SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GIUSEPPE TESAURO

vom 20. März 1997 *

1. Die vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren befassen den Gerichtshof mit der Problematik der Rechtmäßigkeit des „octroi de mer" (Überseeabgabe), mit dem sämtliche in die französischen überseeischen Departements (Martinique, Guadeloupe, Réunion und Guyana; nachstehend: DOM) eingeführten Waren belegt werden.

Der Gerichtshof hat sich mit dieser Frage bereits in den Rechtssachen Legros [1], Lancry [2] und Cadi Surgelés [3] befaßt. In der erstgenannten Rechtssache hat er bekanntlich den seinerzeit geltenden „octroi de mer" als Abgabe zollgleicher Wirkung qualifiziert. In der Rechtssache Lancry hat er vor allem Artikel 4 der Entscheidung 89/688/EWG des Rates vom 22. Dezember 1989 (nachstehend: Entscheidung) [4] für ungültig erklärt, mit der die Beibehaltung des zum Zeitpunkt der Entscheidung geltenden Systems der Abgabe vorübergehend gestattet worden war, weiterhin aber die betreffende Abgabe als Abgabe zollgleicher Wirkung auch dann behandelt, wenn sie bei der Einfuhr von Waren mit *Ursprung* in und Herkunft aus einer anderen Region Frankreichs in die DOM erhoben wurde, mithin auch in bezug auf einen rein internen Sachverhalt.

In der Rechtssache Cadi Surgelés schließlich hat der Gerichtshof die Erhebung des „octroi de mer" auf Waren, die aus Drittländern, die mit der Gemeinschaft kein Sonderabkommen abgeschlossen hatten, in die DOM eingeführt worden waren, für unvereinbar mit dem EG-Vertrag erklärt.

Die Problematik des „octroi de mer" wird nun von französischen Gerichten in Réunion (Rechtssache C-212/96) und Paris (verbundene Rechtssachen C-37/96 und C-38/96) in der neuen Ausgestaltung durch das französische Gesetz Nr. 92-676 vom 16. Juli 1992 (nachstehend: Gesetz), mit dem die genannte Entscheidung 89/688 durchgeführt wurde, aufgegriffen. Mit dieser Entscheidung war Frankreich aufgegeben worden, den „octroi de mer" in eine Abgabe umzuwandeln, die vorbehaltlich möglicher Befreiungen bei einheimischen Erzeugnissen für eine begrenzte Zeit unterschiedslos auf alle Waren anwendbar war.

Rechtlicher Rahmen, Sachverhalt und Vorlagefragen

2. Zunächst sei darauf hingewiesen, daß die DOM zur Französischen Republik und zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehören. Die Anwendung des Vertrages auf diese Gebiete

* Originalsprache: Italienisch.

1 — Urteil vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-163/90 (Slg. 1992, I-4625).

2 — Urteil vom 9. August 1994 in den verbundenen Rechtssachen C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 und C-411/93 (Slg. 1994, I-3957).

3 — Urteil vom 7. November 1996 in der Rechtssache C-126/94 (Slg. 1996, I-5647).

4 — Entscheidung betreffend die Sondersteuer „octroi de mer" in den französischen überseeischen Departements (ABl. L 399, S. 46).

ist in den Sondervorschriften des Artikels 227 Absatz 2 geregelt; er lautet:

„Für die französischen überseeischen Departements gelten mit Inkrafttreten dieses Vertrags seine besonderen und allgemeinen Bestimmungen über

— den freien Warenverkehr,

— die Landwirtschaft, mit Ausnahme des Artikels 40 Absatz 4,

— den freien Dienstleistungsverkehr,

— die Wettbewerbsregeln,

— die in den Artikeln 109h, 109i und 226 vorgesehenen Schutzmaßnahmen,

— die Organe.

Die Bedingungen für die Anwendung der anderen Bestimmungen dieses Vertrags werden binnen zwei Jahren nach seinem Inkrafttreten durch einstimmige Entscheidungen des Rates auf Vorschlag der Kommission beschlossen.

Die Organe der Gemeinschaft sorgen im Rahmen der in diesem Vertrag, insbesondere in Artikel 226, vorgesehenen Verfahren für die wirtschaftliche und soziale Entwicklung dieser Gebiete."

3. Artikel 227 Absatz 2 unterscheidet daher, wie der Gerichtshof im Urteil Hansen [5] bestätigt hat, zwischen den in Unterabsatz 1 angeführten Bestimmungen einschließlich derjenigen über den freien Warenverkehr und über den Wettbewerb, die mit Inkrafttreten des Vertrages anwendbar wurden, und den „anderen" Bestimmungen, deren Anwendung auf die DOM schrittweise erfolgen sollte und bei denen der Rat befugt blieb, eine den besonderen Erfordernissen dieser Teile des französischen Hoheitsgebiets entsprechende Regelung zu treffen.

4. In Ausübung der ihm so zuerkannten Befugnis erließ der Rat eine Reihe von Vorschriften zur Förderung der Entwicklung der

5 — Urteil vom 10. Oktober 1978 in der Rechtssache 148/77 (Slg. 1978, 1787).

DOM [6]. Insbesondere mit der bereits angeführten Entscheidung 89/688 verpflichtete der Rat in Anbetracht der Rolle des „octroi de mer" bei der Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung der DOM und unter Berücksichtigung der Notwendigkeit, die geltende Regelung zwecks vollständiger Integration dieser Gebiete in den Prozeß der Verwirklichung des Binnenmarkts anzupassen, die französischen Behörden in Artikel 1, die Regelung des „octroi de mer" bis zum 31. Dezember 1992 in der Weise abzuändern, daß sie unterschiedslos auf in die DOM eingeführte oder in ihnen hergestellte Waren Anwendung finden konnte.

Die Entscheidung bestimmt in Artikel 2 Absatz 2, daß die zuständigen Behörden in den einzelnen überseeischen Departements einen Basissteuersatz festsetzen, der je nach Warenkategorie geändert werden kann; durch diese Änderung dürfen aber keinesfalls „Diskriminierungen gegenüber Waren mit Herkunft aus der Gemeinschaft beibehalten oder eingeführt werden".

Artikel 2 Absatz 3 bestimmt:

„Unter Berücksichtigung der für die überseeischen Departements gegebenen besonderen Zwänge und um das in Artikel 227 Absatz 2 des Vertrags festgelegte Ziel zu erreichen, können die einheimischen Unternehmen entsprechend den wirtschaftlichen Erfordernissen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren nach Einführung der betreffenden Regelung gemäß den in Artikel 3 vorgesehenen Bedingungen ganz oder teilweise von dieser Steuer befreit werden. Diese Freistellungsmaßnahmen sollen einen Beitrag zur Förderung bzw. Erhaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in den überseeischen Departements leisten und sich in Anbetracht des gemeinschaftlichen Charakters der Unterstützungsmaßnahmen in die wirtschaftliche und soziale Entwicklungsstrategie jedes einzelnen überseeischen Departements einfügen, ohne daß sich dadurch die Bedingungen für den Handelsverkehr in einem Maß verändern dürfen, das dem gemeinschaftlichen Interesse abträglich wäre.

Die von den zuständigen Behörden der einzelnen überseeischen Departements festgelegten Freistellungsregelungen werden der Kommission mitgeteilt, die die Mitgliedstaaten davon unterrichtet und auf der Grundlage der vorgenannten Kriterien innerhalb von zwei Monaten dazu Stellung nimmt. Hat die Kommission innerhalb dieser Frist nicht Stellung genommen, so gilt die betreffende Regelung als gebilligt." [7]

5. Frankreich hat diese Entscheidung mit dem bereits erwähnten Gesetz Nr. 92-676 ausdrücklich durchgeführt. Gemäß Artikel 1 dieses Gesetzes unterliegen in den Gebieten Guadeloupe, Guyana, Martinique und Réunion der „octroi de mer" genannten Abgabe

6 — Vgl. insbesondere Beschluß 89/687/EWG vom 22. Dezember 1989 zur Einführung des POSEIDOM-Programms (ABl. L 399, S. 39).

7 — Wie bereits erwähnt, wurde Artikel 4 der Entscheidung, mit dem die Französische Republik ermächtigt worden war, die derzeitige Regelung des „octroi de mer" bis zum 31. Dezember 1992 beizubehalten, vom Gerichtshof im Urteil Lancry (zitiert in Fußnote 2) für ungültig erklärt.

die Einfuhr von Waren, die entgeltliche Lieferung durch Personen, die dort erzeugende, landwirtschaftliche oder abbauende Tätigkeiten betreiben, sowie die entgeltliche Lieferung durch Personen, die zwecks Ausfuhr oder Wiederverkauf an Dritte, die dem „octroi de mer" unterliegen, erwerben.

Die Conseils régionaux (Regionalräte) sind ermächtigt, Einfuhren oder entgeltliche Lieferungen von Waren und Rohstoffen, die für bestimmte Tätigkeiten bestimmt sind, von der Abgabe zu befreien.

6. In den vorliegenden Verfahren geht es um die Auslegung des Gemeinschaftsrechts in bezug auf die Entscheidung und das nationale Gesetz zu deren Durchführung. In der Rechtssache C-212/96 wird insbesondere die Frage der Gültigkeit der Entscheidung aufgeworfen, während sich in den verbundenen Rechtssachen C-37/96 und C-38/96 das Problem der Vereinbarkeit der nationalen Regelung zur Durchführung der Entscheidung mit dem Gemeinschaftsrecht stellt.

Aus offensichtlichen methodischen Gründen habe ich mich mit dem Gesamtproblem zu befassen und hierbei nacheinander die Problematik der Entscheidung (I) und die der nationalen Regelung (II) zu untersuchen.

I — Zur Gültigkeit der Entscheidung 89/688 (Rechtssache C-212/96)

7. In dem beim Tribunal administratif Saint-Denis (Réunion) anhängigen Ausgangsverfahren beantragt der Kläger die Aufhebung des Beschlusses vom 11. Dezember 1992, mit dem der Conseil régional von Réunion die Sätze des „octroi de mer" festgelegt und die auf der Insel erzeugten Waren von der Zahlung der Abgabe befreit hatte. Der angefochtene Beschluß entspreche weder dem Geist noch dem Buchstaben der Entscheidung, wenn man einmal unterstelle, daß diese mit dem EG-Vertrag vereinbar sei.

Da nach seiner Auffassung die Entscheidung des Rechtsstreits notwendig von der Beurteilung der Vereinbarkeit der Entscheidung mit dem Vertrag abhing, hat das Tribunal administratif Saint-Denis dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

a) Ist die Entscheidung 89/688/EWG des Rates, die zur Beibehaltung des „octroi de mer" auf eingeführte Erzeugnisse sowie auf Waren, die von Unternehmen hergestellt werden, die in einem überseeischen Departement ansässig sind, ermächtigte, insoweit mit dem EG-Vertrag, insbesondere mit den Artikeln 9, 12 und 13, vereinbar, als sie die Freistellungsmöglichkeit zugunsten lokaler Unternehmen unter der einzigen Voraussetzung einräumt, daß diese Unternehmen zur Fortentwicklung bzw. Erhaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit beitragen?

b) Falls die erste Frage bejaht wird: Kann die Entscheidung 89/688 im Hinblick auf Artikel 95 Absatz 2 EG-Vertrag als Ermächtigung zur steuerlichen Differenzierung angesehen werden, die an wirtschaftlichen Zielen, die mit den Anforderungen des Vertrages und des abgeleiteten Rechts vereinbar sind, ausgerichtet und durch die wirtschaftlichen Bedingungen in den überseeischen Departements gerechtfertigt ist?

8. Meines Erachtens hat der Gerichtshof bei der Beantwortung der Fragen des vorlegenden Gerichts vor allem zu prüfen, ob die Entscheidung, wenn sie die Befreiung einheimischer Unternehmen von der Entrichtung des „octroi de mer" gestattet, damit die Beibehaltung einer Abgabe zollgleicher Wirkung oder eine im Hinblick auf Artikel 95 zulässige steuerrechtliche Ungleichbehandlung zugelassen hat, für letzteren Fall ferner, ob diese Ermächtigung mit dem Vertrag und insbesondere mit Artikel 227 Absatz 2 vereinbar ist.

9. Die französische Regierung und die Kommission weisen darauf hin, daß Artikel 1 der Entscheidung den Grundsatz aufstelle, daß alle Waren, einheimische oder eingeführte, dem „octroi de mer" unterworfen seien; Artikel 2 lege fest, daß der Betrag der Steuer im Sinne des Artikels 95 des Vertrages so festgesetzt werden müsse, daß eingeführte Waren nicht diskriminiert würden. Die Natur der Steuer als interne Steuerregelung werde nicht durch die Befugnis der lokalen Behörden nach Artikel 2 Absatz 3 der Entscheidung berührt, die einheimische Erzeugung ganz oder teilweise von dieser Steuer zu befreien. Es handele sich um vorübergehende und von Bedingungen abhängige Befreiungen, die den Warenverkehr nicht in einem gegen das Gemeinschaftsinteresse verstoßenden Umfang beeinträchtigen könnten. Zum anderen könne die Festlegung solcher Befreiungen, auch wenn sie eine unterschiedliche Behandlung einheimischer und eingeführter Waren einführe, doch mit dem Vertrag vereinbar sein: Nach dem erwähnten Urteil Hansen [8] sei es nämlich zulässig, Ausnahmen von Artikel 95 festzulegen, da diese Vorschrift nicht zu den in Artikel 227 Absatz 2 Unterabsatz 1 angeführten gehöre, die in den DOM seit dem Inkrafttreten des Vertrages unmittelbar gälten.

10. Der Rat macht vor allem geltend, die Entscheidung verpflichte die Französische Republik, ihre Regelung des „octroi de mer" radikal abzuändern und diesen zu einer inländischen Abgabe umzugestalten, die unterschiedslos alle Waren belaste. Eine solche Regelung falle in den Geltungsbereich des Artikels 95, dessen Anwendungsvoraussetzungen der Rat nach Artikel 227 Absatz 2 für die DOM festlegen könne. In bezug auf Artikel 2 Absatz 3 sei, wie schon die Kommission und die französische Regierung ausgeführt hätten, der nicht systematische Charakter der in dieser Vorschrift festgelegten Befreiungen zu betonen. Die Freistellungen seien daher nicht geeignet, die Natur der durch das Gesetz eingeführten Steuerregelung zu beeinträchtigen. Schließlich dürfe das Problem der Gültigkeit der Entscheidung nicht mit dem der möglichen Rechtswidrigkeit der nationalen Durchführungsmaßnahmen verwechselt werden, die,

8 — Urteil vom 10. Oktober 1978 (zitiert in Fußnote 5).

falls sie festgestellt werden sollte, keinerlei Einfluß auf die Gültigkeit der Entscheidung selbst hätte.

11. Ich möchte zunächst darauf hinweisen, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes [9] ein und dieselbe Abgabe im System des Vertrages nicht zugleich der Kategorie der Abgaben zollgleicher Wirkung im Sinne der Artikel 9 und 12 und der der inländischen Abgaben im Sinne des Artikels 95 angehören kann. Die Artikel 9 und 12 verbieten nämlich, zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle sowie Abgaben gleicher Wirkung zu erheben, während Artikel 95 inländische Abgaben lediglich verbietet, wenn und soweit sie die Waren der anderen Mitgliedstaaten diskriminieren. Insbesondere ist es das wesentliche und sie von einer inländischen Steuer unterscheidende Charakteristikum einer Abgabe zollgleicher Wirkung, daß sie ausschließlich das eingeführte Erzeugnis als solches trifft, während die Steuer auf der Grundlage objektiver Kriterien und unabhängig von der Herkunft der Waren sowohl eingeführte als auch einheimische Waren erfaßt [10].

12. Es sei ferner daran erinnert, daß der Gerichtshof es im Urteil Legros [11] abgelehnt hat, die „alte" Regelung des „octroi de mer" als inländische Steuer im Sinne des Artikels 95 einzustufen. Während nämlich alle in Réunion eingeführten Waren erfaßt wurden, waren sämtliche einheimischen Erzeugnisse hiervon systematisch befreit, und zwar gerade wegen ihrer regionalen Herkunft und nicht aus objektiven Gründen, die auch für eingeführte Erzeugnisse hätten gelten können.

13. Ich bin nun der Auffassung, daß mit dieser Entscheidung eine gegen den Vertrag verstoßende Maßnahme im Widerspruch zu den Ausführungen im Urteil Legros erneut eingeführt werden sollte [12]. Während nämlich Artikel 1 der Entscheidung die französischen Behörden verpflichtet, die Regelung des „octroi de mer" abzuändern und in eine nicht diskriminierende inländische Steuer umzuwandeln, läßt Artikel 2 Absatz 3 — Gegenstand der Vorlagefrage — es zu, daß ausschließlich einheimische Erzeugnisse ganz oder teilweise von der Steuer befreit werden, also nicht aufgrund eines objektiven Kriteriums, sondern allein aufgrund ihrer Herkunft. Damit wird die Aufrechterhaltung einer diskriminierenden Steuerregelung erreicht, da die Befreiungen den einheimischen Erzeugnissen vorbehalten und den eingeführten Waren versagt bleiben, die — tatsächlich und rechtlich — allein die Steuerlast trifft.

Ist somit der auch prima facie diskriminierende Charakter des durch die Entscheidung geschaffenen Systems zu Lasten eingeführter Waren festzustellen, so ist nunmehr zu prüfen, ob die Steuer als nach Artikel 95 verbotene inländische Steuer oder als Maßnahme zollgleicher Wirkung anzusehen ist.

9 — Urteil vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 193/85 (Co-Frutta, Slg. 1987, 2085, Randnrn. 8 bis 11).

10 — Urteil vom 7. Mai 1987 (zitiert in Fußnote 9, Randnr. 9) und Urteil vom 7. Dezember 1995 in der Rechtssache C-45/94 (Ayuntamiento de Ceuta, Slg. 1995, I-4385, Randnr. 28).

11 — Urteil vom 16. Juli 1992 (zitiert in Fußnote 1, Randnr. 12).

12 — Vgl. bereits meine Schlußanträge in der Rechtssache Lancry (zitiert in Fußnote 2, Nr. 14).

14. Bei dem eben dargestellten Problem sind meines Erachtens drei Lösungen möglich.

15. Die erste Lösung geht von der Annahme aus, daß die Begünstigung der einheimischen Waren aufgrund der streitigen Vorschrift die Natur des „neuen octroi de mer" als inländische Steuer im Sinne des Artikels 95 nicht ändert, weil sie mit einer Regelung in Zusammenhang steht, die ein allgemeines und abstraktes Steuersystem möglich macht, ja sogar vorschreibt, das unterschiedslos auf alle Waren anzuwenden ist.

Dies ist eine Hypothese, die bei der Auslegung der einschlägigen Vorschriften dem formalen Aspekt des streitigen Besteuerungssystems gegenüber seinen inhaltlichen Wirkungen den Vorrang läßt. Bei dieser Betrachtungsweise würde es unter Artikel 95 fallen und insoweit verboten sein, als es zu Lasten des eingeführten Erzeugnisses diskriminierend wäre. Für eine solche Betrachtungsweise könnte auf eine Äußerung in der Rechtsprechung des Gerichtshofes verwiesen werden, wo es, allerdings ohne tiefergehende Befassung mit dem Problem, allgemein heißt, daß Besteuerungssysteme, die Steuerbefreiungen wie etwa eine Ermäßigung des Steuersatzes nur für inländische Erzeugnisse vorsehen, eine nach Artikel 95 verbotene Diskriminierung darstellen [13].

16. Die zweite Lösung ginge dahin, daß das Freistellungssystem, das uns hier beschäftigt, inhaltlich und von seinen Wirkungen her bei einer auf den Wesensgehalt abstellenden Betrachtungsweise eine Abgabe zollgleicher Wirkung darstellt. Durch die Gewährung von Befreiungen entgehen nämlich die einheimischen Erzeugnisse der Entrichtung der Steuer, die indessen die eingeführten Waren aufgrund ihrer Einfuhr in das Gebiet der DOM in ihrem ganzen Umfang belastet. Die Befreiungen führen nämlich zur steuerlichen Belastung nur der nicht einheimischen Waren und belegen folglich diese mit einer finanziellen Last, die Inhalt und Wirkungen eines Einfuhrzolls aufweist.

Offensichtlich ist dies bei vollständigen Befreiungen, die, wenn sie die einheimische Erzeugung in vollem Umfang von der Besteuerung ausnehmen, ihrem Inhalt nach nicht verbergen können, daß es sich um eine Abgabe zollgleicher Wirkung handelt, wie dies der Gerichtshof bereits im Urteil Legros [14] anerkannt und im Urteil Ceuta [15] bestätigt hat.

17. Die gleiche Überlegung sollte auch für teilweise Befreiungen gelten: Auch diese werden nämlich auf der Grundlage des gleichen Kriteriums wie bei den vollständigen Befreiungen gewährt, d. h. ausschließlich unter Berücksichtigung der Herkunft der Waren. Auch in diesem Fall stellt also die Begünstigung der einheimischen Erzeugnisse wie in

13 — Urteil vom 27. Mai 1981 in den verbundenen Rechtssachen 142/80 und 143/80 (Essevi SpA, Slg. 1981, 1413, Randnrn. 21 bis 23).

14 — Urteil vom 16. Juli 1992 (zitiert in Fußnote 1, Randnr. 12).

15 — Urteil vom 7. Dezember 1995 (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 40).

dem zuvor untersuchten Fall eine Form der steuerlichen Begünstigung dar, deren Anwendungsvoraussetzung gerade die Herkunft der Erzeugnisse ist. Der einzige Unterschied gegenüber den vollständigen Befreiungen liegt im Umfang der Befreiung, die nur einen Teil der Steuer erfaßt. In der Sache wird damit die Grundlage dafür geschaffen, daß die eingeführten Waren mit der Zahlung (eines Teils) einer Steuer belastet werden, die nicht auf einheimischen Erzeugnissen liegt; damit läßt man zu, daß sie wegen der Einfuhr benachteiligt werden, die auf diese Weise erschwert wird.

Letztlich nimmt die Befreiung, sei sie nun vollständig oder nur teilweise, der Steuer den von Artikel 95 gewollten allgemeinen Charakter, weil ihr von Anfang an ganz oder zum Teil nur die eingeführte Ware unterliegt.

18. Ich verberge nicht, daß ich die zweite Lösung vorziehe, weil sie stärker Inhalt und Wirkungen des uns beschäftigenden Steuersystems und damit die Notwendigkeit berücksichtigt, jenseits der formalen Seite der Phänomene des Wirtschaftslebens eine realistische Betrachtungsweise zugrunde zu legen, die eine angemessenere Ausrichtung des Rechts an den Tatsachen und damit eine wirksamere Verfolgung der Ziele des Vertrages ermöglicht. Im vorliegenden Fall fiele das Besteuerungssystem nur bei einer streng formalen Betrachtungsweise in den Anwendungsbereich des Artikels 95; tatsächlich aber ist es den Artikeln 9 und 12 zuzurechnen [16].

Zum anderen ist insoweit auf die ständige Rechtsprechung hinzuweisen, der zufolge die Qualifizierung einer Steuer, Abgabe oder Gebühr nach Gemeinschaftsrecht vom Gerichtshof nach ihren objektiven Merkmalen unabhängig von ihrer Qualifizierung im nationalen Recht vorzunehmen ist [17].

19. Ergänzt sei noch, daß das Vorbringen der Beteiligten zum nicht systematischen Charakter der Steuerbefreiungen nach Artikel 2 Absatz 3 der Entscheidung, das belegen soll, daß die Vorschrift dem Mitgliedstaat nicht die Möglichkeit verschafft, eine Abgabe zollgleicher Wirkung einzuführen, die Begründetheit der soeben vorgetragenen Lösung nicht berührt.

Vor allem ist nicht klar, was unter „nicht systematisch" zu verstehen ist, da keiner der Beteiligten hierzu Ausführungen gemacht hat. Außerdem darf nicht außer acht gelassen werden, daß diese Vorschrift sich auf die

16 — Im gleichen Sinne hat sich Generalanwalt Trabucchi in der Rechtssache IGAV ausgesprochen; vgl. Urteil vom 18. Juni 1975 in der Rechtssache 94/74 (Slg. 1975, 699, Schlußanträge, 715, insbesondere 718). Obwohl sie den unterschiedlichen Fall einer steuerähnlichen Abgabe zur Finanzierung der Tätigkeit eines öffentlichen Unternehmens betrafen, bringen die Schlußanträge in dieser Rechtssache einen Grundsatz zum Ausdruck, der meines Erachtens Allgemeingültigkeit beansprucht.

17 — Vgl. zuletzt Urteil vom 13. Februar 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-197/94 und C-252/94 (Bautiaa, Slg. 1996, I-505, Randnr. 39).

Ermächtigung beschränkt, daß für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren „ganz oder teilweise von dieser Steuer befreit werden" kann, ohne auf die Modalitäten und die Häufigkeit der Anwendung dieser Befreiungen einzugehen und vor allem ohne irgendeine Beschränkung der lokalen Behörden bei der Festlegung dieser Befreiungen festzulegen. So gesehen scheint sich entgegen den Ausführungen der Beteiligten der Vorschrift der Entscheidung nur schwer entnehmen zu lassen, daß die zuständigen nationalen Behörden nicht befugt sein sollten, die einheimische Erzeugung systematisch von der Steuer zu befreien. Die von der französischen Regierung und den Organen vorgeschlagene Auslegung ist daher nicht nur unklar, sondern findet auch im Wortlaut der streitigen Vorschrift keinerlei Rückhalt.

20. Will man das Erfordernis eines systematischen Zusammenhangs der Rechtsprechung des Gerichtshofes berücksichtigen, dem zufolge für verwandte Probleme homogene Lösungen gefunden werden sollten, so läßt sich meines Erachtens auch noch eine dritte Lösung in Erwägung ziehen. Es ginge darum, auf unseren Fall die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes entwickelten Kriterien insbesondere für den Bereich steuerähnlicher Abgaben anzuwenden.

Bekanntlich hat es der Gerichtshof bei der Qualifizierung solcher Abgaben für erforderlich gehalten, den Bestimmungszweck des Aufkommens aus der Abgabe zu berücksichtigen, um so Abgaben, die die Staaten als Teil eines Systems inländischer Vorschriften darstellten, die nach den gleichen Merkmalen einheimische und eingeführte Waren belasteten und daher grundsätzlich im Licht des Artikels 95 zu bewerten waren, unter den Begriff der Abgaben zollgleicher Wirkung zu bringen [18].

21. Angesichts der bereits erwähnten Unmöglichkeit, die Vorschriften über diskriminierende inländische Abgaben und die über Abgaben zollgleicher Wirkung nebeneinander anzuwenden, ist das Kriterium zur Abgrenzung der beiden Fallgestaltungen vom Gerichtshof danach festgelegt worden, ob die Vorteile, die sich aus der Zuweisung des Aufkommens aus dem Beitrag ergeben, die Belastungen, die die inländische Erzeugung beim Inverkehrbringen treffen, vollständig oder teilweise ausgleichen. Folglich ist davon auszugehen, daß bei *vollständigem* Ausgleich die Abgabe allein die Einfuhren belastet und daher eine Abgabe zollgleicher Wirkung im Sinne der Artikel 9 und 12 des

18 — Bereits im Urteil vom 19. Juni 1973 in der Rechtssache 77/72 (Capolongo, Slg. 1973, 611, Randnrn. 13 und 14) hat der Gerichtshof hierzu ausgeführt, daß „ein Beitrag, auch wenn er Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung ist, die einheimische und eingeführte Erzeugnisse nach denselben Merkmalen erfaßt, trotzdem eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Einfuhrzoll darstellt, sofern er dazu bestimmt ist, Tätigkeiten zu fördern, die *allein* den erfaßten einheimischen Erzeugnissen zugute kommen [können]" (Hervorhebung von mir). Diese Richtung der Rechtsprechung ist später in einer Reihe von Urteilen bestätigt worden, von denen hier nur zitiert seien die Urteile vom 22. März 1977 in der Rechtssache 78/76 (Steinike, Slg. 1977, 595), vom 25. Mai 1977 in der Rechtssache 77/76 (Cucchi, Slg. 1977, 987), vom 25. Mai 1977 in der Rechtssache 105/76 (Interzuccheri, Slg. 1977, 1029) und vom 28. Januar 1981 in der Rechtssache 32/80 (Kortmann, Slg. 1981, 251). Die gleiche Richtung ist auch bei der Anwendung des Artikels 95 bestätigt worden. Im Urteil vom 21. Mai 1980 in der Rechtssache 73/79 (Kommission/Italien, Slg. 1980, 1533, Randnr. 15) hat der Gerichtshof nämlich festgestellt, daß „es bei der Auslegung des Begriffs ‚inländische Abgaben' im Sinne des Artikels 95 angebracht sein [kann], den Bestimmungszweck des Aufkommens aus der Abgabe zu berücksichtigen", und hierzu ausgeführt: „Wenn nämlich das Aufkommen aus einer solchen Abgabe dazu bestimmt ist, Tätigkeiten zu fördern, die speziell den belasteten einheimischen Erzeugnissen zugute kommen, dann kann sich daraus ergeben, daß der Beitrag, der nach denselben Merkmalen erhoben wird, dennoch insoweit eine diskriminierende Besteuerung bedeutet, als die steuerliche Belastung der inländischen Erzeugnisse durch die Vorteile, zu deren Finanzierung sie dient, aufgehoben wird, während sie für die eingeführten Erzeugnisse eine Nettobelastung darstellt."

Vertrages darstellt, während bei *teilweisem* Ausgleich das einheimische Produkt eine Verringerung der Steuerlast erfährt, was eine gegen Artikel 95 verstoßende Diskriminierung des eingeführten Erzeugnisses darstellt [19].

22. Bei Anwendung dieses Kriteriums auf unseren Fall ergäbe sich, daß dort, wo es sich um eine *vollständige Befreiung* handelte, das entsprechende Verbot auf den Artikeln 9 und 12 des Vertrages beruhte; im Fall einer nur *teilweisen Befreiung* würde das System unter Artikel 95 fallen und nur im Umfang der gegebenen Diskriminierung verboten sein, d. h. insoweit, als den eingeführten Waren eine höhere Belastung auferlegt wäre als den einheimischen Erzeugnissen.

23. Die zuletzt erwogene Lösung entspräche zwar meines Erachtens nicht ganz dem bereits erwähnten Erfordernis, den Wesensgehalt eines Besteuerungssystems zu ermitteln, um es im Sinne des Vertrages qualifizieren zu können, hätte jedoch den Vorteil einer gewissen Abstimmung mit der Rechtsprechung zum Bestimmungszweck des Aufkommens aus einer Abgabe.

24. Nach alldem bleibt meines Erachtens nur die Feststellung, daß die streitige Vorschrift, gleichgültig, ob sie nun gegen Artkel 95 oder gegen die Artikel 9 und 12 verstößt, auf jeden Fall der Feststellung ihrer Ungültigkeit nicht entgehen kann.

25. Zu einem solchen Ergebnis müßte man notwendig gelangen, wenn die betreffende Steuer, die nur eingeführte Waren belastet und einheimische Waren freistellt, als Abgabe zollgleicher Wirkung zu qualifizieren wäre. Artikel 227 Absatz 2 läßt es nämlich, wie der Gerichtshof im Urteil Lancry [20] bestätigt hat, nicht zu, die in Unterabsatz 1 genannten Vorschriften — hierunter die über den freien Warenverkehr — von der Anwendung in den DOM auszuschließen. Der Rat konnte daher in seiner Entscheidung Frankreich nicht rechtswirksam ermächtigen, ein System den einheimischen Waren vorbehaltener Steuerbefreiungen einzuführen, das die Steuer zu einer Abgabe zollgleicher Wirkung werden ließ, die als solche zweifelsfrei durch die Vorschriften des Vertrages über den freien Warenverkehr verboten ist.

26. Aber auch für den Fall, daß der Gerichtshof nicht entscheiden sollte, daß die Zulassung der Befreiungen das System insgesamt oder zumindest in bezug auf die teilweisen Befreiungen geändert hat, dürfte doch, da stets ein diskriminierendes Besteuerungssystem im Sinne des Artikels 95 verbliebe, die Schlußfolgerung, was die Ungül-

19 — Vgl. hierzu Urteile vom 27. Oktober 1993 in der Rechtssache C-72/92 (Scharbatke, Slg. 1993, I-5509, Randnrn. 10 bis 16), vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-266/91 (CELBI, Slg. 1993, I-4337, Randnrn. 13 bis 19), vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-17/91 (Lornoy, Slg. 1992, I-6523, Randnrn. 17 bis 22), vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-114/91 (Claeys, Slg. 1992, I-6559, Randnrn. 14 bis 19), vom 16. Dezember 1992 in den verbundenen Rechtssachen C-144/91 und C-145/91 (Demoor, Slg. 1992, I-6613, Randnrn. 18 bis 21), vom 11. Juni 1992 in den verbundenen Rechtssachen C-149/91 und C-150/91 (Sanders Adour, Slg. 1992, I-3899, Randnrn. 20 bis 22) und vom 11. März 1992 in den verbundenen Rechtssachen C-78/90 bis C-83/90 (Compagnie Commerciale de l'Ouest, Slg. 1992, I-1847, Randnrn. 26 bis 28).

20 — Zitiert in Fußnote 2, Randnrn. 37 und 38.

tigkeit der streitigen Vorschrift angeht, keine andere sein.

Hierzu haben die französische Regierung und die Kommission vorgetragen, daß die Entscheidung sehr wohl Ausnahmen von Artikel 95 vorsehen und daher diskriminierende Besteuerungsmaßnahmen zu Lasten der Einfuhren zulassen durfte, da Artikel 95 nicht zu den in Unterabsatz 1 des Artikels 227 Absatz 2 aufgeführten Vorschriften gehöre, von denen der Rat nicht abweichen könne. Dies sei überdies auch vom Gerichtshof in dem angeführten Urteil Hansen bestätigt worden.

27. Diesem Vorbringen dürfte nicht zu folgen sein. Sicherlich gehört Artikel 95 nach der äußeren Systematik des Vertrages zu den sogenannten „steuerlichen" Vorschriften, die unter den einer Abweichung nicht zugänglichen Vorschriften des Artikels 227 Absatz 2 nicht ausdrücklich aufgeführt sind. Gleichwohl schließt die Unterscheidung zwischen der eigentlichen und spezifischen Rechtsfolge des Artikels 95 (Verbot diskriminierender inländischer Abgaben) und der der Artikel 9 und 12 (Verbot von Abgaben zollgleicher Wirkung) eine ergänzende Funktion der erstgenannten Bestimmung im Zusammenhang derjenigen Bestimmungen nicht aus, die den freien Warenverkehr innerhalb des Gemeinsamen Marktes regeln und deshalb zu den einer Ausnahme nicht zugänglichen Bestimmungen gehören. Das Verbot des Artikels 95 hat nämlich im Vergleich mit dem Verbot der Artikel 9 und 12 eine bloße Aushilfsfunktion, da es verhindern soll, daß das letztgenannte Verbot mit Hilfe eines anderen steuertechnischen Instruments umgangen und ausgeschaltet wird. Sodann darf nicht vergessen werden, daß es sich in beiden Fällen um Abgaben handelt, da Zoll und Abgabe zollgleicher Wirkung wie die Abgabe im Sinne des Artikels 95 fiskalischer Natur sind, und zwar unabhängig von dem etwa verfolgten wirtschaftlichen Ziel, das in beiden Fällen durchaus dasselbe sein kann, etwa ein protektionistisches Ziel.

28. Der Gerichtshof hat wiederholt und immer wieder Anlaß gehabt, diese Ergänzungsaufgabe klar herauszustellen und darauf hinzuweisen, daß Artikel 95 „*Lücken schließen [soll], die durch steuerliche Maßnahmen in die Verbotsvorschriften geschlagen werden könnten*" [21]. Dieser Hinweis ist dann wie folgt bestätigt und verdeutlicht worden:

„Im Aufbau des Vertrages *ergänzen diese Bestimmungen* [des Artikels 95] *diejenigen über die Abschaffung der Zölle und Maßnahmen gleicher Wirkung*. Sie sollen *den freien Warenverkehr* zwischen den Mitgliedstaaten unter normalen Wettbewerbsbedingungen dadurch *gewährleisten*, daß jede Form des Schutzes, die aus einer Waren aus anderen Mitgliedstaaten diskriminierenden inländischen Besteuerung folgen könnte, beseitigt wird. Artikel 95 soll, wie die Kommission zu Recht dargelegt hat, die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen

21 — Urteil vom 1. Juli 1969 in der Rechtssache 24/68 (Kommission/Italien, Slg. 1969, 193, Randnr. 5; Hervorhebung von mir).

Besteuerung für inländische und eingeführte Erzeugnisse sicherstellen." [22]

Daraus läßt sich ableiten, daß der Gerichtshof die Zugehörigkeit des Artikels 95 zur Gesamtregelung des Warenverkehrs bereits umfassend anerkannt und hierbei, soweit es Auslegung und Qualifizierung der Bestimmung betrifft, der funktionalen und inhaltsbezogenen Betrachtungsweise gegenüber dem nominalen oder definitorischen Standpunkt, der mit der Stellung der Bestimmung im Vertrag zusammenhängt, den Vorrang eingeräumt hat.

29. Zum anderen dürften sich auch dem Urteil Hansen keine entscheidenden Gesichtspunkte in einem dem bisher Gesagten zuwiderlaufenden Sinne entnehmen lassen, auch wenn man den dort für einen spezifischen Fall zum Ausdruck gekommenen Standpunkt als absolut beanstandungsfrei ansehen möchte. Der Gerichtshof hat nämlich in dieser Entscheidung den in Artikel 227 Absatz 2 festgelegten grundlegenden Unterschied zwischen den in Unterabsatz 1 aufgeführten Bestimmungen, die mit Inkrafttreten des Vertrages gelten sollten, und den anderen Bestimmungen bestätigt, deren Anwendung auf die DOM schrittweise erfolgen, bei denen aber eine den besonderen Erfordernissen dieser Gebiete entsprechende Regelung möglich bleiben sollte. Zwar hat der Gerichtshof in diesem Urteil ausdrücklich auf (bestimmte) „Kapitel und Artikel" hingewiesen, die mit Inkrafttreten des Vertrages gelten sollten; meines Erachtens kann indessen diesem Hinweis nicht unzweideutig und definitiv entnommen werden, der Gerichtshof habe damit ausschließen wollen, daß Artikel 95 zur Regelung des freien Warenverkehrs gehöre und daher von der Regelung des Artikels 227 Absatz 2 Unterabsatz 1 nicht erfaßt werde.

30. Ein solcher Ausschluß erschiene mir aus den zuvor dargestellten systematischen Gründen nicht vertretbar, dürfte aber auch nicht einmal vom Wortlaut her gerechtfertigt sein. Es ist nämlich darauf hinzuweisen, daß der Aufzählung in Artikel 227 Absatz 2 Unterabsatz 1 die Worte „seine besonderen und allgemeinen Bestimmungen *über* ..." vorangehen. Der Gemeinschaftsgesetzgeber wollte daher meines Erachtens keine abschließende Liste nur mit den Vorschriften der ausdrücklich genannten Titel des Vertrages festlegen, sondern eher ein Verzeichnis von Rechtsnormen, die nach Inhalt oder Funktion zum Anwendungsbereich der Regelung eines bestimmten Gebietes gehören.

31. Es kommnt daher bei der Einstufung nach Artikel 227 Absatz 2 auf den Gegenstand der Vorschriften und nicht auf ihren Nomen iuris an, wie es ihrer Funktion im allgemeinen System des Vertrages entspricht.

22 — Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 168/78 (Kommission/Frankreich, Slg. 1980, 347, Randnr. 4; Hervorhebung von mir). Vgl. auch Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 170/78 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1980, 417, Randnr. 5), in dem der Gerichtshof erneut bekräftigt hat, daß Artikel 95 „insgesamt auf die Beseitigung von Beeinträchtigungen des freien Warenverkehrs und der normalen Wettbewerbsverhältnisse zwischen Mitgliedstaaten infolge einer diskriminierenden oder schützenden inländischen Besteuerung [zielt]", sowie unlängst Urteil Ayuntamiento de Ceuta (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 29).

Zum anderen würde man bei Zugrundelegung der entgegengesetzten Lösung, daß nämlich Artikel 95 nicht zu den in Artikel 227 Absatz 2 Unterabsatz 1 angeführten Bestimmungen gehört, zu dem ebenso paradoxen wie unannehmbaren Ergebnis gelangen, daß der Vorschrift ihre praktische Wirksamkeit genommen wird, insbesondere die Unabänderlichkeit der Bestimmungen über den freien Warenverkehr und somit das Verbot der Einführung von Abgaben zollgleicher Wirkung. Damit würde man durch das Fenster wieder hereinlassen, was aus der Tür gejagt werden sollte, entgegen der Logik des Systems und der erwähnten dreißigjährigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, die Artikel 95 die Aufgabe zuweist, „Lücken [zu] schließen, die durch steuerliche Maßnahmen in die Verbotsvorschriften [der Artikel 9 und 12] geschlagen werden könnten" [23].

32. Ebensowenig scheint mir im Rahmen des Artikels 227 Absatz 2 Raum zu sein für eine Unterscheidung zwischen vollständigen und teilweisen Befreiungen, wohlgemerkt für den Fall, daß der Gerichtshof die Erstgenannten dem Anwendungsbereich der Artikel 9 und 12, die Zweitgenannten dem des Artikels 95 zuweisen möchte. Man kann sich nämlich leicht vorstellen, daß, sollte Artikel 95 als „ausnahmefähig" in dem hier dargelegten Sinne verstanden werden, ein umsichtiger Gesetzgeber mit Hilfe der Technik der teilweisen Steuerbefreiung zu dem gleichen Ergebnis gelangen könnte, zu dem man bei vollständiger Steuerbefreiung käme, die in den Anwendungsbereich der Artikel 9 und 12 fällt.

Ein Beispiel ist am Platz. Eine Steuer betrage 100, bei vollständiger Befreiung des einheimischen Erzeugnisses zahle man 0, auf das eingeführte hingegen 100; es öffnet sich in der Tat eine Schere von 100 zwischen der Steuer für das Zweitgenannte und der, die auf dem Erstgenannten „lastet". Zum gleichen Ergebnis könnte man aber auch über eine teilweise Steuerbefreiung gelangen. Hierzu brauchte man nur die Steuer auf 150 anzuheben und die Befreiung für das einheimische Erzeugnis auf 100 festzulegen. Damit läge auf dem einheimischen Erzeugnis eine Steuer von 50, auf dem eingeführten eine von 150. Auch in diesem Fall wäre der Unterschied 100, genau wie im Fall der zuvor behandelten vollständigen Befreiung.

33. Es muß kaum hinzugefügt werden, daß die inhaltliche Mißachtung des Artikels 227 Absatz 2, falls die Befreiungen als Verstoß gegen Artikel 95 und dieser als nicht zu den Vorschriften „über" den freien Warenverkehr gehörend betrachtet würde, auch unter einem anderen Blickwinkel, nämlich dem der Vorschriften über den Wettbewerb, festzustellen wäre. Die betreffende Befreiungsregelung könnte nämlich auch von der Beihilfenregelung her betrachtet werden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes umfaßt der Begriff der Beihilfe die Maßnahmen, die in unterschiedlicher Weise die Lasten verringern, die normalerweise den Haushalt eines Unternehmens belasten, und die daher zwar keine Subventionen im strengen Sinne, wohl aber ähnlicher Natur sind und gleiche Wirkungen haben. Folglich kann eine Maßnahme, mit der bestimmten Unternehmen eine Abgabenbefreiung gewährt wird, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell günstiger stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche

23 — Urteil Kommission/Italien (zitiert in Fußnote 21).

Beihilfe im Sinne von Artikel 92 Absatz 1 des Vertrages darstellen [24].

Da die Vorschriften über die Beihilfen „ausdrücklich" zu den nicht ausnahmefähigen Vorschriften des Artikels 227 Absatz 2 gehören, würde die Abweichung von Artikel 95 mit Hilfe der Gewährung von Befreiungen im Ergebnis auch die Beihilfevorschriften umgehen und mithin auch unter diesem Blickwinkel gegen Artikel 227 Absatz 2 verstoßen. Das bedeutet natürlich nicht, daß eine Beihilferegelung für die DOM auf jeden Fall rechtswidrig wäre; die rechtmäßige Gewährung solcher Beihilfen setzt aber meines Erachtens voraus, daß die im Vertrag vorgesehenen Verfahren eingehalten werden.

34. Aufgrund all dieser Erwägungen ist nach meiner Auffassung dem vorlegenden Gericht zu antworten, daß Artikel 2 Absatz 3 der Entscheidung 89/688 des Rates vom 22. Dezember 1989 betreffend den „octroi de mer" insoweit ungültig ist, als er die Einführung eines gegen die Artikel 9 und 12 des Vertrages verstoßenden Systems von Abgabenbefreiungen gestattet. Das gleiche Ergebnis wäre vorzuschlagen, wenn der Gerichtshof feststellen sollte, daß die streitige Steuer ganz oder teilweise gegen Artikel 95 des Vertrages verstößt.

24 — Vgl. Urteil vom 15. März 1994 in der Rechtssache C-387/92 (Banco Exterior de España, Slg. 1994, I-877, Randnrn. 13 und 14).

II — Zur nationalen Regelung des „neuen octroi de mer" (verbundene Rechtssachen C-37/96 und C-38/96)

35. Wie bereits eingangs erwähnt, hat der französische Gesetzgeber die Entscheidung mit dem Gesetz 92-676 vom 16. Juli 1992, dem Tag der Verkündung des Urteils Legros, durchgeführt. Dieses Gesetz führt den „neuen octroi de mer" ein, legt die Einzelheiten der Steuererhebung und die Befreiungen von der Steuer fest und ermächtigt außerdem die lokalen Behörden, weitere Tatbestände für besondere Befreiungen zu bestimmen.

36. Insbesondere sind nach Artikel 3 Absatz 1 alle Unternehmen dieser Steuer unterworfen, die im vergangenen Jahr einen Umsatz von mehr als 3 500 000 FF erzielt haben. Die Steuer kann in bestimmten Fällen auch bei Unternehmen erhoben werden, die einen Umsatz zwischen 2 000 000 und 3 500 000 FF erzielt haben.

Bemessungsgrundlage für den „octroi de mer" auf eingeführte Waren ist deren Zollwert zum Zeitpunkt der Verbringung in die Gebiete der DOM (Artikel 4). Bei Geschäften innerhalb der DOM ist Bemessungsgrundlage hingegen der um die Mehrwertsteuer bereinigte Preis der Ware abzüglich 15 % für Vertriebskosten.

Nach Artikel 10 schließlich sind gleiche oder ähnliche Waren, die der gleichen Warengruppe angehören, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft der gleichen Steuer unterworfen. Diese Vorschrift gestattet es aber den Conseils régionaux, entgeltliche Lieferungen durch Personen, die in den DOM einer Produktionstätigkeit nachgehen, ganz oder teilweise von der Steuer zu befreien. Diese Befreiungen müssen für alle Erzeugnisse gelten, die der gleichen Warengruppe angehören.

37. In dem beim Tribunal d'instance Paris anhängigen Verfahren forderten die klagenden Gesellschaften aus Martinique, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Waren vertreiben, die Erstattung des „octroi de mer", den sie nach Inkrafttreten des Gesetzes für eingeführte Waren entrichtet hatten.

Sie haben ihre Klage damit begründet, daß die neue Regelung des „octroi de mer" trotz der scheinbaren Unterschiede gegenüber der zuvor geltenden Regelung die gleiche Wirkung einer Abgabe zollgleicher Wirkung aufweise, weil sie lediglich die Einfuhren betreffe und der größte Teil der einheimischen Erzeugung von der Entrichtung der Steuer befreit sei.

38. Das vorlegende Gericht hat vor allem darauf hingewiesen, daß der „octroi de mer" aufgrund der nationalen Vorschriften ohne Unterschied für eingeführte wie für einheimische Waren gelte und nach dem gleichen Kriterium, dem Rechnungsbetrag, erhoben werde.

Angesichts der Vorschriften des Gesetzes, die, wie gesagt, eine völlige oder teilweise Steuerbefreiung sowie andere Formen von Vorteilen für die einheimische Erzeugung vorsehen, die die Gleichbehandlung einheimischer und ausländischer Unternehmen beeinträchtigen könnten, hat indessen das nationale Gericht dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Hat die durch das Gesetz 92-676 vom 17. Juli 1992 über den „octroi de mer" und zur Durchführung der Entscheidung 89/688 des Ministerrats der Europäischen Gemeinschaften vom 22. Dezember 1989 eingeführte Regelung in Abkehr von der früher für den „octroi de mer" geltenden Regelung an die Stelle einer Abgabe zollgleicher Wirkung im Sinne des Vorabentscheidungsurteils vom 16. Juli 1992 (Legros) eine echte inländische, nichtdiskriminierende Abgabe gesetzt, die mit Buchstaben und Geist des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vereinbar ist?

39. Welche Bedeutung hätte es für die Frage des vorlegenden Gerichts, wenn sich der Gerichtshof meiner Schlußfolgerung, daß

Artikel 2 Absatz 3 der Entscheidung ungültig ist, anschließen würde?

Ich möchte sogleich sagen, daß die etwaige Ungültigkeit der Vorschriften der Entscheidung, die die Einführung völliger oder teilweiser Befreiungen von der inländischen Steuerregelung gestatten, zwangsläufig bedeutet, daß die nationalen Maßnahmen, die sich auf diese Ermächtigung stützen, grundsätzlich unvereinbar mit dem Vertrag sind. Es bedarf indessen einer näheren Prüfung der Gesetzesregelung, die tatsächlich zur Durchführung der Entscheidung erlassen wurde, sowie insbesondere der Frage, wie und in welchem Umfang von der Ermächtigung des Artikels 2 Absatz 3 der Entscheidung Gebrauch gemacht worden ist.

40. Formal gesehen hat das Gesetz den „octroi de mer" tatsächlich in eine inländische Abgabe umgewandelt, die unterschiedslos auf allen einheimischen und eingeführten Waren lastet. Allerdings sind einige Formen der Begünstigung vorgesehen. Es handelt sich insbesondere um die Steuerbefreiung für Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 3 500 000 FF (Artikel 3 Absatz 1 Unterabsatz 1), die völlige oder teilweise Steuerbefreiung für einige einheimische Erzeuger (Artikel 2 Absatz 2 Unterabsatz 2 und Artikel 10 Absatz 2) sowie um die Ermäßigung der Steuerbemessungsgrundlage um 15 % bei der Steuer auf einheimische Waren (Artikel 4 Buchstabe b).

41. Nach Auffassung der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens verbirgt die neue Regelung hinter der Maske einer ohne Unterschied auf alle Waren anwendbaren Steuerregelung die Merkmale und diskriminierenden Wirkungen des „alten octroi de mer". Das ergebe sich aus dem System der Steuertatbestände, den Berechnungskriterien sowie aus den Modalitäten der Erhebung. Letztlich schaffe das Gesetz, wenn die angeführten Vorteile den einheimischen Waren vorbehalten blieben, eine offensichtliche Ungleichbehandlung zu Lasten der Einfuhren.

Mit der Schaffung einer Diskriminierung zu Lasten der eingeführten Waren habe das durch das Gesetz geschaffene Steuersystem letztlich die gleichen Auswirkungen wie eine Abgabe zollgleicher Wirkung. Demgemäß verstoße das Gesetz, wenn zu entscheiden sei, daß Artikel 95 Abweichungen zulasse, weil er nicht zu den in Artikel 227 Absatz 2 Unterabsatz 1 angeführten Bestimmungen gehöre, trotzdem gegen die Artikel 9 und 12 des Vertrages, die nach Artikel 227 Absatz 2 unmittelbar für die DOM gälten. Die neue Regelung des „octroi de mer" beeinträchtige mit der Errichtung eines autonomen regionalen Steuersystems und der Abhängigkeit der Gewährung der vorgesehenen Vorteile von einem Verfahren zur Prüfung der Herkunft der begünstigten Erzeugnisse sowohl die Einheit des Zollgebiets als auch den freien Warenverkehr.

42. Die französische Regierung und die Kommission bringen nahezu identische

Argumente vor. Allgemein weisen sie darauf hin, daß die neue Regelung des „octroi de mer" eine inländische Abgabe im Sinne des Artikels 95 sei, die unterschiedslos nach objektiven Kriterien auf eingeführte wie auf in den DOM hergestellte Waren Anwendung finde. Zwar erfahre die Besteuerung aller Waren einige Ausnahmen in Form der bereits erwähnten Vorteile für einheimische Waren. Solche Vorteile seien indessen, obwohl diskriminierend, nicht geeignet, die Natur des neuen „octroi de mer" als echte inländische Abgabe zu verändern, und darüber hinaus durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die wirtschaftliche und soziale Entwicklung der DOM sicherzustellen. Unter diesem Blickwinkel seien auch die Steuervorteile für einheimische Waren aufgrund des Gesetzes als völlig legitim zu betrachten. Diese entsprächen nämlich der Vorschrift in der Entscheidung, mit der der Rat nach Artikel 227 Absatz 2 Unterabsatz 1 die Behörden der DOM ermächtigt habe, günstigere Steuerregelungen für einheimische Erzeugnisse zu schaffen.

43. Weiterhin sei insbesondere die vom Gesetz den Conseils régionaux der DOM zuerkannte Befugnis, bestimmte einheimische Erzeuger ganz oder teilweise von der Steuer zu befreien, vollständig legitim, da sie in vollem Umfang Artikel 2 Absatz 3 der Entscheidung entspreche.

Die Ermäßigung der Bemessungsgrundlage der Steuer für einheimische Waren um 15 %, die zwar eine Diskriminierung schaffe, jedoch durch die besonderen Erfordernisse der einheimischen Unternehmen gerechtfertigt werde, sei nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht geeignet, dieser Abgabe ihren Charakter als echte inländische Steuer zu nehmen.

Bezüglich der letzten gesetzlich vorgesehenen Ausnahme, die die Befreiung für Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 3 500 000 FF betreffe, handele es sich um eine Vergünstigung, die erforderlich sei, um die schwächsten Unternehmen zu unterstützen, die damit auf dem Markt wettbewerbsfähiger würden. Wenn man die Zahlen betrachte, profitiere übrigens nicht nur oder nicht vorwiegend die einheimische Erzeugung von dieser Befreiung, was deren diskriminierenden Charakter ausschließe.

44. Die Rechtmäßigkeit der streitigen Steuerregelung ist nach Maßgabe des Artikels 95 oder aber nach Maßgabe der Artikel 9 und 12 zu untersuchen [25].

25 — Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens haben sich nebenbei auch auf das Verbot mengenmäßiger Beschränkungen der Einfuhren nach Artikel 30 des Vertrages berufen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, daß Artikel 30 als Grundnorm der Regelung des freien Warenverkehrs gegenüber den besonderen Vorschriften über Abgaben zollgleicher Wirkung und diskriminierende Steuern eine allgemeine Bestimmung darstellt. Als solche ist dieser Artikel im Verhältnis zu den Artikeln 9 bis 12 einerseits und Artikel 95 andererseits lediglich subsidiär, ich würde sagen, als Auffangbestimmung anzuwenden in dem Sinne, daß, wenn die im Vertrag vorgesehenen Tatbestandsmerkmale vorliegen, die besonderen Bestimmungen anzuwenden sind, nicht aber die allgemeine Bestimmung über Maßnahmen gleicher Wirkung; vgl. Urteil vom 22. März 1977 in der Rechtssache 74/76 (Iannelli und Volpi, Slg. 1977, 557, Randnr. 9) und jüngst Urteil vom 11. März 1992 (zitiert in Fußnote 19, Randnrn. 20 und 21).

45. Das durch das nationale Gesetz zur Durchführung der Entscheidung eingeführte Besteuerungssystem weist nun vor allem ganz offenbar, da von der französischen Regierung eingeräumt und von der Kommission anerkannt, einige diskriminierende Züge in Bezug auf Einfuhren auf. Ganz allgemein halte ich diese Diskriminierungen schon deshalb für rechtswidrig, weil ihre angebliche „Rechtsgrundlage", Artikel 2 Absatz 3 der Entscheidung, auf die sie unmittelbar oder mittelbar zurückgeführt werden können, als ungültig anzusehen ist. Da der Rat nicht befugt war, im Hinblick auf die Erfordernisse der DOM die Einführung von Ausnahmen von den Bestimmungen des Vertrags zu gestatten, sind die nationalen Maßnahmen zur Einführung solcher Ausnahmen als rechtswidrig anzusehen.

46. Bezüglich der Befugnis, völlige oder teilweise Steuerbefreiungen nur für einheimische Unternehmen zu gewähren, wie sie den Conseils régionaux der DOM durch das Gesetz übertragen wurde, gelten natürlich auch die Hinweise und Kriterien, die in bezug auf die Rechtssache C-212/96 für die Qualifizierung der durch die Entscheidung zugelassenen Befreiungen gegeben worden sind [26].

47. Zur Ermäßigung der Bemessungsgrundlage für die Festlegung der Steuer auf einheimische Erzeugnisse weise ich darauf hin, daß der Gerichtshof mehrfach festgestellt hat, daß bei der Anwendung des Diskriminierungsverbots des Artikels 95 des Vertrages nicht nur der Satz der Abgabe, sondern auch die Besteuerungsgrundlage und die Erhebungsmodalitäten der jeweiligen Abgabe berücksichtigt werden müßten. Das entscheidende Kriterium bei der Anwendung des Artikels 95 ist nämlich die effektive Auswirkung jeder Abgabe auf das einheimische Erzeugnis einerseits und auf das eingeführte Erzeugnis andererseits. Auch wenn der Abgabensatz der gleiche ist, kann sich nämlich die Abgabe je nach den Vorschriften über die Bemessungsgrundlage und die Erhebung, die auf das einheimische bzw. das eingeführte Erzeugnis Anwendung finden, unterschiedlich auswirken [27].

48. Ebenso verbietet es Artikel 95 Absatz 1 nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, die eingeführten Waren nach anderen Berechnungsmethoden als bei der Berechnung der Steuer für gleichartige inländische Erzeugnisse mit dem Ergebnis zu besteuern, daß das eingeführte Erzeugnis höher belastet wird, ohne daß hierbei die Auswirkung der Abgaben auf den Endpreis der beiden Waren [28] oder der Umstand berücksichtigt wird, daß die nationale Steuer nur ein geringfügiges und zufälliges Hindernis darstellt [29]. Insbesondere liegt, wie der Gerichtshof mehrfach hervorgehoben hat, ein Verstoß gegen Artikel 95 Absatz 1 vor, wenn die beiden Abgaben in verschiedener Weise und nach verschiedenen Bestimmungen berechnet werden mit dem Ergebnis, daß das eingeführte Erzeugnis höher belastet wird [30].

26 — Vgl. oben, Nrn. 13 bis 24.

27 — Vgl. insbesondere Urteil vom 12. Mai 1992 in der Rechtssache C-327/90 (Kommission/Griechenland, Slg. 1992, I-3033, Randnr. 11) und Urteil vom 11. Dezember 1990 in der Rechtssache C-47/88 (Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509, Randnr. 18).

28 — Urteil vom 17. Februar 1976 in der Rechtssache 45/75 (Rewe-Zentrale, Slg. 1976, 181, Randnr. 16).

29 — Urteil vom 16. Februar 1977 in der Rechtssache 20/76 (Schöttle, Slg. 1977, 247, Randnr. 22).

30 — Urteil vom 12. Mai 1992 (zitiert in Fußnote 27, Randnr. 12) und Urteil vom 26. Juni 1991 in der Rechtssache C-152/89 (Kommission/Luxemburg, Slg. 1991, I-3141, Randnr. 20).

49. Im Licht dieser Grundsätze erweist sich die betreffende Regelung als offensichtlich unvereinbar mit dem Vertrag: Sie ist bereits prima facie diskriminierend, weil sie eine Ermäßigung der Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Steuer auf einheimische Waren vorsieht, ohne diese auf eingeführte Waren auszudehnen. Dies ist übrigens von der französischen Regierung wie auch von der Kommission nicht nur nicht bestritten, sondern ausdrücklich eingeräumt worden. Es bedarf kaum der Ergänzung, daß die betreffende Begünstigung auch in offenem Widerspruch zu Artikel 2 Absatz 2 der Entscheidung steht, dem zufolge der Basissteuersatz je nach Warenkategorie unterschiedlich sein darf, hierdurch aber „keinesfalls Diskriminierungen gegenüber Waren mit Herkunft aus der Gemeinschaft beibehalten oder eingeführt werden [dürfen]."

50. Als unvereinbar mit dem Verbot diskriminierender inländischer Abgaben nach Artikel 95 ist daher eine gesetzliche Regelung anzusehen, die wie im vorliegenden Fall ein Berechnungssystem für die Bemessungsgrundlage vorsieht, das im Ergebnis zu einer stärkeren Belastung des eingeführten Erzeugnisses gegenüber dem vergleichbaren einheimischen Erzeugnis führt.

51. Von den drei Formen steuerlicher Begünstigung durch das Gesetz bleibt somit die Befreiung von Unternehmen mit einem geringeren Umsatz als 3 500 000 FF zu prüfen.

Die Klägerinnen der Ausgangsverfahren machen auf der Grundlage von Zahlen der Handelskammern geltend, diese Begünstigung betreffe nur dem Anschein nach alle Unternehmen. In Wirklichkeit bleibe der Vorteil den einheimischen Unternehmen vorbehalten, deren größter Teil mit seinem Umsatz unterhalb der gesetzlichen Schwelle liege.

Allerdings sei es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Befreiung letztlich die von ihnen behaupteten Auswirkungen habe.

52. Das genaue Gegenteil läßt das Vorbringen der französischen Regierung und der Kommission erkennen. Beide bestreiten das Vorbringen der Klägerinnen der Ausgangsverfahren und legen einige Zahlen vor, die dessen völlige Unbegründetheit belegen und den nichtdiskriminierenden Charakter der betreffenden Befreiung zeigen sollen.

53. Festzustellen bleibt damit, daß die von den Klägerinnen und die von der Kommission vorgelegten Zahlen sehr unterschiedlich sind. Letztere sind der Kommission zufolge nicht umfassend, da sie nicht die gesamte einheimische Erzeugung und insbesondere nicht die Familienbetriebe erfassen. Mithin dürften die verschiedenen angegebenen Zahlen keine aussagekräftigen Feststellungen ermöglichen.

Da im übrigen insoweit auch im Vorlageurteil klare und eindeutige Angaben fehlen, kann der Gerichtshof lediglich aus der Vorlagefrage die einzelnen möglichen Fallgestaltungen ableiten und für jede von ihnen die anwendbaren Kriterien angeben. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, die notwendigen Feststellungen zu treffen, um entscheiden zu können, ob die betreffende Befreiung tatsächlich nur oder überwiegend der einheimischen Erzeugung vorbehalten ist.

54. Allerdings ist darauf hinzuweisen, daß diese Befreiung nach einem objektiven Kriterium, dem Unternehmensumsatz, gewährt wird, das sowohl für einheimische wie für eingeführte Erzeugnisse gilt. Grundsätzlich ist eine solche Begünstigung, da sie ohne Unterschied für alle Waren gilt, als mit Artikel 95 vereinbar anzusehen, jedoch nur insoweit, als sie keinerlei diskriminierende oder protektionistische Wirkung aufweist. Es bedarf daher der Feststellung, ob eine Maßnahme dieser Art, auch wenn sie keine formalen Unterscheidungen nach der Herkunft der Unternehmen trifft, nicht letztlich doch einen Vorteil darstellt, der allein der einheimischen Erzeugung zugute kommt und den ausländischen Unternehmen a priori vorenthalten wird. Diese Feststellung obliegt dem vorlegenden Gericht, das zu ermitteln hat, ob die im Gesetz festgelegte Schwelle so gestaltet ist, daß zumindest der größte Teil der einheimischen Unternehmen in den Genuß dieser Befreiungen kommt, während ausländische Unternehmen, da sie allgemein über der Schwelle liegende Umsätze erzielen, allein der Abgabe unterliegen.

Wenn dies tatsächlich der Fall sein sollte, fände zweifellos eine „mittelbare" Diskriminierung statt, die dem Verbot diskriminierender inländischer Abgaben nach Artikel 95 des Vertrages zuwiderliefe.

55. Nach alledem schlage ich vor, die Fragen der vorlegenden Gerichte wie folgt zu beantworten:

— in der Rechtssache C-212/96:

Artikel 2 Absatz 3 der Entscheidung 89/688/EWG des Rates vom 22. Dezember 1989 betreffend die Sondersteuer „octroi de mer" in den französischen überseeischen Departements ist ungültig, da er die Einführung eines Systems von Steuerbefreiungen gestattet, die mit den Artikeln 9 und 12 oder mit Artikel 95 des Vertrages unvereinbar und nicht nach Artikel 227 Absatz 2 erlaubt sind;

— in den verbundenen Rechtssachen C-37/96 und C-38/96:

a) Die Artikel 9, 12 und 95 des Vertrages stehen der betreffenden Steuerregelung entgegen, da sie völlige oder teilweise Steuerbefreiungen sowie die Ermäßigung der Bemessungsgrundlage für die Steuer der einheimischen Erzeugung vorbehält.

b) Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob die gesetzliche Befreiung zugunsten von Unternehmen mit einem Umsatz unterhalb der festgelegten Schwelle tasächlich zu einer nach Artikel 95 des Vertrages verbotenen Diskriminierung der ausländischen Unternehmen führt.