SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN MISCHO

vom 16. Dezember 1999 *

I — Sachverhalt, rechtlicher Rahmen und Ausgangsverfahren

1. Die Brinkmann Tabakfabriken GmbH (Klägerin) mit Sitz in Bremen (Deutschland) stellt Tabakwaren, u. a. halbfertige Zigarillos, sogenannte Steckzigarillos, her.

2. In den Jahren 1996 und 1997 gab die Klägerin laufend Steueranmeldungen beim Hauptzollamt Bielefeld (Hauptzollamt) ab.

3. In diesen Steueranmeldungen berechnete sie die Höhe der Tabaksteuer für die Herstellung von Zigarillos nach § 4 Absatz 1 Nr. 2 des Tabaksteuergesetzes (im folgenden: TabStG) in der maßgeblichen Fassung [1]. Diese Bestimmung hat folgenden Wortlaut:

„§ 4

Die Steuer beträgt

1. ...

2. für Zigarren und Zigarillos 5 vom Hundert des Kleinverkaufspreises, mindestens 3,1 Pf pro Stück;

...“

1 — Das war die seit dem 1. Januar 1993 geltende Fassung (BGBl. 1992 I S. 2150), inzwischen geändert durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze vom 26. Mai 1998 (BGBl. I S. 1121).

* Originalsprache: Französisch.

4. Gegen die Steueranmeldungen legte die Klägerin jeweils zugleich Einspruch mit dem Begehren ein, das Hauptzollamt möge die Steuer unter Berücksichtigung des Artikels 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten [2] festsetzen.

5. Der Zweck der Richtlinie 92/80 nach ihrer dritten Begründungserwägung besteht darin, „Mindestverbrauchsteuern für andere Tabakwaren als Zigaretten" festzulegen.

6. Der Geltungsbereich der Richtlinie 92/80 wird in Artikel 1 folgendermaßen bestimmt:

„Die nachstehenden Gruppen von in der Gemeinschaft hergestellten oder aus Drittländern eingeführten Tabakwaren unterliegen in jedem Mitgliedstaat einer in Artikel 3 festgesetzten Mindestverbrauchsteuer:

a) Zigarren und Zigarillos;

..."

7. Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 lautet:

„Ab dem 1. Januar 1993 wenden die Mitgliedstaaten eine Verbrauchsteuer an, bei der es sich handeln kann

— entweder um eine Ad-Valorem-Verbrauchsteuer, die nach den Kleinverkaufshöchstpreisen des jeweiligen Erzeugnisses berechnet wird, die von den in der Gemeinschaft niedergelassenen Herstellern und von den aus Drittländern einführenden Importeuren gemäß Artikel 5 der Richtlinie 72/464/EWG frei festgesetzt werden,

— oder um eine spezifische Verbrauchsteuer nach der Menge

— oder um eine gemischte Verbrauchsteuer mit einem Ad-Valorem-Anteil und einem spezifischen Anteil, sofern die als Prozentsatz oder in Form eines bestimmten Betrags je kg oder je Stückzahl ausgedrückte globale Verbrauchsteuer mindestens die wie folgt festgesetzten Mindestprozentsätze oder -beträge erreicht:

— für Zigarren und Zigarillos: 5 % des Kleinverkaufspreises ein-

2 — ABl. L 316, S. 10.

schließlich sämtlicher Steuern oder 7 ECU je 1 000 Stück oder 7 ECU je kg;

...“

8. Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/80 stellt folgenden Grundsatz auf:

„Die in Absatz 1 genannten Sätze bzw. Beträge gelten für sämtliche Erzeugnisse der betreffenden Gruppe von Tabakwaren ohne Unterscheidung innerhalb dieser Gruppe nach Qualität, Aufmachung, Herkunft der Erzeugnisse, verwendetem Material, Charakteristiken der beteiligten Unternehmen oder anderen Kriterien.“

9. Die Klägerin machte geltend, § 4 Absatz 1 Nr. 2 TabStG stelle dadurch, daß er eine Mindeststeuer als zusätzliches Besteuerungselement vorsehe, eine unzulängliche Umsetzung des Artikels 3 der Richtlinie 92/80 dar; zur Begründung ihres Antrags, die fragliche Mindeststeuer nicht auf sie anzuwenden, verweist sie auf die unmittelbare Wirkung dieser Vorschrift.

10. Das Hauptzollamt wies die Einsprüche zurück. Daraufhin erhob Brinkmann Klage beim Finanzgericht Düsseldorf, das das Verfahren mit Beschluß vom 5. Oktober 1998 ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat.

II — Fragen

Stellt § 4 Absatz 1 Nr. 2 des Tabaksteuergesetzes in der Fassung vom 21. Dezember 1992 (BGBl. I S. 2150) eine unzulängliche Umsetzung des Artikels 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten (ABl. L 316, S. 10) dar?

Für den Fall, daß der Gerichtshof diese Frage bejaht:

Erwächst einem Tabaksteuerpflichtigen aus Artikel 3 Absatz 1 der vorgenannten Richtlinie ein unmittelbares Recht auf richtlinienkonforme Steuerbelastung mit der Folge, daß die in Deutschland entgegen dem Wortlaut der Richtlinie angewandte Mindeststeuer auf Zigarren/Zigarillos von den nationalen Gerichten aufzuheben ist?

III — Antworten

A — *Zur ersten Frage*

11. Mit seiner ersten Vorabentscheidungsfrage bittet das Finanzgericht den Gerichtshof um Aufschluß über die Vereinbarkeit des § 4 Absatz 1 Nr. 2 TabStG mit Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80.

12. Im Ausgangsverfahren machte das Hauptzollamt geltend, die streitige Vorschrift entspreche nicht in vollem Umfang der Struktur der Richtlinie 92/80; es handele sich dabei aber lediglich um einen „rein formalen" Verstoß mit nur geringen Auswirkungen für die Tabaksteuerpflichtigen, so daß man nicht davon ausgehen könne, der deutsche Gesetzgeber habe die Richtlinie fehlerhaft umgesetzt.

13. Das Finanzgericht teilt diese Auffassung. Eine unzulängliche Umsetzung liege im Regelfall nur dann vor, wenn das nationale Gesetz materiell-rechtlich gegen die Richtlinie verstoße und sich hieraus erhebliche Nachteile für den Betroffenen ergäben.

14. Im vorliegenden Fall habe die Kommission in ihrem Bericht vom 19. Mai 1998 über die Verbrauchsteuerstruktur und die Verbrauchsteuersätze für Zigaretten und andere Tabakwaren (dem im Anhang u. a. ein Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 92/80 beigefügt gewesen sei) die Auffassung vertreten, die deutsche Regelung habe, selbst wenn sie rein formal gegen die Richtlinie 92/80 verstoße, keine folgenschweren Auswirkungen [3].

15. Das Finanzgericht schließt aus dem Wortlaut der streitigen Bestimmung, daß die verwendete Formulierung tatsächlich die beiden ersten Optionen des Artikels 3 Absatz 1 miteinander verbinde. Die Wendung „5 vom Hundert des Kleinverkaufspreises, mindestens 3,1 Pf pro Stück" bedeute, daß die Steuer für Zigarren und Zigarillos, deren Kleinverkaufspreis unter 62 Pf liege, 3,1 Pf pro Stück und für die anderen, deren Kleinverkaufspreis darüber liege, 5 % des Kleinverkaufspreises betrage. Die Ad-Valorem-Steuer und die spezifische Steuer seien daher alternativ anwendbar. Da die streitige Bestimmung im Hinblick auf die Verhältnisse auf dem deutschen Markt für Zigarren und Zigarillos erlassen worden sei, auf dem fast 90 % der Verkäufe zu einem Kleinverkaufspreis unter 62 Pf erfolgten, sei die anwendbare Steuer praktisch eine Stücksteuer, während der Ad-Valorem-Steuer nur marginale Bedeutung zukomme.

16. Die Klägerin macht geltend, die vom Finanzgericht vorgeschlagene Auslegung sei unzutreffend, da sie nicht nur einen Verstoß

3 — Nr. 2.25 des Berichts der Kommission, Dokument Kom(98) 320 endg. (ABl. C 203, S. 16).

gegen Artikel 3 Absatz 1, sondern auch gegen Absatz 2 zur Folge habe. Der Zweck der Richtlinie 92/80 sei „die Festlegung einer harmonisierten steuerlichen Belastung für alle Erzeugnisse, die zu derselben Gruppe von Tabakwaren gehören". Dies bringe es mit sich, daß der Staat zum einen an die Belastungsstruktur der Richtlinie gebunden sei und zum anderen nach Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie auf sämtliche Produkte der jeweiligen Gruppe von Tabakwaren dieselbe Belastungsstruktur anwenden müsse. Nach der Auslegung des Finanzgerichts entspreche nämlich „die gewählte, innerhalb einer Gruppe von Tabakwaren differenzierende Belastungsstruktur von Ad-Valorem für höherpreisige und spezifisch für niedrigpreisige Zigarren/Zigarillos ... — eben wegen dieser Differenzierung — offensichtlich keinem der drei allein zu Gebote stehenden Belastungsstrukturmodelle".

17. Außerdem stelle auch eine rein „formale" Verletzung der Richtlinie 92/80 eine fehlerhafte Umsetzung dar, ohne daß es auf die tatsächlichen Auswirkungen dieser Verletzung ankomme. Falls man gleichwohl die Auswirkungen der fehlerhaften Umsetzung berücksichtigen müsse, dürfe man nicht außer acht lassen, daß sich die Feststellung der Kommission, es seien „keine folgenschweren Auswirkungen" gegeben, nur auf das Funktionieren des Binnenmarktes im allgemeinen beziehe, nicht hingegen auf die Situation des einzelnen Wirtschaftsteilnehmers. Die Klägerin habe aufgrund der unzulässigen Mindestsatzregelung mehr Verbrauchsteuern abgeführt, als sie von Rechts wegen geschuldet habe; dies stelle eine Verletzung des „Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der (Steuer-)Verwaltung" dar.

18. Nach Auffassung der Kommission kann die Steuerformel des § 4 Absatz 1 Nr. 2 TabStG unter keine der drei Optionen des Artikels 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 subsumiert werden. Es handele sich bei dieser Formel um eine Ad-Valorem-Steuer („5 vom Hundert des Kleinverkaufspreises"), die in einer Art Nebenbestimmung durch eine spezifische Mindeststeuer nach unten begrenzt sei („mindestens 3,1 Pf pro Stück").

19. Zwar sehe die Richtlinie 92/80 neben einer bloßen Ad-Valorem-Steuer und einer rein spezifischen Steuer eine gemischte Steuer vor, eine solche müsse sich aber aus beiden Berechnungsarten, d. h. aus einem Ad-Valorem-Anteil und einem spezifischen Anteil, zusammensetzen. Die Richtlinie 92/80 lasse keinen Raum für eine gemischte Steuer, bei der in Abhängigkeit von einer bestimmten Preisschwelle die beiden Steuerformen alternativ zur Anwendung kämen und dadurch der Markt für Zigarren und Zigarillos in einen Teil, auf den eine spezifische Steuer angewandt werde, und einen höherpreislichen Teil, auf den eine Ad-Valorem-Steuer zur Anwendung komme, aufgeteilt werde.

20. Die Richtlinie 92/80 bezwecke eine Mindestharmonisierung, die für das gute

Funktionieren des Binnenmarktes unerläßlich sei; ihre Vorschriften seien daher eng auszulegen; eine Formel wie die streitige könne nur erlassen werden, wenn dies expressis verbis vorgesehen sei.

21. Dies treffe auf Zigarrillos erst seit Inkrafttreten der Richtlinie 1999/81/EG des Rates vom 29. Juli 1999 zur Änderung der Richtlinie 92/79/EWG zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten, der Richtlinie 92/80 und der Richtlinie 95/59/EG über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer[4] zu, die Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 durch folgenden Satz ergänzt habe: „Im Falle der Ad-Valorem-Steuer oder der gemischten Verbrauchsteuer können die Mitgliedstaaten auch einen Mindestbetrag der Verbrauchsteuer festlegen."

22. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes sei die Prüfung, ob eine Richtlinie ordnungsgemäß umgesetzt wurde, rein objektiver Art und habe unabhängig davon zu erfolgen, ob aus einer nicht ordnungsgemäßen Umsetzung für die Betroffenen Nachteile entstünden, die insbesondere Schadensersatzansprüche auslösen könnten.

4 — ABl. L 211, S. 47.

Würdigung

23. Nach der dritten Option des Artikels 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 können die Mitgliedstaaten eine „gemischte Verbrauchsteuer *mit*[5] einem *Ad-Valorem*-Anteil *und*[6] einem spezifischen Anteil [anwenden], sofern die als Prozentsatz oder in Form eines bestimmten Betrages je kg oder je Stückzahl ausgedrückte globale Verbrauchsteuer [für Zigarren und Zigarillos] mindestens die wie folgt festgesetzten Mindestprozentsätze oder -beträge erreicht": 5 % des Kleinverkaufspreises einschließlich sämtlicher Steuern oder 7 ECU je 1 000 Stück oder 7 ECU je kg.

24. In der vorliegenden Rechtssache ist nicht zweifelhaft, daß diese Mindestprozentsätze oder -beträge eingehalten wurden.

25. Fraglich ist nur, ob der Ausdruck „mit" und die Konjunktion „und" bedeuten, daß der Ad-Valorem-Anteil und der spezifische Anteil bei jeder Steuererhebung immer zusammen angewandt werden müssen, oder ob mit dieser Formulierung vereinbar ist, daß auf Zigarren oder Zigarillos, deren Verkaufspreis unter einem bestimmten Niveau liegt, nur der spezifische Anteil angewandt werden muß (wobei dann mehr als 5 % Steuern anfallen), während die Waren derselben Gruppe, deren Wert unter dem fraglichen Niveau liegt, ausschließlich nach

5 — Hervorhebung von mir.

6 — Hervorhebung von mir.

einem Ad-Valorem-Anteil zu besteuern sind (wobei die Steuer dann die spezifische Steuer übersteigt).

26. Die Antwort darauf ist nicht offensichtlich, und es ist verständlich, daß der deutsche Gesetzgeber auch die zweite Auslegung für möglich hielt.

27. Meiner Ansicht nach ist jedoch den von der Klägerin und der Kommission zugunsten der ersten These vorgebrachten Argumenten zu folgen, und zwar aus zweierlei Gründen.

28. Zunächst unterscheidet sich die vom deutschen Gesetzgeber angewandte Form einer „Mindestbesteuerung" hinreichend von einem System *mit* einem Ad-Valorem-Anteil *und* einem spezifischen Anteil, so daß man davon ausgehen kann, daß sie nicht notwendigerweise von dieser letzten Definition erfaßt wird.

29. Zweitens kommt dem von der Kommission geltend gemachten Umkehrschluß große Bedeutung zu. Die Kommission weist darauf hin, daß Artikel 16 Absatz 5 der Richtlinie 95/59/EG des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer [7] bestimmt, daß die „Mitgliedstaaten ... auf Zigaretten und auf Feinschnittabak für selbstgedrehte Zigaretten eine Mindestverbrauchsteuer erheben" können. Hinzuzufügen ist, daß Artikel 8 Absatz 1 dieser Richtlinie, der für die erste Phase der Harmonisierung gilt, bestimmt, daß die Zigaretten einer „nach dem Kleinverkaufshöchstpreis einschließlich Zölle berechneten proportionalen Verbrauchsteuer *sowie* [8] einer nach Erzeugniseinheit berechneten spezifischen Verbrauchsteuer" unterliegen. Absatz 4 dieser Bestimmung stellt auch klar, daß „die Verbrauchsteuer auf Zigaretten eine Mindestbesteuerung enthalten [kann]" [9].

30. Im Umkehrschluß ist aus diesen Vorschriften mit der Kommission zu folgern, „daß die Mitgliedstaaten in der Regel keine Mindestverbrauchsteuer vorsehen können, wenn diese Möglichkeit in einer Richtlinie nicht expressis verbis zugelassen ist".

31. Die Richtlinie 92/80 ermächtigte die Mitgliedstaaten also nicht, eine Mindeststeuer auf Zigarren oder Zigarillos zu erheben.

32. Ich möchte hinzufügen, daß ich anders als die Klägerin und die Kommission nicht die Ansicht vertrete, daß eine solche Steuer

7 — ABl. L 291, S. 40.

8 — Hervorhebung von mir.

9 — Denselben Wortlaut enthielt schon Artikel 4 der Richtlinie 72/464/EWG des Rates vom 19. Dezember 1972 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer (ABl. L 303, S. 1).

dem Sinn der Richtlinie 92/80 widerspricht. Die Zwecke dieser Richtlinie in bezug auf die Harmonisierung der Verbrauchsteuern für Zigarren und Zigarillos sind dieselben wie diejenigen, die der Harmonisierung der Verbrauchsteuern für Zigaretten zugrunde liegen, nämlich eine Verfälschung der Wettbewerbsbedingungen und eine Behinderung des freien Verkehrs innerhalb der Gemeinschaft durch die auf Tabakwaren erhobenen Verbrauchsteuern zu verhindern. Diese Zwecke werden in der Grundrichtlinie für sämtliche Tabakwaren bestimmt, nämlich der Richtlinie 72/464 (erste Begründungserwägung) bzw. der Richtlinie 95/59 (zweite Begründungserwägung), die sie ersetzt hat.

33. Aus diesem Grund konnte der Rat in der sechzehnten Begründungserwägung der Richtlinie 1999/81, durch die Artikel 3 der Richtlinie 92/80 geändert worden ist, feststellen, daß nichts dagegen spreche, eine Mindestverbrauchsteuer auch auf Zigarren, Zigarillos und Rauchtabak zu erheben, soweit die Mitgliedstaaten diese Möglichkeit schon für Zigaretten und Tabak für selbstgedrehte Zigaretten vorsehen.

34. Er hat folglich in Artikel 3 der Richtlinie 92/80 folgenden Satz eingefügt: „Im Falle der Ad-Valorem-Steuer oder der gemischten Verbrauchsteuer können die Mitgliedstaaten auch einen Mindestbetrag der Verbrauchsteuer festlegen."

35. Diese Befugnis trat rückwirkend zum 1. Januar 1999 in Kraft (die Richtlinie stammt vom 29. Juli 1999).

36. Das Finanzgericht ist also nicht zu Unrecht davon ausgegangen, daß die streitige deutsche Bestimmung lediglich einen „formalen Verstoß, der keine schwerwiegenden Auswirkungen hat", darstellt.

37. Gleichwohl bin ich gezwungen, Ihnen vorzuschlagen, auf die erste Frage zu antworten, daß Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 in der bis zum 31. Dezember 1998 geltenden Fassung die Erhebung einer spezifischen Mindeststeuer in Verbindung mit einer Ad-Valorem-Steuer auf Zigarren oder Zigarillos nicht zuläßt.

B — *Zur zweiten Frage*

38. Mit seiner zweiten Vorabentscheidungsfrage möchte das Finanzgericht im wesentlichen wissen, ob dem Tabaksteuerpflichtigen aus Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 ein beim nationalen Gericht einklagbares Recht auf richtlinienkonforme Steuerbelastung mit der Folge erwächst, daß das nationale Gericht die feste Mindeststeuer des § 4 Absatz 1 Nr. 2 TabStG aufheben muß.

39. Nach den Ausführungen des Finanzgerichts besteht die Verpflichtung des Mitgliedstaats lediglich darin, Richtlinienkonformität herzustellen, da es sich im vorliegenden Fall um einen „Verstoß, der keine schwerwiegenden Auswirkungen hat", handele; dies sei in Deutschland geschehen.

40. Da Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 nicht unbedingt und hinreichend bestimmt sei, habe er zudem keine unmittelbare Wirkung. Es treffe nicht zu, daß die Bestimmung „zu ihrer Durchführung oder Wirksamkeit keiner weiteren Maßnahme der Gemeinschaftsorgane oder der Mitgliedstaaten" bedürfe. Die Umsetzung dieser Bestimmung erfordere eine Entscheidung des nationalen Gesetzgebers, mit der er eine der drei Varianten der streitigen Bestimmung über die Besteuerung von Zigarren und Zigarillos auswähle.

41. Schließlich sei die nach § 4 Absatz 1 Nr. 2 TabStG erhobene Steuer in Wirklichkeit nahezu ausschließlich eine Stücksteuer, da in Deutschland in der Praxis ungefähr 90 % der Zigarren und Zigarillos der spezifischen Steuer von 3,1 Pf unterlägen.

42. Die Klägerin macht geltend, Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 verleihe dem Tabaksteuerpflichtigen ein unmittelbares Recht auf richtlinienkonforme Besteuerung.

43. Der deutsche Gesetzgeber habe sich mit Erlaß des Tabaksteuergesetzes vom 21. Dezember 1992 für eine Ad-Valorem-Steuer zum Mindestsatz von 5 % des Kleinverkaufspreises entschieden. Diese Steuer gelte daher automatisch für die Klägerin, ohne daß die Richtlinie 92/80 auch nur herangezogen zu werden brauche. Aus dem Wortlaut der Vorlagefrage folge, daß Streitgegenstand des Rechtsstreits nur der nicht richtlinienkonforme Teil der nationalen Bestimmung sei, d. h. „die in Deutschland entgegen dem Wortlaut der Richtlinie angewandte ... Mindeststeuer".

44. Die Richtlinie 92/80 sei unbedingt und hinreichend genau, so daß der einzelne sich darauf berufen und das nationale Gericht seinem Antrag auf Aufhebung des nicht richtlinienkonformen Teils des § 4 Absatz 1 Nr. 2 TabStG stattgeben könne.

45. Unter Verweisung auf das Urteil IN. CO. GE.'90 u. a. [10] führt die Klägerin schließlich den Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts an, nach dem jede nationale Bestimmung unanwendbar sei, die mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sei.

10 — Urteil vom 22. Oktober 1998 in den verbundenen Rechtssachen C-10/97 bis C-22/97 (Slg. 1998, I-6307, Randnr. 20).

46. Nach Auffassung der Kommission bedeutet die streitige Bestimmung, daß die Ad-Valorem-Steuer angewandt wird, vorausgesetzt jedoch, daß die spezifische Steuer (3,1 Pf pro Stück) nicht höher sei. Dies habe in der Praxis die Auswirkung, daß für etwa 90 % des Marktes für Zigarren und Zigarillos, nämlich genau bis zu einem Stückpreis von 62 Pf, die spezifische Steuer angewandt werde. Die Ad-Valorem-Steuer komme dagegen nur für die restlichen etwa 10 % des Marktes zur Anwendung. Mit anderen Worten handele es sich in der praktischen Anwendung bei der deutschen Steuer weit überwiegend um eine spezifische Steuer, die ab einem Kleinverbrauchspreis von 63 Pf pro Stück in eine Ad-Valorem-Steuer umschlage.

47. Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 räume den Mitgliedstaaten zudem einen gewissen Handlungsspielraum ein, indem er sie zwischen drei verschiedenen Besteuerungsoptionen wählen lasse. Diese Bestimmung sei somit nicht „insgesamt" unbedingt. Für jede dieser drei Besteuerungsoptionen sei die Besteuerungsstruktur jedoch „unbedingt und hinreichend genau" festgelegt. Daher dürften die Mitgliedstaaten von diesen Optionen weder abweichen noch eine Besteuerung nach einer zusätzlichen Option vorsehen; die Bestimmung könne aber unmittelbare Wirkung haben, obwohl sie drei verschiedene Besteuerungsoptionen enthalte.

48. Habe eine Richtlinie unmittelbare Wirkung, könne eine nationale Bestimmung in einen gemeinschaftsrechtskonformen Teil und einen nicht gemeinschaftsrechtskonformen Teil, der aufzuheben sei, gespalten werden. So sei im Urteil Fantask u. a.[11] bestimmten Vorschriften der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital[12] unmittelbare Wirkung mit der Folge zugesprochen worden, daß eine aus einem bestimmten Grundanteil und einem veränderlichen Anteil bestehende Steuer in einen richtlinienkonformen Teil und einen nicht richtlinienkonformen Teil gespalten worden sei, der nicht anzuwenden sei.

49. Die spezifische Minimalsteuer, die § 4 Absatz 1 Nr. 2 TabStG als eine Art zusätzlicher Bestimmung vorsehe, könne nicht angewandt werden; die Wendung „mindestens 3,1 Pf pro Stück" müsse daher vom Geltungsbereich der streitigen Bestimmung ausgeschlossen werden.

50. Aus der Fassung der Bestimmung sowie der Wendung „für Zigarren und Zigarillos: 5 % des Kleinverkaufspreises" folge, daß sich der deutsche Gesetzgeber für eine Ad-Valorem-Steuer entschieden habe. Dies werde dadurch bekräftigt, daß der deutsche Gesetzgeber in eigener Autonomie für diesen Regelfall einer Ad-Valorem-Steuer einen bestimmten Steuersatz festgesetzt habe (5 %).

11 — Urteil vom 2. Dezember 1997 in der Rechtssache C-188/95 (Slg. 1997, I-6783, Randnrn. 31 und 53).

12 — ABl. L 249, S. 25.

51. Die Klägerin habe eine Besteuerung ihrer Zigarren und Zigarillos mit 5 % des Kleinverkaufspreises verlangen können, da die Ad-Valorem-Steuer, die in Artikel 3 Absatz 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/80 unbedingt und hinreichend genau beschrieben sei, hätte angewandt werden müssen und in diesem Fall sowohl die Besteuerungsgrundlage als auch der Steuersatz festgestanden hätten.

52. Die Kommission gibt sodann zu bedenken, der deutsche Gesetzgeber habe nicht die Absicht gehabt, den gesamten Markt für Zigarren und Zigarillos mit einer Ad-Valorem-Steuer in Höhe von 5 % des Kleinverkaufspreises zu belegen. Vielmehr dürfte er davon ausgegangen sein, daß für einen großen Teil des Marktes die spezifische Mindeststeuer zur Anwendung komme.

53. Sie verwirft jedoch diesen Einwand gegen ihre eigene Argumentation wieder, da der deutsche Gesetzgeber damit habe rechnen müssen, daß die Mindeststeuer nach dem Gemeinschaftsrecht keinen Bestand haben würde, und er deshalb in unmittelbarer Anwendung des Artikels 3 Absatz 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie für den gesamten Markt an der von ihm als Regelsteuer gewählten Ad-Valorem-Steuer festgehalten werden würde.

54. Hilfsweise stützt sich die Kommission auf die Urteile Habermann-Beltermann, Faccini Dori und Spano u. a. [13]. Das nationale Gericht müsse die streitige Bestimmung im Licht des Artikels 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 auslegen. Danach sei der nicht richtlinienkonforme Teil der nationalen Bestimmung von der Anwendung ebenfalls ausgeschlossen.

55. Die Kommission schlägt folglich vor, der Gerichtshof solle feststellen, daß Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 dem einzelnen ein unmittelbares Recht gewähre, auf das er sich vor den nationalen Gerichten berufen könne, entweder mit einer Ad-Valorem-Steuer oder einer spezifischen Steuer oder einer gemischten Steuer nach dieser Bestimmung besteuert zu werden.

Würdigung

56. Nach ständiger Rechtsprechung sind die einzelnen immer dann, wenn Bestimmungen einer Richtlinie ihrem Inhalt nach unbedingt und hinreichend genau erscheinen, berechtigt, sich gegenüber dem Staat vor dem nationalen Gericht auf die Richtlinie zu berufen, wenn dieser sie ent-

13 — Urteile vom 5. Mai 1994 in der Rechtssache C-421/92 (Slg. 1994, I-1657), vom 14. Juli 1994 in der Rechtssache C-91/92 (Slg. 1994, I-3325) und vom 7. Dezember 1995 in der Rechtssache C-472/93 (Slg. 1995, I-4321).

weder nicht fristgemäß umsetzt oder unrichtig in nationales Recht umgesetzt hat [14].

57. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur unmittelbaren Wirkung soll solche Rechte der einzelnen schützen, die ihnen unmittelbar gewährt wurden oder mittelbar aus einer Verpflichtung des Mitgliedstaats abgeleitet werden.

58. Eine gründliche Prüfung der streitigen Richtlinie 92/80 ergibt zunächst, daß diese nicht *das Ziel* hat, den einzelnen Rechte zu gewähren, im vorliegenden Fall das Recht, nicht mit einer zu hohen Verbrauchsteuer auf Zigarillos belastet zu werden.

59. In der dritten, vierten und fünften Begründungserwägung der Richtlinie heißt es nämlich folgendermaßen:

„Im Hinblick auf die Schaffung des *Binnenmarktes* zum 1. Januar 1993 müssen die Mindestverbrauchsteuern für andere Tabakwaren als Zigaretten festgelegt werden.

Für alle Erzeugnisse, die zu derselben Gruppe von Tabakwaren gehören, soll eine harmonisierte steuerliche Belastung festgelegt werden.

Die Festlegung einer als Prozentsatz oder in Form eines bestimmten Betrags je kg oder je Stückzahl ausgedrückten globalen Mindestverbrauchsteuer ist am ehesten geeignet, den *Binnenmarkt* zu verwirklichen." [15]

60. Nach Artikel 3 der Richtlinie entspricht diese „globale Mindestverbrauchsteuer" für Zigarren und Zigarillos mindestens 5 % des Kleinverkaufspreises einschließlich sämtlicher Steuern oder 7 ECU je 1 000 Stück oder 7 ECU je kg.

61. Lassen Sie mich nochmals daran erinnern, daß der Rat in den Begründungserwägungen der Grundrichtlinie, d. h. der Richtlinie 72/464, die durch die Richtlinie 92/80 ergänzt worden ist, folgendes erklärt hat: „Ziel des Vertrages ist es, eine Wirtschaftsunion mit gesundem Wettbewerb und binnenmarktähnlichen Verhältnissen zu schaffen. Im Bereich der Tabakwaren setzt die Verwirklichung dieses Ziels voraus, daß die in den Mitgliedstaaten auf die Erzeugnisse dieses Sektors erhobenen Verbrauchsteuern die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälschen und den freien Verkehr dieser Erzeugnisse im Gemeinsamen Markt nicht behindern."

14 — Vgl. vor allem Urteile vom 23. Februar 1994 in der Rechtssache C-236/92 (Comitato di coordinamento per la difesa della Cava u. a., Slg. 1994, I-483), vom 29. Mai 1997 in der Rechtssache C-389/95 (Klattner, Slg. 1997, I-2719) und vom 17. September 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-246/94 bis C-249/94 (Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio u. a., Slg. 1996, I- 4373).

15 — Hervorhebung von mir.

62. Unbestreitbar ist somit, daß es Ziel des Gemeinschaftsrechts ist, Wettbewerbsverzerrungen auf diesem Gebiet zu vermeiden, die aus einer besonders niedrigen Besteuerung von in bestimmten Staaten hergestellten Tabakwaren resultieren können. Was insbesondere Zigarillos anbelangt, ist es den Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 92/80 unbenommen, höhere Steuern als die vorgeschriebene „globale Mindestverbrauchsteuer" festzusetzen.

63. Es kann jedoch vorkommen, daß eine Richtlinie, ohne „das Ziel zu haben", den einzelnen ausdrücklich Rechte einzuräumen, den Mitgliedstaaten unbedingte, derartig klare Verpflichtungen auferlegt, daß man daraus ableiten kann, daß sie „geeignet ist", Rechte der einzelnen festzulegen [16], z. B. das Recht, mit einer bestimmten Steuer unter Ausschluß einer anderen besteuert zu werden.

64. Dies war bezüglich der Verordnung der Fall, die der Gerichtshof in dem von der Kommission herangezogenen Urteil Fantask u. a. geprüft hat. Der Gerichtshof hat in dieser Rechtssache folgendes festgestellt:

„Die Richtlinie will, wie aus ihren Begründungserwägungen hervorgeht, den freien Kapitalverkehr fördern, der als wesentliche Voraussetzung für die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt angesehen wird. Die Verfolgung dieses Zieles setzt hinsichtlich der Steuern auf die Ansammlung von Kapital voraus, daß die in den Mitgliedstaaten bisher geltenden indirekten Steuern aufgehoben und durch eine innerhalb des Gemeinsamen Marktes nur einmal und in allen Mitgliedstaaten *in gleicher Höhe* [17] erhobene Steuer ersetzt werden" (Randnr. 13 des Urteils).

65. Diese Richtlinie räumte den einzelnen offensichtlich das Recht ein, mit keiner anderen Abgabe auf die Ansammlung von Kapital besteuert zu werden als mit der Gesellschaftssteuer oder Abgaben mit Gebührencharakter, die die Richtlinie ausnahmsweise zuläßt. Es ist daher nicht erstaunlich, daß der Gerichtshof in diesem Urteil entschieden hat, daß dieses *Verbot* [18] ebenso wie die Ausnahme von diesem Verbot hinreichend genau und unbedingt abgefaßt waren, so daß die einzelnen sich darauf vor den nationalen Gerichten gegenüber einer gegen diese Richtlinie verstoßenden Vorschrift des nationalen Rechts berufen können [19].

66. Im vorliegenden Fall macht die Klägerin geltend, sie habe aufgrund der unzulässigen Mindestsatzregelung mehr Verbrauchsteuern abgeführt, als sie von Rechts wegen geschuldet habe [20].

16 — Vgl. Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 25).

17 — Hervorhebung von mir.

18 — Hervorhebung von mir.

19 — Vgl. Urteil Fantask u. a., Randnr. 55.

20 — Vgl. Schriftsatz der Klägerin, Nr. 24 am Ende.

67. Es ist also zu prüfen, ob die Richtlinie 92/80 hinreichend genau ist, um einen solchen Schluß zuzulassen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist „eine Bestimmung ... hinreichend genau, um von einem einzelnen herangezogen und vom Gericht angewandt zu werden, wenn sie unzweideutig eine Verpflichtung begründet" [21].

68. Im vorliegenden Fall lautet die Frage also, ob man aus dem Wortlaut des Artikels 3 Absatz 1 dritter Gedankenstrich, nach dem die gemischte Verbrauchsteuer aus einem „Ad-Valorem-Anteil" und einem „spezifischen Anteil" besteht, ableiten kann, daß der einzelne höhere Verbrauchsteuern entrichtet, als er von Rechts wegen schuldet, sobald

— ein Mitgliedstaat einen spezifischen Anteil festlegt, der nicht einem Ad-Valorem-Anteil hinzugefügt wird, sondern in bezug auf diesen wie eine Mindeststeuer wirkt,

— und dieser spezifische Anteil für die weniger teuren Zigarillos eine höhere Besteuerung begründet als der Ad-Valorem-Anteil.

69. Diese Frage muß verneint werden, da man nicht „allein auf der Grundlage der Richtlinie" [22] auf ein rechtlich zulässiges Steuerniveau schließen kann. Wie bereits gezeigt, schreibt die Richtlinie 92/80 nur eine „globale Mindestverbrauchsteuer" und keine Höchstverbrauchsteuer vor.

70. So hätte die Bundesrepublik Deutschland nach Artikel 3 alle Zigarillos mit einer höheren Ad-Valorem-Steuer als 5 % oder einer spezifischen Verbrauchsteuer in Höhe von mehr als 3,1 Pf pro Stück belegen dürfen. Auch hätte sie eine Verbrauchsteuer festsetzen dürfen, die einen spezifischen Anteil in Höhe von 3,1 Pf oder mehr pro Stück mit einem Ad-Valorem-Anteil in Höhe von 5 % oder mehr verbindet.

71. Da die Klägerin sich gegen die Höhe der ihr auferlegten Verbrauchsteuer wendet und aus der Richtlinie 92/80 kein höchstzulässiges Niveau abgeleitet werden kann, ist es unerheblich, ob ihre Besteuerung durch unmittelbare Festsetzung einer bestimmten Ad-Valorem-Steuer oder spezifischen Steuer oder durch Anwendung einer besonderen, nicht in der Richtlinie vorgesehenen Steuertechnik, der „Mindestbesteuerung", berechnet wird.

72. Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Regelung des Artikels 3 der Richtlinie 92/80 „nach oben offen" und daher nicht

21 — Vgl. Urteil Comitato di coordinamento per la difesa della Cava u. a.

22 — Vgl. Urteil Faccini Dori, Randnr. 28.

so genau ist, da die einzelnen daraus Rechte hinsichtlich der Höhe ihrer Besteuerung ableiten können.

73. Die Bestimmung ist nur hinsichtlich der Untergrenze genau, die die Verbrauchsteuern nicht unterschreiten dürfen. Hiergegen wendet sich die Klägerin aber nicht.

74. Ist jedoch davon auszugehen, daß die Klägerin, wenn man von der Höhe der Steuern, denen sie unterworfen ist, einmal absieht, vor dem nationalen Gericht zumindest das Recht geltend machen kann, ausschließlich nach einer der drei Varianten des Artikels 3 Absatz 1 besteuert zu werden?

75. Dies schlägt die Kommission vor, nach deren Antwortvorschlag Artikel 3 Absatz 1 den einzelnen das vor dem nationalen Gericht einklagbare Recht gewährt, entweder mit einer Ad-Valorem-Steuer oder einer spezifischen Steuer oder mit einer gemischten Steuer nach dieser Bestimmung besteuert zu werden.

76. Läßt man sich auf diese Argumentation ein, so stellt man fest, daß die Bundesrepublik Deutschland seinerzeit einen vierten, in der Richtlinie 92/80 nicht vorgesehenen Steuertyp eingeführt hatte und daß das nationale Gericht sich weigern müßte, diesen anzuwenden. Damit wären Zigarillos während des streitigen Zeitraums von jeglicher Verbrauchsteuer befreit gewesen. Dies jedoch widerspräche dem Zweck der Richtlinie 92/80, gerade die Besteuerung von Zigarillos mit einer Mindestverbrauchsteuer zu gewährleisten; weder die Klägerin noch die Kommission verlangen, daß das nationale Gericht diesen Schluß zieht.

77. Sie vertreten vielmehr die Auffassung, das nationale Gericht müsse die Steuer einfach unter Außerachtlassung der „Mindestbesteuerung" berechnen.

78. Sie beziehen sich insofern auf das Urteil Fantask u. a. Danach kann eine „Abgabe, deren Höhe unmittelbar und unbegrenzt im Verhältnis zu dem gezeichneten Nennkapital steigt, *schon ihrer Natur nach*[23] keinen Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie [69/335]" haben. Daraus hat der Gerichthof geschlossen, daß die erhobenen Abgaben erstattet werden müssen, soweit sie nicht den tatsächlichen Eintragungskosten entsprechen, auch wenn sie pauschal auf der Grundlage eines Durchschnittswerts berechnet worden sind.

23 — Hervorhebung von mir.

79. Im vorliegenden Fall haben wir es mit einem ganz anderen Sachverhalt zu tun, denn der streitige spezifische Anteil der Steuer ist nicht schon seiner Natur nach mit der streitigen Gemeinschaftsbestimmung unvereinbar, da er allein oder in Verbindung mit einem Ad-Valorem-Anteil ausdrücklich zulässig ist.

80. Schließlich ist meiner Meinung nach die These der Klägerin und der Kommission aus einem weiteren, meiner Ansicht nach entscheidenden Grund zurückzuweisen. Sie stützt sich nämlich darauf, daß aus der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine der drei in der Richtlinie 92/80 vorgesehenen Besteuerungsformen zu wählen — diese Verpflichtung besteht nach dem Ergebnis der Prüfung der ersten Frage sehr wohl —, automatisch ein Recht der einzelnen abgeleitet werden kann, nur nach einer der drei Formeln besteuert zu werden.

81. Aber indem man damit eine uneingeschränkte Wechselwirkung zwischen einer Verpflichtung und einem Recht herstellt, läßt man völlig und meiner Ansicht nach zu Unrecht außer acht, daß es für das Bestehen eines wirklichen Rechts, d. h. eines gerichtlich einklagbaren Rechts, unerläßlich ist, daß das Gericht, vor dem dieses Recht geltend gemacht wird, dieses auch konkret durchsetzen kann.

82. Wie ein Recht der Klägerin, nach einer der Formeln der Richtlinie 92/80 besteuert zu werden, vom nationalen Gericht durchgesetzt werden könnte, ohne daß es zu entscheiden hätte, welche Formel anwendbar sei, ist kaum ersichtlich.

83. Diese Entscheidung ist ihm grundsätzlich verwehrt, da der nationale Gesetzgeber nach der Richtlinie 92/80 vollkommen frei wählen kann. Dem kann nicht entgegengehalten werden, daß das Gericht unter den drei möglichen Formeln diejenige herausfinden könne, für die der nationale Gesetzgeber sich habe entscheiden wollen, da er sich — zu Unrecht — gerade für keine von ihnen entschieden hat. Zudem wäre es überaus gewagt, vorzugeben, das Gericht könne mit dem für die Entscheidung eines bei ihm anhängigen Rechtsstreits erforderlichen Grad an Sicherheit diejenige Formel ermitteln, die der Art und Weise der Besteuerung nach dem Tabaksteuergesetz am ähnlichsten wäre.

84. Da das Gericht also nicht feststellen kann, welche Folge die Verpflichtung des Mitgliedstaats, eine der drei zulässigen Besteuerungsarten auszuwählen, für die einzelnen hat, hat der Gemeinschaftsgesetzgeber kein Recht der einzelnen begründet.

85. Die Auffassung der Kommission und der Klägerin, daß das nationale Gericht die Besteuerung einfach unter Außerachtlassung der Mindestbesteuerung berechnen und nur die Ad-Valorem-Steuer anwenden müsse, scheitert also an den dargestellten Bedenken. Voraussetzung dieser Auffassung ist nämlich, daß das nationale Gericht im Rahmen seiner Befugnisse entscheiden könnte, daß es sich bei der vom nationalen

Gesetzgeber angewandten Formel um die Formel der Ad-Valorem-Steuer handelte, die dieser falsch umsetzte, indem er sie mit einer Mindestbesteuerung verband.

86. Selbst wenn es mir sicher nicht zusteht, mich zum Umfang der Befugnisse des nationalen Gerichts zu äußern, erschiene mir dies doch höchst problematisch, wenn man bedenkt, daß das vom deutschen Gesetzgeber eingeführte System konkret dazu führte, daß 90 % der Zigarillos nicht mit der Ad-Valorem-Steuer, sondern der Mindeststeuer von 3,1 Pf pro Stück besteuert würden, was diesem Gesetzgeber bei Erlaß der streitigen Bestimmungen bekannt gewesen sein mußte, und daß mit der Reform des deutschen Rechts im Jahr 1998 an der gemischten Steuer festgehalten wurde.

87. Die Kommission macht zudem für den Fall, daß der Gerichtshof die unmittelbare Wirkung des Artikels 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 nicht anerkennen sollte, geltend, daß das nationale Gericht aufgrund seiner Verpflichtung zur richtlinienkonformen Auslegung, die der Gerichtshof vor allem in den Urteilen Habermann-Beltermann, Faccini Dori und Spano u. a. bestätigt hatte, den „nicht richtlinienkonformen Teil" des § 4 Absatz 1 Nr. 2 TabStG außer Anwendung lassen müßte.

88. Der Gerichtshof hat u. a. im Urteil Faccini Dori ausgeführt, daß das nationale Gericht, soweit es nationales Recht bei dessen Anwendung auszulegen habe, diese Auslegung „soweit wie möglich am Wortlaut und *Zweck* [24] der Richtlinie ausrichten [müsse], um das mit der Richtlinie verfolgte *Ziel* [25] zu erreichen und auf diese Weise Artikel 189 Absatz 3 EWG-Vertrag nachzukommen".

89. Wie oben jedoch bereits ausgeführt, besteht der *Zweck* der Richtlinie darin, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, die aus einer zu niedrigen Besteuerung von Zigarillos in bestimmten Mitgliedstaaten folgen könnten, und das *verfolgte Ziel* in der Beachtung einer Untergrenze, nicht jedoch einer Obergrenze.

90. Man kann auch nicht behaupten, daß ein Nebenzweck der Richtlinie 92/80 darin bestünde, die Anwendung der Technik der „Mindestbesteuerung" zu verbieten. Bei der Neufassung der Richtlinie 92/80 hat der Gemeinschaftsgesetzgeber nämlich festgestellt, daß der Anwendung dieser Technik durch die Mitgliedstaaten „nichts entgegenstehe". Sie entspricht also dem System oder ist zumindest mit ihm vereinbar.

91. Auf die zweite Frage des Finanzgerichts Düsseldorf ist also zu antworten, daß Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 nicht

24 — Hervorhebung von mir.
25 — Hervorhebung von mir.

hinreichend genau ist, um einem einzelnen ein Recht zu gewähren, auf das er sich vor einem nationalen Gericht berufen kann, und ein nationales Gericht zu verpflichten, eine spezifische Mindeststeuer, die sein nationales Recht in Verbindung mit einer Ad-Valorem-Steuer vorsieht, unangewendet zu lassen.

Ergebnis

92. Ich schlage somit vor, die Fragen des Finanzgerichts Düsseldorf wie folgt zu beantworten:

1. Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten in seiner bis 31. Dezember 1998 geltenden Fassung läßt die Erhebung einer spezifischen Mindeststeuer in Verbindung mit einer Ad-Valorem-Steuer auf Zigarren oder Zigarillos nicht zu.

2. Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/80 ist nicht hinreichend genau, um einem einzelnen ein Recht zu gewähren, auf das er sich vor einem nationalen Gericht berufen kann, und ein nationales Gericht zu verpflichten, eine spezifische Mindeststeuer, die sein nationales Recht in Verbindung mit einer Ad-Valorem-Steuer vorsieht, unangewendet zu lassen.