Gruppen von Erzeugern zu einem berechtigten wirtschaftlichen oder sozialen Zweck steuerliche Begünstigungen [...] einzuräumen."

43 EuGH, Rs. 46/80, *Vinal/Orbat*, EU:C:1981:4.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

die Erhebung von Abgaben verboten seien, die faktisch zu einer steuerlichen Diskriminierung des gleichartigen ausländischen Erzeugnisses führen.[44]

Der EuGH ging in seiner Entscheidung wie folgt vor: Ohne ein Eingehen auf die Gleichartigkeit bezog er sich unmittelbar auf die wirtschaftspolitischen Ziele der italienischen Steuerregelung, d.h. die Förderung der Destillation landwirtschaftlicher Erzeugnisse mit dem Ziel, synthetischen Alkohol vom italienischen Markt auszuschließen – nach Ansicht des EuGH ein legitimes industrie-politisches Ziel, das mit den Erfordernissen des Unionsrechts korrespondiert.[45]

Daraufhin stellte der EuGH kurzerhand den nicht-diskriminierenden Charakter der Maßnahme fest.[46] Eine umfassende Analyse der Gleichartigkeit von durch Gärung gewonnenem Alkohol und synthetischem Alkohol, die nach dem Wortlaut des Art. 95 Abs. 1 EWG-Vertrag (heute Art. 110 Abs. 1 AEUV) erforderliche Voraussetzung einer etwaigen Diskriminierung wäre, vollzog der EuGH nicht. Er implizierte lediglich die *Un*gleichartigkeit von durch Gärung gewonnenem Alkohol und synthetischem Alkohol, indem er die wirtschaftlich gleichwertige Wirkung der Steuermaßnahme auf in- sowie ausländischen Synthesealkohol betonte, der jeweils vom Markt ausgeschlossen wurde.

Durch das Voranstellen der legitimen wirtschaftspolitischen Ziele nimmt der EuGH das Ergebnis der Diskriminierungsprüfung vorweg. Die legitimen Ziele klingen bis in die Prüfung der Diskriminierung nach, sodass es scheint, als ließe sich der EuGH von diesen leiten. Unter dem Eindruck eines mit dem Unionsrecht übereinstimmenden legitimen Ziels fällt es dem EuGH deutlich leichter, eine Diskriminierung im Ergebnis zu verneinen, als wenn er dies auf Grundlage einer umfangreichen und komplizierten Analyse der Gleichartigkeit machen würde.

(2) Rechtssache „Kommission/Dänemark"

Diese Vorgehensweise bestätigt der EuGH in der Entscheidung *Kommission/Dänemark*.[47] Die Europäische Kommission hatte Klage auf Feststellung erhoben, dass Dänemark gegen seine Verpflichtung aus Art. 95 Abs. 1 EWG-Vertrag (heute Art. 110 Abs. 1 AEUV) verstoßen habe, indem Dänemark auf Wein aus Weintrauben eine höhere Steuer als auf Obstwein erhoben hatte.[48]

Der EuGH stellte in seiner Entscheidung zwar nicht explizit die drei „Hansen & Balle"-Kriterien voran, führte aber das von Dänemark vorgebrachte wirtschaftspolitische Ziel, die Absatzmöglichkeiten einer bestimmten Gruppe von Obsterzeugern zu fördern, ausdrücklich aus. Er erkannte dieses *nicht* als legitimes Ziel im Sinne des

44 Ibid., Rn. 4.
45 Ibid., Rn. 14. Gemäß EuGH war die italienische Steuerregelung geeignet, die Destillation landwirtschaftlicher Erzeugnisse gegenüber der Herstellung von Alkohol aus Erdölderivaten zu begünstigen.
46 Ibid., Rn. 15 stellt der EuGH die „wirtschaftliche Gleichwertigkeit" der Steuerregelung fest.
47 EuGH, Rs. 106/84, *Kommission/Dänemark*, EU:C:1986:99.
48 Ibid., Rn. 1.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Unionsrechts an. Vielmehr sah er in dem vorgebrachten Ziel eine protektionistische Absicht.[49]

Nach Darlegung des nicht-legitimen wirtschaftspolitischen Ziels behandelt der EuGH die Frage der Gleichartigkeit.[50] Sämtliche Vergleichskriterien (Geschmack, Alkoholgehalt, Verbraucherbedürfnisse, Herstellungsverfahren) hakt der EuGH ohne tiefergehende Analyse mehr oder minder kurz ab. Er stellt die Gleichartigkeit der beiden Erzeugnisse (teils lapidar) im Schnellverfahren fest, als ob diese offensichtlich wäre.[51] Die Diskriminierung ergibt sich damit schlicht aus der unterschiedlichen Abgabenbelastung der beiden Erzeugnisse.

Wieder scheint das vorangestellte – in diesem Fall als nicht-legitim anerkannte – Ziel der Steuermaßnahme das Ergebnis der Gleichartigkeits- und vor allem der Diskriminierungs- bzw. Protektionismusprüfung vorherzubestimmen. Die vom EuGH vermuteten protektionistischen Absichten scheinen der Grund für eine oberflächliche Gleichartigkeitsprüfung zu sein, sodass eine Diskriminierung ohne umfangreichen argumentativen Aufwand bejaht werden kann.

(3) Rechtssache „Kommission/Frankreich"

Die Wirkung der wirtschaftspolitischen Ziele wird noch deutlicher in der Entscheidung des EuGH zur Rechtssache *Kommission/Frankreich*.[52] Die Europäische Kommission hatte Klage auf Feststellung erhoben, dass Frankreich durch eine Regelung, nach der bestimmte Weine mit der Bezeichnung „süße naturreine Weine" sowie französische Likörweine unterschiedlich besteuert wurden, gegen seine Verpflichtungen aus Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) verstoßen habe.[53]

Der EuGH begann in seiner Entscheidung wiederum mit der Prüfung der unionsrechtlich legitimen wirtschaftspolitischen Ziele und stellte sie demonstrativ an den Beginn seiner Ausführungen:[54] Französischen Likörweinen aus „traditioneller und üblicher Erzeugung" sei eine steuerliche Vorzugsbehandlung vorbehalten, um so Produktionszwänge für bestimmte Unionsregionen von besonderem wirtschaftlichen Interesse auszugleichen.[55] Dieses wirtschaftspolitische Ziel erachtete der EuGH als mit den Erfordernissen des Unionsrechts vereinbar.

Im Anschluss wandte sich der EuGH – wie zu erwarten – der Diskriminierungsprüfung zu, deren Kernfrage war, ob die steuerliche Begünstigung französischer Weine nach dem Kriterium der „traditionellen und üblichen Erzeugung" eine Diskriminierung darstellte. Die rechtfertigende Wirkung der dargelegten legitimen wirtschaftspolitischen Ziele wird nun geradezu offensichtlich. Vor dem Hintergrund, dass

49 Ibid., Rn. 10 f., 21. Hintergrund war, dass Weine aus Weintrauben in Dänemark ausschließlich eingeführte Erzeugnisse waren, während begünstigte Obstweine zu zwei Drittel aus dänischer Produktion stammten.
50 Ibid., Rn. 12 f.
51 Ibid., Rn. 16.
52 EuGH, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1987:182.
53 Ibid., Rn. 1.
54 Ibid., Rn. 9.
55 Ibid.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

es sich um eine französische Regelung handelte, ist nicht fernliegend, dass die Begrifflichkeit der „traditionellen und üblichen Erzeugung" vor allem die Erzeugung nach französischen Traditionen und Üblichkeiten meinte. Daher würde die steuerliche Begünstigung *typischerweise* französische Erzeugnisse betreffen. Dies wäre eine faktische Diskriminierung.

Der EuGH entschied jedoch, dass die französische Regelung unterschiedslos sowohl für einheimische als auch für eingeführte Erzeugnisse gelte. Als Begründung führte er aus, dass die Regelung nicht deshalb diskriminierend sei,

> „weil sie in diskriminierender Weise angewandt werden *könnte*, solange nicht bewiesen [sei], da[ss] sie tatsächlich in dieser Weise angewandt wird."[56]

Der EuGH zog damit eine Grenze zwischen faktischer und potentieller Diskriminierung. Eine potentielle Diskriminierung genügte nach Ansicht des EuGH nicht für den Diskriminierungstatbestand des Art. 110 Abs. 1 AEUV, solange nicht die tatsächlich diskriminierende Wirkung der Maßnahme nachgewiesen werden kann.[57] Eine solche Argumentation ist kritisch zu betrachten, da es im Falle einer potentiellen Diskriminierung lediglich vom Zufall abhängt, ob eine Diskriminierung tatsächlich eintritt oder nicht. Der EuGH sah die französische Steuerregelung trotz der Angreifbarkeit seiner Argumentation im Ergebnis tatbestandlich mit dem Unionsrecht vereinbar.

Es entsteht daher der (zwingende) Eindruck, dass sich der EuGH von den demonstrativ vorangestellten legitimen wirtschaftspolitischen Zielen im Rahmen der Diskriminierungsprüfung leiten lässt. Er folgt im Wesentlichen folgender Faustformel: Sofern die Ziele einer mitgliedstaatlichen Steuerregelung mit dem Unionsrecht vereinbar sind, *kann* eine solche Maßnahme nicht diskriminierend sein. Der EuGH bewertet das tatbestandliche Vorliegen einer Diskriminierung schlicht unter der Prämisse der legitimen wirtschaftspolitischen Ziele. Er weicht damit das absolute Diskriminierungsverbot auf.

b) Zwischenergebnis: legitime Ziele als „objektive Rechtfertigung"

Zwar sieht Art. 110 AEUV dem Wortlaut nach keine Rechtfertigungsmöglichkeit vor, und auch der EuGH betonte ausdrücklich, dass die „Hansen & Balle"-Entscheidung

56 Ibid., Rn. 10.

57 Eine solche Argumentation ist mit dem absoluten Diskriminierungsverbot des Art. 110 Abs. 1 AEUV nicht vereinbar. Zweck des Art. 110 Abs. 1 AEUV ist die Verhinderung jeder mittelbaren oder unmittelbaren Diskriminierung. Insbesondere unter Bezugnahme auf die „Dassonville"-Formel, die potentielle Handelshemmnisse ausdrücklich verbietet, ist die Argumentation des EuGH, potentielle Diskriminierungen aus dem Geltungsbereich des Art. 110 Abs. 1 AEUV herauszunehmen, nicht nachzuvollziehen. Der EuGH hat seine Rechtsprechung zu potentiellen Diskriminierungen im Anschluss geändert. Bereits in EuGH, Rs. 106/84, *Kommission/Dänemark*, EU:C:1986:99, Rn. 9 stellte er klar, dass Art. 110 AEUV auf die Beseitigung jeder Form des Schutzes, die aus einer Waren aus anderen Mitgliedstaaten diskriminierenden inländischen Besteuerung folgen *könnte*, abzielt. Dies hat der EuGH zuletzt in Rs. C-76/14, *Manea*, EU:C:2015:21, Rn. 28 bestätigt.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

nicht als Einführung einer Rechtfertigung aufgefasst werden soll.[58] Dennoch führt er mit dem „Hansen & Balle"-Kriterium der legitimen wirtschaftspolitischen Ziele faktisch eine solche Rechtsfertigungsmöglichkeit ein. Der EuGH widmet sich der Rechtfertigung jedoch nicht nach der Feststellung eines Eingriffs. Vielmehr fließen bereits im objektiven Tatbestand des Art. 110 AEUV mögliche Rechtfertigungsgründe bzw. (legitime) wirtschaftspolitische Ziele ein. Unter deren Prämisse untersucht der EuGH, ob die mitgliedstaatliche Steuerregelung gleichartige bzw. konkurrierende in- und ausländische Erzeugnisse unterschiedlich bzw. in protektionistischer Weise besteuert. Dabei nutzt er die herausgearbeiteten Ziele als Leitlinie für die Feststellung einer Diskriminierung bzw. einer protektionistischen Schutzwirkung. Soweit die wirtschaftspolitischen Ziele den Erfordernissen des Unionsrechts entsprechen, berücksichtigt der EuGH diese positiv, sodass es im Ergebnis tatbestandlich nicht zu einer Diskriminierung bzw. protektionistischen Schutzwirkung kommt.[59]

Folglich kann man dem EuGH nur zustimmen, wenn er darlegt, dass,

> „wenn eine Diskriminierung feststeht, sieht [Art. 110 AEUV] keine Rechtsfertigungsmöglichkeit [...] vor."[60]

Denn aufgrund des Vorziehens der Rechtfertigungsebene und der Prüfung mitgliedstaatlicher Steuerziele befindet sich der EuGH weiterhin im objektiven Tatbestand des Art. 110 AEUV. Er führt eine tatbestandsimmanent, sogenannte „objektive" Rechtfertigung durch. Auf diese Weise umgeht der EuGH faktisch das Fehlen eines Rechtfertigungselements im Wortlaut des Art. 110 AEUV.

c) Schranke der „objektiven Rechtfertigung": Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Ein wirtschaftspolitisches, mit den Erfordernissen des Unionsrechts korrespondierendes Ziel allein kann jedoch nicht als Leitmotiv im Sinne einer „objektiven Rechtfertigung" ausreichen. Es bedarf vielmehr einer weiteren Prüfung dahingehend, ob die vom Mitgliedstaat angeführten legitimen wirtschaftspolitischen Ziele zur Zielerreichung tatsächlich geeignet und erforderlich sind. Der EuGH hat in seinen Entscheidungen zu den Rechtssachen *Outokumpu* und *Tatu* aufgezeigt, dass die Schranke eines legitimen Ziels der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist. Dieser erfordert, dass kollidierende Interessen, hier nationale Steuerziele und das unionale Verbot der steuerlichen Diskriminierung, in ein angemessenes Verhältnis zueinander gesetzt werden.[61]

58 EuGH, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1987:182, Rn. 15.

59 *Balke*, (Fn. 35), S. 108, nimmt an, dass der EuGH trotz der Berücksichtigung wirtschaftspolitischer Ziele entscheidend auf die diskriminierende oder protektionistische Wirkung einer Maßnahme abstellt. Dies ist jedoch nur in formaler Hinsicht der Fall. Inhaltlich sind vielmehr die wirtschaftspolitischen Ziele entscheidend für die Unionsrechtsvereinbarkeit einer mitgliedstaatlichen Maßnahme.

60 EuGH, Rs. C-68/96, *Grundig Italiana*, EU:C:1998:299, Rn. 24.

61 Zum Prinzip der Verhältnismäßigkeit im Unionsrecht siehe *Trstenjak/Beysen*, Das Prinzip der Verhältnismäßigkeit in der Unionsrechtsordnung, EuR 2012, S. 265.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

(1) Rechtssache „Outokumpu"

Die Rechtssache *Outokumpu*[62] behandelte das Vorabentscheidungsersuchen eines finnischen Gerichts über die Auslegung des Art. 95 EG (heute Art. 110 AEUV) in Bezug auf eine Verbrauchsteuer für eingeführte Elektrizität. Der EuGH stellte in seiner Entscheidung fest, dass Art. 95 Abs. 1 EG (heute Art. 110 Abs. 1 AEUV) es nicht verbietet, dass die Höhe einer inländischen Elektrizitätssteuer je nach Art der Erzeugung unterschiedlich ist, sofern für diese Differenzierung ökologische Gründe maßgeblich sind. Der Umweltschutz sei nämlich ein wesentliches Ziel der Union.[63]

Jedoch war die Steuer auf eingeführte Erzeugnisse und die Steuer auf gleichartige inländische Erzeugnisse nach unterschiedlichen Modaltäten berechnet, sodass

> „die eingeführte Elektrizität, die über das nationale Netz verteilt wird, unabhängig von der Art ihrer Erzeugung mit einer Einheitssteuer belastet [wurde]."[64]

Der Ursprung und die Erzeugungsart der eingeführten Elektrizität konnten nach der Einspeisung in das Verteilungsnetz nicht mehr bestimmt werden. Die Regelung der Einheitssteuer sei daher *nicht geeignet*, das unionsrechtskonforme Ziel des Umweltschutzes zu fördern, so der EuGH.[65]

Diese Betrachtungsweise des EuGH ist eine Erwägung der Geeignetheit. Die Geeignetheitsprüfung ist Bestandteil des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, den der EuGH in *Outokumpu* damit anwendet. Er schränkte die zunächst zugestandene Freiheit der Mitgliedstaaten im Bereich der differenzierenden Besteuerung, die dem unionsrechtlich anerkannten Grundsatz des Umweltschutzes dienen soll, durch die faktische Prüfung der Verhältnismäßigkeit wieder ein.

(2) Rechtssache „Tatu"

In der Rechtssache *Tatu*[66] hatte ein rumänisches Gericht dem EuGH zur Vorabentscheidung die Frage vorgelegt, ob die bei der Zulassung eines aus einem anderen Mitgliedstaat stammenden Kraftfahrzeugs zu entrichtende Steuer gegen Art. 90 EG (heute Art. 110 AEUV) verstößt.[67] In seiner Entscheidung führte der EuGH ebenfalls Ausführungen im Sinne des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes an. Nach Darlegung des zweiten „Hansen & Balle"-Kriteriums, dem mit den Erfordernissen des AEUV zu vereinbarenden wirtschaftspolitischen Ziel des Umweltschutzes,[68] stellte der EuGH fest, dass

62 EuGH, Rs. C-213/96, *Outokumpu*, EU:C:1998:155.
63 Ibid., Rn. 31 ff.
64 Ibid., Rn. 35.
65 Ibid., Rn. 38.
66 EuGH, Rs. C-402/09, *Tatu*, EU:C:2011:219.
67 Ibid., Rn. 1 f.
68 Ibid., Rn. 52 ff.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> „das geltend gemachte Ziel des Schutzes der Umwelt [...] umfassender und kohärenter erreicht werden könnte, wenn die Umweltsteuer auf alle Fahrzeuge dieses Typs erhoben würde."[69]

Diese Ausführungen des EuGH sind faktisch Erwägungen der Erforderlichkeit. Die konkreten Vorschläge für mildere, gleich effektive Maßnahmen wie eine jährliche Verkehrsabgabe,[70] zeigen auf, dass die nationale Steuermaßnahme in der Anwendung über das hinausgeht, was zur Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich ist.

d) Zwischenergebnis: faktische Prüfung der Verhältnismäßigkeit

Der EuGH gewährt legitime wirtschaftspolitische Ziele in der Prüfung des Art. 110 AEUV nicht schrankenlos. Das legitime Ziel muss im konkreten Fall zur Zielerreichung geeignet sein und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist. Es muss dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen.

3. Nicht-Diskriminierung bzw. Nicht-Protektionismus

Das dritte „Hansen & Balle"-Kriterium, die Nicht-Diskriminierung bzw. der Nicht-Protektionismus, führt zurück zum Wortlaut des Tatbestands des Art. 110 Abs. 1 und 2 AEUV. Art. 110 Abs. 1 AEUV verbietet höhere inländische Abgaben gleich welcher Art auf Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten im Vergleich zu gleichartigen inländischen Erzeugnissen (Diskriminierungsverbot), während Abs. 2 inländische Abgaben verbietet, die mittelbar andere Produktionen schützen können (Protektionismusverbot).

a) Nicht-Diskriminierung (Abs. 1)

(1) Gleichartigkeit

Zentrale Voraussetzung des Diskriminierungsverbotes ist das Vorliegen von gleichartigen in- und ausländischen Erzeugnissen. Nur bei Gleichartigkeit kommt eine Ungleichbehandlung bzw. eine Diskriminierung in Betracht. Eine feststehende Definition der Gleichartigkeit verwendet der EuGH nicht. Sie ist nicht anhand eines Kriteriums der strengen Identität zu bestimmen, sondern anhand eines solchen der gleichen oder vergleichbaren Verwendung.[71] Das Verhältnis der Gleichartigkeit von in- und ausländischer Waren ist anhand ihrer Vergleichbarkeit zu bestimmen. Die

69 Ibid., Rn. 60.
70 Ibid.
71 In EuGH, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1987:182, Rn. 5 und in EuGH, Rs. 148/77, *Hansen & Balle*, EU:C:1978:173, Rn. 16, hat der Gerichtshof festgehalten, dass „die Anwendbarkeit dieser Bestimmung nicht von dem strengen Erfordernis der Gleichheit der Waren, sondern von ihrer ‚Gleichartigkeit' abhängt."

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Auslegung der Gleichartigkeit bedarf daher eines gewissen Maßes an Flexibilität und insbesondere der Berücksichtigung des Einzelfalls.[72]

Kriterien der Gleichartigkeit sind die Eigenschaften der Erzeugnisse auf der gleichen Produktions- oder Vertriebsstufe aus Verbraucherperspektive,[73] Verbraucherbedürfnisse[74] wie Verbrauchergeschmack, die gemeinsame Einordnung in der Zolltarifklasse,[75] organoleptische Eigenschaften wie Geschmack,[76] das Herstellungsverfahren,[77] die Zugehörigkeit zur selben Gattung[78] oder die Verwendung derselben Roh- und Ausgangsstoffe.[79] Die Bestimmung der Gleichartigkeit ist durch eine aus objektiven und subjektiven Kriterien bestehende Gesamtbetrachtung der zu vergleichenden Erzeugnisse vorzunehmen.[80] Der EuGH selbst gibt zu, dass

> „im Einzelfall die Entscheidung [...][über die Gleichartigkeit] angesichts der Eigenart der Unterscheidungskriterien [...] schwierig sein mag."[81]

Im Falle der Ungleichartigkeit ist eine Diskriminierung ausgeschlossen. Es fehlt eine wesentlich gleiche Vergleichsgruppe, sodass es nicht zu einer Ungleichbehandlung kommen kann. Es bleibt sodann nur die Prüfung einer protektionistischen Wirkung im Sinne des Art. 110 Abs. 2 AEUV.

(2) Höhere Abgaben als auf inländische Waren

Sofern gleichartige in- und ausländische Produkte von der differenzierenden Besteuerung gleichermaßen betroffen sind, ist die Besteuerung zulässig. Jede höhere Angabe für ausländische Produkte verstößt dagegen aufgrund der Ungleichbehandlung gegen Art. 110 Abs. 1 AEUV.

b) Nicht-Protektionismus (Abs. 2)

Das Protektionismusverbot des Art. 110 Abs. 2 AEUV umfasst jede Form einer mittelbaren steuerlichen Schutzpolitik für inländische Erzeugnisse, die zwar nicht gleichartig im Sinne von Abs. 1 sind, die aber mit bestimmten Erzeugnissen des Einfuhrlandes wenigstens teilweise, mittelbar oder potentiell im Wettbewerb stehen.[82]

72 EuGH, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1987:182, Rn. 5.
73 EuGH, Rs. 45/75, *REWE/Hauptzollamt Landau-Pfalz*, EU:C:1976:22, Rn. 12; EuGH, Rs. 193/85, *Co-Frutta*, EU:C:1987:210, Rn. 18.
74 EuGH, Rs. 45/75, *REWE/Hauptzollamt Landau-Pfalz*, EU:C:1976:22, Rn. 12; EuGH, Rs. 193/85, *Co-Frutta*, EU:C:1987:210, Rn. 18.
75 Ibid.
76 EuGH, Rs. 106/84, *Kommission/Dänemark*, EU:C:1986:99, Rn. 12.
77 Ibid., Rn. 11.
78 EuGH, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1987:182, Rn. 11.
79 Ibid.
80 *Waldhoff*, (Fn. 19), Art. 110 AEUV, Rn. 12.
81 EuGH, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1987:182, Rn. 12.
82 Ibid., Rn. 6; EuGH, Rs. 193/85, *Co-Frutta*, EU:C:1987:210, Rn. 19; EuGH, Rs. 170/78, *Kommission/Vereintes Königreich*, EU:C:1983:202, Rn. 7; EuGH, Rs. 21/79, *Kommission/Italien*, EU:C:1980:1, Rn. 11.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Folglich greift Art. 110 Abs. 2 AEUV insbesondere dann, wenn die Gleichartigkeit zwischen zwei Erzeugnissen zweifelhaft oder bestritten bleibt.[83] Abs. 2 kommt insofern ein Auffangcharakter zu.[84]

(1) Miteinander konkurrierende Erzeugnisse

Zwischen dem in- und ausländischen Erzeugnis muss ein Wettbewerbsverhältnis im Sinne eines Substitutionsverhältnisses bestehen, d.h. es muss eine spezifische Austauschbarkeit bestehen, sodass die Erzeugnisse zumindest in Teilbereichen in Konkurrenz zueinander stehen.[85] Das Wettbewerbsverhältnis bzw. der Substitutionsgrad sind an unionsweiten Verbrauchergewohnheiten zu messen.[86] Beide sind nicht nur in Bezug auf den augenblicklichen Zustand des Marktes zu untersuchen, sondern auch auf die auf Unionsebene gegebenen Entwicklungsmöglichkeiten und auf neue Anreize für die Substitution von Erzeugnissen, die sich aus einem verstärkten Handel ergeben können.[87] Die Steuerpolitik eines Mitgliedstaats darf nicht dazu dienen, die gegebenen Verbrauchsgewohnheiten in einem Mitgliedstaat zu zementieren, um einer mit deren Befriedigung befassten inländischen Industrie einen erworbenen Vorteil zu bewahren.[88]

(2) Mittelbare Schutzwirkung

Zweites tatbestandliche Merkmal des Art. 110 Abs. 2 AEUV ist, ob eine nationale Steuerregelung einen Schutzcharakter aufweist, d.h., ob in der unterschiedlichen Abgabenhöhe oder in den Modalitäten der Besteuerung Unterschiede bestehen, die eine bestimmte inländische Produktion (mittelbar) schützen können. Eine Regelung mit Schutzcharakter im Sinne des Abs. 2 liegt vor, wenn eine höhere Steuerbelastung *geeignet* ist, den betreffenden Markt durch Verminderung des potenziellen Verbrauchs der eingeführten Erzeugnisse zugunsten der mit ihnen konkurrierenden inländischen Erzeugnisse zu beeinflussen.[89] Die Eignung setzt also nicht tatsächliche Marktbeeinflussung voraus.[90] Es ist insbesondere der (potentielle) Einfluss der schützenden Steuermaßnahme auf die Entscheidung des Verbrauchers sowie die Verbrauchsentwicklung der Erzeugnisse zu berücksichtigen.[91]

83 EuGH, Rs. 196/85, *Kommission/Frankreich*, EU:C:1987:182, Rn. 12.
84 *Bahns et al.*, (Fn. 39), Art. 110 AEUV, Rn. 40; *Seiler*, (Fn. 3), Art. 110 AEUV, Rn. 37 f.
85 Ibid., Rn. 42.
86 EuGH, Rs. 193/85, *Co-Frutta*, EU:C:1987:210, Rn. 19.
87 EuGH, Rs. 170/78, *Kommission/Vereintes Königreich*, EU:C:1983:202, Rn. 7.
88 Ibid., Rn. 7.
89 EuGH, Rs. 356/85, *Kommission/Belgien*, EU:C:1987:353, Rn. 15; EuGH, Rs. C-167/05, *Kommission/Schweden*, EU:C:2008:202, Rn. 52.
90 *Schön*, (Fn. 40), S. 349 f.
91 EuGH, Rs. C-367/93, *Roders u.a.*, EU:C:1995:261, Rn. 39; EuGH, Rs. C-167/05, *Kommission/Schweden*, EU:C:2008:202, Rn. 53.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

IV. Auswirkungen der „objektiven Rechtfertigung" auf Art. 113 AEUV

Anknüpfend an die Ausführungen zum „Kompetenzauslösungsmechanismus" in Bezug auf Art. 114 AEUV durch gerechtfertigte, den Binnenmarkt aber fragmentierende Eingriffe in die Warenverkehrsfreiheit im Bereich der nicht-fiskalischen mitgliedstaatlichen Maßnahmen (B.I.3.) stellt sich für Art. 113 AEUV die Frage, ob die unionale Harmonisierungskompetenz des Art. 113 AEUV ähnlich über gerechtfertigte fiskalische Eingriffe und die dadurch möglicherweise entstehende Marktfragmentierung ausgelöst wird. Grundsätzlich ist ein solcher Mechanismus für den Art. 113 AEUV ausgeschlossen, da im Bereich der fiskalischen Regulierung und dem Verbot diskriminierender Besteuerung gemäß Art. 110 AEUV keine Rechtfertigungsmöglichkeit vorgesehen ist. Marktfragmentierungen bzw. Wettbewerbsverzerrungen sind mangels etwaig gerechtfertigter steuerlicher Diskriminierungen nicht möglich.

Durch die Implementierung eines „objektiven" Rechtfertigungselements in die Prüfung des Art. 110 AEUV im Rahmen der „Hansen & Balle"-Rechtsprechung des EuGH ergibt sich in Bezug auf Art. 113 AEUV kein anderes Ergebnis. Denn entscheidender Unterschied zwischen einer Rechtfertigung im originären Sinne (klassische Schrankenproblematik) und der „objektiven Rechtfertigung" liegt darin, dass bei letzterer die wirtschaftspolitischen Ziele der Eingriffsprüfung vorangestellt sind und die Eingriffsbestimmung inhaltlich beeinflussen. Abhängig von der Unionszielkonformität der wirtschaftspolitischen Ziele ist eine nationale Steuerregelung sodann tatbestandlich als Diskriminierung auszulegen oder nicht. Es kommt im Ergebnis gar nicht erst zu einem tatbestandlichen Eingriff, der gerechtfertigt werden müsste. Potentielle Wettbewerbsverzerrungen sind durch „objektiv gerechtfertigte" Eingriffe ausgeschlossen. Ein Auslösungsmechanismus der Harmonisierungskompetenz wie bei Art. 114 AEUV lässt sich für den Art. 113 AEUV daher trotz einer durch den EuGH implementierten Rechtfertigungsebene nicht erkennen.

D. Bewertung der EuGH-Rechtsprechung

I. Angleichung an die Rechtfertigungsmöglichkeiten im nicht-fiskalischen Bereich

Mit der durch den EuGH geschaffenen „objektiven Rechtfertigung" im Rahmen des Art. 110 AEUV findet eine Angleichung an die Rechtfertigungsdogmatik des Diskriminierungsverbots im nicht-fiskalischen Bereich des Art. 34 AEUV statt. Insbesondere besteht zwischen den „zwingenden Erfordernissen des Allgemeininteresses" im Sinne der „Cassis de Dijon"-Formel und den „legitimen wirtschaftspolitischen Zielen" im Sinne der „Hansen & Balle"-Kriterien eine bemerkenswerte Ähnlichkeit in dreierlei Hinsicht.[92]

92 Dies mag mit der Tatsache zusammenhängen, dass der EuGH die beiden ungeschriebenen Rechtfertigungsmöglichkeiten in zeitlich eng verbundenem Zusammenhang entwickelt hat So entschied der EuGH die Rechtssache *Hansen & Balle* am 10.10.1978, die Entscheidung *Cassis de Dijon* knapp vier Monate später am 20.2.1979.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Erstens ist die „Cassis de Dijon"-Formel ursprünglich ebenfalls als tatbestandsimmanente Rechtfertigung entwickelt worden („Hemmnisse für den Binnenhandel [...] müssen hingenommen werden, soweit diese Bestimmungen notwendig sind, um zwingenden Erfordernissen gerecht zu werden").[93] Als solche ist sie dennoch in ihrer Wirkung gleich der des Art. 36 AEUV betrachtet worden. Der EuGH prüft die „Cassis de Dijon"-Formel auf der Rechtfertigungsebene allerdings erst in seiner neueren Rechtsprechung.[94] Aus diesem Grund steht der dogmatischen Betrachtung der „legitimen wirtschaftspolitischen Ziele" als Rechtfertigungskriterium nicht entgegen, dass der EuGH diese tatbestandsimmanent prüft. Die Trennung zwischen Tatbestandsebene und Rechtfertigungsebene ist grundsätzlich lediglich ein formalistisches Hilfsmittel zur Bewahrung der Übersichtlichkeit.

Zweitens haben die „Cassis de Dijon"-Formel und die „Hansen & Balle"-Kriterien gemein, dass die Rechtfertigungsgründe legitimen Regelungszielen der Union entsprechen müssen. Dabei sind jedoch bestimmte wirtschaftspolitische Regelungsziele als „zwingende Erfordernisse des Allgemeininteresses" nicht zulässig, insbesondere sofern das Ziel allein in der Entlastung des mitgliedstaatlichen Haushalts[95] oder der Verschaffung eines wirtschaftlichen Vorteils für einheimische Wirtschaftsteilnehmer[96] besteht. Hintergrund ist, dass die Mitgliedstaaten anderenfalls das Binnenmarktziel eines freien Wettbewerbs problemlos aushebeln könnten.[97]

Mit Blick auf die wirtschaftspolitischen Ziele im Sinne der „Hansen & Balle"-Kriterien liegt die Problematik rein wirtschaftlicher Rechtfertigungsgründe darin, dass diese in der Regel offensichtlich eine diskriminierende bzw. protektionistische Wirkung haben und sie daher nicht den Erfordernissen des Unionsrechts entsprechen. Dass ein Mitgliedstaat diskriminiert, um seinen Haushalt zu entlasten, kann auch im Rahmen des Art. 110 AEUV nicht zur Rechtfertigung dienen, zumal der Fiskalzweck einer jeden Steuer die (rein wirtschaftliche) Staatsfinanzierung ist. Bei den wirtschaftspolitischen Zielen im Sinne der „Hansen & Balle"-Kriterien kommt es vielmehr auf den unionskonformen Lenkungszweck einer Steuer wie dem Umweltschutz[98] an.[99]

Drittens können sowohl mit den „zwingenden Erfordernissen des Allgemeininteresses" als auch mit den „legitimen wirtschaftspolitischen Zielen" lediglich faktische Diskriminierungen gerechtfertigt werden.[100] Bei den „Hansen & Balle"-Kriterien scheitert eine offene Diskriminierung, d.h. eine unmittelbar an die Herkunft einer Ware anknüpfende steuerliche Differenzierung bereits am ersten „Hansen & Balle"-Kriterium, das eine Differenzierung anhand objektiver Kriterien verlangt.[101]

93 EuGH, Rs. 120/78, *Cassis de Dijon*, EU:C:1979:42, Rn. 8.
94 *Streinz*, Europarecht, 9. Aufl. 2012, Rn. 841.
95 EuGH, Rs. 238/82, *Duphar*, EU:C:1984:45, Rn. 23.
96 EuGH, Rs. C-317/92, *Kommission/Deutschland*, EU:C:1994:212, Rn. 20.
97 *Körber*, Grundfreiheiten und Privatrecht, 2004, S. 234.
98 Siehe EuGH, Rs. C-402/09, *Tatu*, EU:C:2011:219, Rn. 53 in Bezug auf den Umweltschutz als legitimes wirtschaftspolitisches Ziel; EuGH, Rs. C-389/96, *Aher-Waggon*, EU:C:1998:357, Rn. 19.
99 Siehe auch *Waldhoff*, (Fn. 19), Art. 110 AEUV, Rn. 13.
100 EuGH, Rs. 120/78, *Cassis de Dijon*, EU:C:1979:42.
101 Siehe auch *Schön*, (Fn. 40), S. 350.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

II. Unionszielkonformität der nationalen Steuerpolitik

Die Abgabenhoheit im Bereich der Steuerregulierung liegt fortbestehend in der ausschließlichen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Das nationale Steuerrecht bleibt grundsätzlich frei von unionaler Regulierung, da der Union weitreichende Kompetenzen im Bereich der Steuergesetzgebung fehlen. Als „Kompetenzausübungsschranke" ist Art. 110 AEUV jedoch ein Instrument der negativen Integration und leistet ebenfalls einen Beitrag zur Errichtung des Binnenmarktes gemäß Art. 26 Abs. 2 AEUV.[102] Er ist einer der wenigen normierten Anknüpfungspunkte im Unionsrecht, um die nationale Steuerpolitik zu mehr unionaler Kohärenz zu bewegen.

Gemäß dem Wortlaut des Art. 110 Abs. 1 AEUV ist das Potential zur unionalen Einflussnahme und damit zur Förderung der Binnenmarktgerechtigkeit im Bereich der Steuern – insbesondere durch Ausdehnung des sachlichen Anwendungsbereichs des Art. 110 AEUV im Rahmen der Vertragsauslegung – allerdings nur eingeschränkt möglich. In Bezug auf den Tatbestand des Art. 110 AEUV bietet dem EuGH lediglich die flexibel zu bestimmende Gleichartigkeit von in- und ausländischem Erzeugnis die Möglichkeit, durch extensive oder restriktive Auslegung der Gleichartigkeit stark oder weniger stark auf die nationale Steuerpolitik einzuwirken: Je weiter der EuGH die Gleichartigkeit von zwei Erzeugnissen auslegt, d.h. er bezieht nur wenige objektive Kriterien in die Analyse ein, desto höher ist die Anzahl der Anwendungsfälle des Art. 110 AEUV. Dies hätte einen starken regulativen Effekt auf die nationale Steuerpolitik. Legt der EuGH dagegen einen engen Maßstab für die Gleichartigkeit an, d.h. bezieht er viele objektive Kriterien in die Analyse ein, ist der Anwendungsbereich des Art. 110 AEUV gering. Die Mitgliedstaaten blieben in dieser Konstellation in ihrer Steuerhoheit weitgehend unberührt.

Mit der Entwicklung der „Hansen & Balle"-Kriterien und den legitimen wirtschaftspolitischen Zielen hat der EuGH die Wirkungs- und Kontrollmöglichkeiten des Unionsrechts in Bezug auf die nationale Steuerpolitik bedeutend erweitert. Zwar bleibt Art. 110 AEUV auch weiterhin lediglich eine Ergänzungsfunktion im System der Warenverkehrsfreiheit mit Blick auf den Bereich der internen fiskalischen Regulierung.[103] Aufgrund der „Hansen & Balle"-Kriterien des EuGH und der Angleichung der mitgliedstaatlichen Steuerziele an die Erfordernisse des Unionsrechts vermag Art. 110 AEUV jedoch ein deutliches „Mehr" an Binnenmarktförderung zu leisten als ihm seinem Wortlaut nach ursprünglich zugedacht war.[104] Der EuGH erhöht dadurch den Wirkungsgrad des Art. 110 AEUV als einem der wenigen unionsrechtlichen Anknüpfungspunkte im Bereich der fiskalischen Regulierung zugunsten des Binnenmarktes.[105]

Das Unionsrecht stellt mit Art. 110 AEUV als ursprünglich absolutem Verbot steuerlicher Diskriminierung nicht mehr nur die Grenze nationaler Steuermaßnahmen

102 *Seiler*, (Fn. 3), Art. 110 AEUV, Rn. 11; *Kamann*, (Fn. 5), Art. 110 AEUV, Rn. 2.
103 Entsprechend *Waldhoff*, (Fn. 19), Art. 110 AEUV, Rn. 2.
104 Ibid., Rn. 6, zum originären Zweck des Art. 110 AEUV, der Herstellung der steuerlichen Wettbewerbsneutralität im Binnenmarkt.
105 Ibid., Rn. 7 zum Verhältnis von Diskriminierungsverboten und Harmonisierungsgeboten.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

dar, die im Falle der unionsrechtswidrigen Ungleichbehandlung gleichartiger in- und ausländischer Erzeugnisse grundsätzlich überschritten ist. Das Unionsrecht wird fortschreitend vielmehr zum Maßstab nationaler Steuergesetzgebung, an dem die Mitgliedstaaten die Ausübung ihrer Steuerhoheit, insbesondere die Zielsetzung ihrer Steuermaßnahmen auszurichten haben.[106] Die Mitgliedstaaten sind mittelbar gehalten, ihre nationale Besteuerung derart auszugestalten, dass sie mit den wirtschaftspolitischen Zielen des Unionsrechts konform sind. Der EuGH setzt unionale Ziele auch in der mitgliedstaatlichen Steuerpolitik durch.

Zur Sicherstellung, dass die unionskonformen Ziele in der tatsächlichen Anwendung der Steuerregelung gewährleistet sind, prüft er diese auf ihre Verhältnismäßigkeit. Er geht sogar soweit, dass er dem nationalen Gesetzgeber konkrete Beispiele für unionskonforme Steuerregelungen bietet.[107] Der EuGH dringt weit in die nationale Steuerhoheit vor – zumindest deutlich weitgehender, als es der Tatbestand des Art. 110 AEUV und das darin enthaltene absolute Diskriminierungs- und Protektionismusverbot dem Wortlaut nach zulassen.

E. Schluss und Ausblick

Festzuhalten ist, dass das System der Warenverkehrsfreiheit ein kohärentes System ist, in dem sich die Geltungsbereiche des Diskriminierungs- und Beschränkungsverbots für nicht-fiskalische sowie fiskalische Maßnahmen im parallelen Gleichlauf befinden. Während für marktzugangsbezogene Maßnahmen jeweils ein Beschränkungsverbot gilt, unterliegt eine rein interne Regulierung einem Diskriminierungsverbot. Dies ergibt sich für fiskalische Maßnahmen unmittelbar aus den entsprechenden Vorschriften des AEUV (Art. 28, 30 AEUV; Art. 110 AEUV). Für nicht-fiskalische Maßnahmen bietet der AEUV dagegen mit Art. 34 AEUV lediglich einen normierten Anknüpfungspunkt. Die unterschiedlichen Geltungsbereiche des Diskriminierungs- und Beschränkungsverbots hat der EuGH daher in seiner Rechtsprechung (*Dassonville*; *Cassis de Dijon*; *Keck*) hinreichend klargestellt.

Mit Blick auf Art. 110 AEUV hat der EuGH über das Erfordernis der „legitimen wirtschaftspolitischen Ziele" die Unionszielkonformität der nationalen Steuerpolitik festgelegt. Mit diesem inhaltlich-dogmatischen Ansatz hat er die Kontroll- und Einflussmöglichkeiten des Unionsrechts in Bezug auf das nationale Steuerrecht stark ausgedehnt. Um diese Rechtssprechungsentwicklung im Rahmen des Art. 110 AEUV voranzutreiben, bliebe dem EuGH allerdings noch eine weitere Möglichkeit: die Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Art. 110 AEUV. Die Interpretation des Art. 110 AEUV als Beschränkungsverbot würde nicht nur die Anzahl der Sachver-

106 *Balke*, (Fn. 35), S. 91, nimmt dagegen an, dass das strenge Diskriminierungsverbot des Art. 95 EGV (heute Art. 110 AEUV) hier in gewissen Grenzen für die Berücksichtigung mitgliedstaatlicher Interessen geöffnet würde. Diese Aussage ist nicht ganz präzise und kann ggf. irreführend sein: Denn die Berücksichtigung mitgliedstaatlicher Interessen findet nur insofern statt, als dass diese Interessen mit unionalen Interessen korrespondieren. Rein nationale Interessen sind nicht zu berücksichtigen.

107 EuGH, Rs. C-402/09, *Tatu*, EU:C:2011:219, Rn. 60.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

halte, die sodann unter Art. 110 AEUV fallen würden, stark erhöhen und damit den Geltungsbereich des Art. 110 AEUV erheblich ausweiten, sondern hätte insbesondere – ähnlich wie zur „Keck"-Formel im Rahmen der nicht-fiskalischen Maßnahmen ausgeführt (B.I.1.) – eine filternde Wirkung inne. Es würden diejenigen steuerlichen Belastungen „herausgefiltert", die für den innerunionalen Handel bedeutende Marktzugangsbeschränkungen darstellen, da interne steuerliche Belastungen ebenfalls beschränkende Auswirkungen auf den Marktzugang haben können.[108]

Die Auslegung des Art. 110 AEUV als Beschränkungsverbot wird jedoch grundsätzlich abgelehnt.[109] Selbst der EuGH interpretiert Art. 110 AEUV bisher – zumindest im Ergebnis – nicht als über ein Diskriminierungsverbot hinausreichendes Beschränkungsverbot.[110] Dennoch gibt er in seinen Entscheidungen durchaus Anhaltspunkte, die nach dem von ihm gewählten Wortlaut stark an die Umschreibung eines Beschränkungsverbots erinnern. Der EuGH führte in *Bergandi* aus, dass Art. 110 AEUV

> „immer dann ein[greift], wenn eine steuerliche Maßnahme geeignet ist, die *Einfuhr* von Gegenständen aus anderen Mitgliedstaaten zugunsten inländischer Erzeugnisse *zu erschweren.*"[111]

Der EuGH legt zwar das Diskriminierungsverbot dar, nutzt jedoch eine Terminologie, die grundsätzlich eher Anwendung im Bereich des Beschränkungsverbots findet und knüpft mit dem Begriff der Einfuhr an den Marktzugang an. Aus diesem Grund erscheint die Fortentwicklung des Unionsrechts mit Blick auf Art. 110 AEUV noch nicht abgeschlossen.

108 *Kokott/Ost*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, S. 498.

109 Vgl. u.a. *Waldhoff*, (Fn. 19), Art. 110 AEUV, Rn. 14 ff.; *Seiler*, (Fn. 3), Art. 110 AEUV, Rn. 13; *Ohler*, Die fiskalische Integration der Europäischen Gemeinschaft, S. 98.

110 Vgl. *Waldhoff*, (Fn. 19), Art. 110 AEUV, Rn. 14, der hierfür die EuGH-Entscheidungen EuGH, Rs. 31/67, *Stier/Hauptzollamt Hamburg-Ericus*, EU:C:1968:23, S. 360 f.; EuGH, Rs. C-47/88, *Kommission/Dänemark*, EU:C:1990:449, Rn. 9 f.; EuGH, Rs. C-132/88, *Kommission/Griechenland*, EU:C:1990:165, Rn. 17 anführt.

111 EuGH, Rs. 252/86, *Bergandi*, EU:C:1988:112, Rn. 25; ebenso in EuGH, Rs. C-45/94, *Ayuntamiento de Ceuta*, EU:C:1995:425, Rn. 29.

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/1435-439X-2016-1-85 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access -