das Fertigerzeugnis, sondern auf die Warmwürze erhoben wird ohne Rücksicht auf den Brauschwund, der in den späteren Stadien der Herstellung und Lagerung eintritt, und wonach eingeführtes Bier angesichts des Umstands, daß es technisch nicht möglich ist, im nachhinein die Höhe des tatsächlich eingetretenen Brauwürzeschwunds festzulegen, auf der Grundlage der Menge des Fertigerzeugnisses besteuert wird, die pauschal berichtigt wird, um der angenommenen Menge der eingesetzten Warmwürze Rechnung zu tragen, während für ausgeführtes Bier eine pauschal berechnete Rückvergütung der Verbrauchsteuer gewährt wird, kann nur dann als mit den Artikeln 95 Absatz 1 und 96 EWG-Vertrag vereinbar angesehen werden, wenn feststeht, daß seine Ausgestaltung es unter allen Umständen ausschließt, daß eingeführtes Bier höher besteuert wird als einheimisches Bier und daß die Rückvergütungen, die für ausgeführtes Bier gewährt werden, höher sind als die Abgaben, mit denen das Erzeugnis vor seiner Ausfuhr belastet war.

Ein Mitgliedstaat, der ein solches System der Besteuerung von Bier anwendet und für die Erhebung der Verbrauchsteuer bei der Einfuhr und ihre Rückvergütung bei der Ausfuhr einen Schwund zwischen Würze und Fertigerzeugnis zugrundelegt, der über dem bestimmter einheimischer Brauereien liegt, verstößt somit gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 95 und 96 EWG-Vertrag.

SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-152/89 *

I — Sachverhalt und Verfahren

Aufgrund gemeinsamer Bestimmungen der Belgisch-Luxemburgischen Wirtschaftsunion wird die Verbrauchsteuer auf Bier sowohl in Luxemburg als auch in Belgien nicht auf das Fertigerzeugnis, sondern auf die Warmwürze erhoben, ohne Rücksicht auf den Brauschwund, den die späteren Stadien der Herstellung und Lagerung mit sich bringen.

Um in einem solchen System den Betrag der Steuer zu ermitteln, der das Fertigerzeugnis sowohl bei der Aus- als auch bei der Einfuhr belasten soll, muß man auf die Besteuerungsgrundlage, das heißt auf die Warmwürze als Basis des Bieres, zurückgehen und den mit der Umwandlung von Würze in Bier verbundenen Brauschwund berücksichtigen.

Bei der Ausfuhr wird diese Umrechnung des ausgeführten Erzeugnisses in Warmwürze zwecks Ermittlung der zu erhebenden Steuer mit Hilfe eines Multiplikators von 10/9 vorgenommen, was einem Schwund von 10 % der Warmwürze entspricht. Dieses System führt zu einer Erhöhung der Rückvergütung der Steuer bei der Ausfuhr von 11,11 %.

Bei der Einfuhr wird die Steuer anhand der effektiv eingeführten, in hl/Grad ausge-

* Verfahrenssprache: Französisch.

drückten Mengen errechnet. Die Berücksichtigung des Schwundes erfolgt durch Erhöhung der durch Umrechnung ermittelten Würzmenge um 5 %, was einem Brauschwund von 4,7619 % Warmwürze entspricht.

Die Kommission, die der Auffassung war, daß der von Luxemburg zugrundegelegte Brauschwund die tatsächliche Höhe dieses Schwundes im Lande selbst und damit die von den Artikeln 95 und 96 EWG-Vertrag gezogenen Grenzen überschreite, richtete am 12. Dezember 1983 ein Schreiben an die innerstaatlichen Behörden mit der Aufforderung, sich binnen eines Monats gemäß dem in Artikel 169 Absatz 1 EWG-Vertrag vorgesehenen Verfahren zu äußern.

In ihrem Aufforderungsschreiben wies die Kommission darauf hin, daß nach den ihr vorliegenden Informationen der Brauschwund in einer modernen Brauerei bis auf 2 % sinken könne und es keinen Grund für die Annahme gebe, daß der Schwund in den luxemburgischen Brauereien höher liege. Nach Auffassung der Kommission liege im luxemburgischen System der Bierbesteuerung der Rückvergütungsbetrag bei der Ausfuhr über dem Steuerbetrag, der tatsächlich auf dem Fertigerzeugnis laste, und die bei der Einfuhr erhobene Steuer über der, die auf das vergleichbare inländische Erzeugnis erhoben werde.

In seiner Antwort erläuterte Luxemburg sein System der Bierbesteuerung und bestritt, daß die an seinen Grenzen angewandten Umrechnungssätze die von den Artikeln 95 und 96 EWG-Vertrag gezogenen Grenzen überschritten.

Die Kommission beauftragte daher zwei unabhängige Sachverständige, die Professoren Dalgliesh und Narziß, mit einer Untersuchung und übersandte auf der Grundlage dieser gutachterlichen Stellungnahme am 2. Februar 1987 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie für Luxemburg einen Schwund in Höhe des jeweils unteren Bereichs einer Marge von 3,8 bis 5,1 % bei ausgeführten Bieren und von 2,7 bis 4 % bei im Inland gelieferten Bieren zugrunde legte.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 1987 antwortete die luxemburgische Regierung, daß die luxemburgische Bierindustrie schlecht ausgerüstet sei und der bei der Bierherstellung auftretende Schwund nicht unter 10 % habe abgesenkt werden können, während die ausländischen Brauereien besser ausgestattet seien und nur einen Schwund von 4,7619 % aufwiesen.

Die Kommission, die diese Erklärung nicht für ausreichend hielt, hat gemäß Artikel 169 Absatz 2 EWG-Vertrag die vorliegende Klage erhoben.

Die Klage ist am 27. April 1989 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

II — Anträge der Parteien

Die *Kommission* beantragt,

— festzustellen, daß das Großherzogtum Luxemburg dadurch gegen die ihm nach den Artikeln 95 und 96 EWG-Vertrag obliegenden Pflichten verstoßen hat, daß es bei der Rückvergütung der Ver-

brauchsteuer auf Bier bei ausgeführtem und deren Erhebung bei eingeführtem Bier einen Brauschwund der Würze gegenüber dem Fertigerzeugnis zugrunde gelegt hat, der den Durchschnitt in der luxemburgischen Brauindustrie übersteigt und jedenfalls über dem bestimmter luxemburgischer Brauereien liegt,

— das Großherzogtum Luxemburg zu verurteilen, die Kosten zu tragen.

Das *Großherzogtum Luxemburg* beantragt,

— die Klage als unzulässig, hilfsweise als unbegründet abzuweisen,

— die Kommission zu verurteilen, die Kosten zu tragen.

III — Vorbringen der Parteien

A — *Zur Zulässigkeit*

Die *Kommission* führt aus, daß sie von Anfang an einer gesetzgeberischen Lösung der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage der Verbrauchsteuer auf Bier den Vorzug gegeben und aus diesem Grund dem Gerichtshof auch nicht den Grundsatz der Besteuerung der Würze, sondern die Handhabung des Systems bei der Aus- und Einfuhr zur Prüfung vorgelegt habe.

Zur Zulässigkeit der Klage legt die Kommission dar, daß sich die Erörterung in der mit Gründen versehenen Stellungnahme auf den unteren Bereich der Schwundmarge und damit auf die leistungsstärksten Brauereien bezogen habe, was den Hinweis auf den Schwund „bestimmter luxemburgischer Brauereien" in der Klageschrift rechtfertige. Die luxemburgische Regierung habe nach ihrem Eindruck den Sinn des Rechtsstreits sehr wohl verstanden, wie sich aus ihrer negativen Antwort auf die mit Gründen versehene Stellungnahme ergebe, und könne sich daher nicht auf Widersprüche zwischen dieser Stellungnahme und der Klageschrift berufen.

Die *luxemburgische Regierung* weist zunächst darauf hin, daß die Kommission weder das System der Besteuerung des Zwischenerzeugnisses noch den Grundsatz der Erhöhung des Würzeäquivalents an der Grenze, sondern lediglich den Umfang der vorgenommenen Erhöhungen in Frage stelle, die auf von ihr als überhöht angesehene Schwundsätze zurückgingen.

Die Beklagte macht weiterhin geltend, die Klage sei insoweit unzulässig, als mit ihr hilfsweise beanstandet werde, daß die zugrundegelegten Sätze über dem Schwund „bestimmter luxemburgischer Brauereien" lägen, während die mit Gründen versehene Stellungnahme Luxemburg lediglich vorgeworfen habe, bei der Rückvergütung der Steuer aus Anlaß der Ausfuhr einen Schwund, der über dem „Durchschnitt in der luxemburgischen Brauereiindustrie" liege, und bei der Erhebung der Steuer aus Anlaß der Einfuhr einen Schwund zugrunde gelegt zu haben, der über dem in Luxemburg und den nach Luxemburg ausführenden Ländern im Durchschnitt festzustellenden Höchstschwund liege.

Die luxemburgische Regierung beruft sich weiter auf die Unvereinbarkeit von Tenor und Begründung der mit Gründen versehenen Stellungnahme, der nicht nachgekommen zu sein ihr vorgeworfen werde, weil der Tenor ihr aufgebe, den in Luxemburg und in den nach Luxemburg ausführenden Ländern durchschnittlich festzustellenden Schwund nicht zu überschreiten, während die maßgebende Begründung ihr lediglich untersage, den bei der Herstellung in Luxemburg selbst festzustellenden Schwund zu überschreiten. Dieser Widerspruch und die

Ungenauigkeit des Tenors selbst hätten es ihr unmöglich gemacht, der mit Gründen versehenen Stellungnahme nachzukommen, und daher sei die von der Kommission gegen sie erhobene Vertragsverletzungsklage unzulässig.

B — *Zur Begründetheit*

Zur Begründetheit macht die *Kommission* geltend, daß Luxemburg bei der Ein- und der Ausfuhr ein anderes System zur Anwendung bringe als bei der Besteuerung einheimischen Bieres und daß dieses System gegen die Artikel 95 und 96 EWG-Vertrag verstoße.

Die Kommission weist bezüglich der Einfuhr darauf hin, daß ein luxemburgischer Brauer, der rationell arbeite, durch eine Steuerdifferenz bevorzugt werde, während das eingeführte Erzeugnis stets pauschal so belastet werde, als sei der für Luxemburg durchschnittlich errechnete Schwund tatsächlich in jeder luxemburgischen Brauerei eingetreten.

Luxemburg müsse nachweisen, daß der bei der Einfuhr mit 5 % errechnete Schwund der Würze von den leistungsstärksten luxemburgischen Brauereien nie erreicht werde und der im Herkunftsstaat eingetretene Schwund in keinem Fall über diesem Satz liegen könne. Die Kommission weist insoweit auf das Urteil vom 22. Juni 1976 in der Rechtssache 127/75 (Bobie Getränke, Slg. 1976, 1079) hin, dem zufolge ein Verstoß gegen Artikel 95 Absatz 1 vorliege, wenn das inländische Erzeugnis — sei es auch nur in bestimmten Fällen — geringer belastet werde als das eingeführte Erzeugnis.

Bezüglich der Ausfuhr gibt die Kommission zu bedenken, daß der rationell arbeitende luxemburgische Brauer, der seinen Schwund unter den pauschal errechneten Durchschnitt senke, den Betrag der Steuer, der den für die Herstellung des auszuführenden Bieres überhaupt nicht benötigten Teilen der Würze entspreche, unter Verstoß gegen Artikel 96 EWG-Vertrag rückvergütet erhalte.

Luxemburg habe nicht nachgewiesen, daß ein Schwund von 10 % im Durchschnitt gerechtfertigt sei. Nach dem Urteil vom 1. Dezember 1965 in der Rechtssache 45/64 (Kommission/Italien, Slg. 1965, 1057) müsse ein Mitgliedstaat, der sich bei der Rückvergütung inländischer Abgaben einer Pauschalmethode bediene, beweisen, daß dieses System die zwingenden Grenzen des Artikels 96 einhalte. Die Kommission stellt nicht in Abrede, daß bei einem Verstoß eines Mitgliedstaates gegen die Bestimmungen des Vertrages ihr die Beweislast obliege. Sie hält sich allerdings für berechtigt, von Luxemburg mit seinem halben Dutzend Produktionsstätten den Nachweis schwunderhöhender Faktoren zu verlangen, der Industrie und Behörden dieses Staates ohne weiteres möglich sein sollte.

Nach Meinung der Kommission ergibt sich aus dem von ihr in Auftrag gegebenen Gutachten, daß der höchstzulässige Schwund bei etwa 4,95 % liege und daher, weil eine über einen Ausgleich hinausgehende Rückvergütung auf keinen Fall zulässig sei, Luxemburg nachweisen müsse, daß selbst die leistungsstärksten luxemburgischen Brauereien diesen Schwund nie erreichten.

Die Kommission bemerkt schließlich, daß Artikel 97 EWG-Vertrag, der bei der kumulativen Mehrphasensteuer die Festlegung von Durchschnittssätzen gestatte, eine Ausnahme darstelle und den Fall der Bierbesteuerung nicht erfasse.

Die *luxemburgische Regierung* weist darauf hin, daß bei einer Vertragsverletzungsklage die Kommission die Beweislast trage und daß diese in keiner Weise nachgewiesen habe, daß die ausgleichende Erhebung der Verbrauchsteuer auf Bier zu einer Überbesteuerung führe. Der Schwund von 4,7619 % Warmwürze liege nicht nur für Exportbiere, sondern auch für im Inland gelieferte Biere unter dem von einem der Sachverständigen der Kommission gutgeheißenen Schwund, während die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme angegebenen Margen die Kaltwürze beträfen und daher nicht als Bezugspunkt dienen könnten.

Im übrigen finde die Erhöhung des Würzäquivalents eingeführter Biere ihre Grenze lediglich beim effektiven Schwund der Erzeugung im Ausland, weil es diskriminierend sei, bei eingeführten Bieren einen Schwund zugrunde zu legen, der nicht für sie, sondern für die einheimische Erzeugung gelte. Die luxemburgische Regierung wirft insoweit der Kommission vor, von ihr den Nachweis niedrigeren Schwundes der einheimischen Brauereien zu verlangen.

Bezüglich der Ausfuhren trägt die Beklagte vor, die Kommission habe nicht nachgewiesen, daß der Schwund von 10 % Warmwürze überhöht sei. Sie weist darauf hin, daß die Kommission diesen Schwund mit dem auf der Grundlage von Kaltwürze errechneten Schwund und für im Inland gelieferte Biere statt für Exportbiere verglichen habe. Im übrigen habe sich die Kommission, die 1982 geglaubt habe, von einem Schwund von 2 % ausgehen zu können, nach und nach davon überzeugen müssen, daß die Wirklichkeit des Brauwesens viel komplexer und viel weiter vom Idealzustand entfernt sei, zumal ihr Sachverständiger festgestellt habe, daß bei in Flaschen ausgeführten niedergärigen Bieren wie den luxemburgischen Exportbieren ein wesentlich höherer Schwund üblich sei.

Die luxemburgische Regierung unterstreicht insoweit, daß die Aufstellungen des Sachverständigen der Kommission nur Durchschnittswerte angäben, die anhand von Daten deutscher, daneben österreichischer und später britischer Brauereien errechnet seien. Im übrigen habe der Sachverständige der Kommission festgestellt, daß bei Brauereien wie den luxemburgischen und bei Bieren wie den von den luxemburgischen Brauereien ausgeführten ein Schwund von 10,25 % Warmwürze üblich sei, so daß die Kommission keinen unter 10 % liegenden Schwund vermuten könne.

G. C. Rodríguez Iglesias
Berichterstatter