SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS CARL OTTO LENZ
vom 15. Juli 1997 *

Inhaltsverzeichnis

A — Sachverhalt ..... I - 3777

B — Stellungnahme ..... I - 3779

I. Zu Artikel 95 ..... I - 3779

II. Zu den einzelnen Modalitäten der Besteuerung ..... I - 3781

1. Unterschiedliche Besteuerungsgrundlage ..... I - 3781

a) Unterschiedlicher Ausgangswert ..... I - 3784

b) Weitere Aspekte ..... I - 3786

2. Möglichkeit der Pauschalabrechnung bei in Italien hergestellten Produkten . I - 3789

3. Unterschiedliche Modalitäten bei der Erhebung der Steuer ..... I - 3793

C — Schlußantrag ..... I - 3795

A — Sachverhalt

1. Im vorliegenden Verfahren befaßt das Tribunale Trento den Gerichtshof mit einer Frage zur Vereinbarkeit der italienischen Verbrauchsteuer auf audiovisuelle und film/photo-optische Erzeugnisse [1] mit dem Gemeinschaftsrecht. Der Gerichtshof war bereits mit dieser Steuer befaßt, allerdings in anderem Zusammenhang. [2] Das dem hier zu erörternden Fall zugrunde liegende Ausgangsverfahren geht auf eine Klage der Grundig Italiana SpA gegen den Minister der Finanzen der Italienischen Republik zurück, mit der die Klägerin die Erstattung eines Betrages von 112 236 330 770 Lire zuzüglich gesetzlicher Zinsen begehrt. Es handelt sich dabei um den Betrag der Verbrauchsteuer, die die Klägerin vom 1. Januar 1983 bis 31. Dezember 1992 — dem Geltungszeitraum der hier streitigen Verbrauchsteuer — gezahlt hatte. Nach ihrer Meinung verstößt die italienische Verbrauchsteuer gegen Gemeinschaftsrecht und muß aus diesem Grunde nicht gezahlt werden.

* Originalsprache: Deutsch.

1 — Eingeführt durch Artikel 4 des Decreto-legge vom 30. Dezember 1982, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 53 vom 28. Februar 1983 und ergänzt durch die entsprechenden Durchführungsbestimmungen in der Ministerialverordnung vom 23. März 1983.

2 — Urteil vom 13. Juli 1994 in der Rechtssache C-130/92 (OTO, Slg. 1994, I-3281).

2. Nach Angaben der Kommission sind dieser Steuer zwölf Kategorien von audiovisuellen und film/photo-optischen Geräten, z. B. Photoapparate, Objektive, Ferngläser, Teleskope, Kameras, Plattenspieler und Fernsehgeräte unterworfen. Der Steuersatz ist dabei gleich: Er beträgt 16 % des Wertes des Gerätes. (Für Fernsehgeräte gilt ein ermäßigter Satz von 8 %.) Allerdings wird die Besteuerungsgrundlage unterschiedlich berechnet, je nachdem, ob es sich um inländische oder eingeführte Erzeugnisse handelt. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts ergibt sich die Besteuerungsgrundlage bei inländischen Erzeugnissen aus den gesamten Herstellungskosten einschließlich der Kosten für Aufmachung und Verpackung; nicht einbezogen sind die Kosten für Versand, Vertrieb, Vermittlung und alle anderen durch das Inverkehrbringen auf dem inländischen Markt verursachten Kosten. Die inländischen Hersteller haben dabei die Möglichkeit, als Besteuerungsgrundlage den für den Verkauf der Erzeugnisse in Rechnung gestellten Preis abzüglich eines Pauschalsatzes von 35 % des Preises anzumelden. Der Minister der Finanzen kann für bestimmte Gruppen von Erzeugnissen nach Schätzung des Einflusses der Kosten für das Inverkehrbringen im Inland auf den üblicherweise praktizierten Preis einen pauschalen prozentualen Abzug in unterschiedlicher Höhe festsetzen. Die Wahl des pauschalen Abzugs schließt jeden anderen Abzug vom praktizierten Preis für die Zwecke der Festlegung des Steuerwertes aus. Die Steuerämter müssen den auf diese Weise bestimmten Steuerwert als angemessen anerkennen, sofern der in Rechnung gestellte Preis nicht vom Normalwert der veräußerten Erzeugnisse abweicht.

3. Bei eingeführten Erzeugnissen wird der Steuerwert dagegen durch den Wert an der italienischen Grenze gebildet, der auf der Grundlage des Zollwertes im Sinne der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 [3] bestimmt wird, zuzüglich etwaiger Kosten und Abgaben für die Gestellung an der italienischen Grenze einschließlich der Abgaben für die Abfertigung zum freien Verkehr in der Gemeinschaft und abzüglich etwaiger Bestandteile des gezahlten oder zu zahlenden Preises, die sich auf die Beförderung und das Inverkehrbringen innerhalb des nationalen Zollgebietes beziehen. Die Möglichkeit einer Pauschalberechnung besteht bei eingeführten Erzeugnissen nicht.

4. Darüber hinaus bestehen auch bei der Erhebung der Steuern unterschiedliche Modalitäten, je nachdem, ob es sich um inländische oder eingeführte Waren handelt. Für inländische Produkte ist vorgesehen, daß die inländischen Hersteller jedes Vierteljahr eine Erklärung abgeben, die die wesentlichen Angaben für die Entrichtung der Steuer enthält, die innerhalb des Monats zu erfolgen hat, der auf das Bezugs-Kalendervierteljahr folgt.

5. Bei den Importeuren dagegen wird die Steuer im Zeitpunkt der Einfuhr an der Zollgrenze festgesetzt und eingezogen. Dies führt nach Angaben des vorlegenden Gerichts zu unterschiedlichen Zahlungsfristen für dieselbe Steuer.

6. Das Tribunale stellt fest, daß die Bestimmung, ob die Vorschriften über die Einführung und Anwendung der fraglichen Verbrauchsteuer gemeinschaftswidrig sind

3 — Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980 über den Zollwert der Waren (ABl. L 134, S. 1).

oder nicht, eine Vorfrage zu allen anderen Fragen darstellt, die die Parteien aufwerfen. Es führt weiter aus, daß ein vernünftiger Zweifel daran besteht, ob ein Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht vorliegt, so daß eine Vorlage an den Gerichtshof im Sinne von Artikel 177 des Vertrages mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung erforderlich sei. Es legt dem Gerichtshof deshalb folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

Ist Artikel 95 EWG-Vertrag so auszulegen, daß er es einem Mitgliedstaat verbietet, eine Verbrauchsteuer, wie sie in Artikel 4 des Decreto-legge vom 30. Dezember 1983 vorgesehen, durch das Gesetz Nr. 53 vom 28. Februar 1983 umgewandelt und später im einzelnen durch das Dekret des Finanzministers vom 23. März 1983 geregelt worden ist, einzuführen und zu erheben, bei der ein unterschiedlicher Steuerwert für inländische und für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse festgelegt wird und unterschiedliche Modalitäten der Erhebung der Steuer für die gleichen Erzeugnisse vorgesehen sind?

B — Stellungnahme

I. *Zu Artikel 95*

7. Wie sich bereits aus dem Urteil OTO [4] ergibt, ist die hier streitige Steuer anhand von Artikel 95 EG-Vertrag zu prüfen. Der Gerichtshof hat in den Entscheidungsgründen nochmals darin erinnert, daß er bereits festgestellt hat, daß eine Abgabe wie die inländische Verbrauchsteuer als Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung im Sinne des Artikels 95 EG-Vertrag anzusehen ist und daß ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht im Rahmen dieses Artikels zu beurteilen ist. [5] Was die konkret hier zu prüfende italienische Steuer betrifft, so stellt diese — so der Gerichtshof weiter — eine Abgabe im Sinne des Artikels 95 dar, soweit sie auf Erzeugnisse anwendbar ist, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden, und gegebenenfalls auf Erzeugnisse, die aus Drittländern stammen und sich in den Mitgliedstaaten im freien Verkehr befinden. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist Artikel 95 EG-Vertrag nur auf diese genannten Erzeugnisse anwendbar [6].

8. Nach Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag erheben die Mitgliedstaaten „auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben".

9. Absatz 1 bezieht sich somit auf gleichartige Waren. Ist diese Gleichartigkeit nicht gegeben, so regelt Absatz 2: „Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben,

4 — Rechtssache C-130/92, a. a. O. (zitiert in Fußnote 2) Randnr. 15 f.

5 — Rechtssache C-130/92, a. a. O. (zitiert in Fußnote 2), Randnr. 11.

6 — Rechtssache C-130/92, a. a. O. (zitiert in Fußnote 2), Randnr. 18 f.

die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen."

10. Nach ständiger Rechtsprechung soll Artikel 95 EG-Vertrag „den freien Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten unter normalen Wettbewerbsbedingungen durch die Beseitigung jeder Form des Schutzes sicherstellen, die sich aus der Erhebung inländischer Abgaben, die Erzeugnisse anderer Mitgliedstaaten diskriminieren, ergeben kann". [7] Er ist somit dazu bestimmt, die steuerliche Gleichbehandlung auf dem Gebiet der inländischen Abgaben sicherzustellen. [8]

11. Die für Artikel 95 Absatz 1 erforderliche Gleichartigkeit liegt nach Meinung des Gerichtshofes dann vor, wenn die Erzeugnisse auf der gleichen Produktions- oder Vertriebsstufe in den Augen des Verbrauchers gleiche Eigenschaften haben und denselben Bedürfnissen dienen. Ein wesentlicher Gesichtspunkt für die Beurteilung kann dabei sein, ob das inländische und das eingeführte Erzeugnis derselben Position des Gemeinsamen Zolltarifs zugeordnet sind oder nicht. [9]

12. Wie sich aus dem Vortrag der Kommission ergibt, sind nach Artikel 4 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 53 aus dem Jahre 1983 zwölf Kategorien von audiovisuellen und film/photo-optischen Geräten der Verbrauchsteuer unterworfen. Als Beispiel werden Photoapparate, Objektive, Ferngläser, Teleskope, Kameras, Plattenspieler und Fernsehgeräte genannt. Da die Bezeichnung der Produkte sehr genau ist, kann man wohl davon ausgehen, daß zwischen den Produkten aus italienischer Herstellung und den aus anderen Mitgliedstaaten importierten Produkten die notwendige Gleichartigkeit besteht. Abgesehen von der Beurteilung der Qualität dürfte aus der Sicht des Verbrauchers bezüglich Eigenschaft und Zweck der Geräte zwischen einem italienischen Fernseher und einem in einem anderen Mitgliedstaat hergestellten kein Unterschied bestehen.

13. Für den Fall, daß eine solche Gleichartigkeit nicht vorliegt, stellt Artikel 95 Absatz 2 auf die Schutzwirkung der Abgabe ab, die insbesondere dann gegeben ist, wenn eine inländische Abgabe ein eingeführtes Erzeugnis höher belastet als ein inländisches, das mit ihm im Hinblick auf eine oder mehrere wirtschaftliche Verwendungsmöglichkeiten im Wettbewerb steht. [10] Da es sich bei der hier vorliegenden Steuer um eine Abgabe auf audiovisuelle und film/photo-optische Geräte der Kategorien: Photoapparate, Objektive, Kameras usw. handelt, kann jedenfalls nicht bestritten werden, daß hier inländische und ausländische Erzeugnisse miteinander im Wettbewerb stehen.

7 — Rechtssache C-130/92, a. a. O. (zitiert in Fußnote 2), Randnr. 16.

8 — Urteil vom 20. Februar 1973 in der Rechtssache 54/72 (FOR/VKS, Slg. 1973, 193, Randnr. 5).

9 — Urteil vom 17. Februar 1976 in der Rechtssache 45/75 (Rewe, Slg. 1976, 181, Randnr. 12).

10 — Urteil vom 4. April 1968 in der Rechtssache 27/67 (Fink-Frucht, Slg. 1968, 333, 347 f.).

14. Demnach ist Artikel 95 hier auf jeden Fall einschlägig. Nach den vorliegenden Angaben scheint eine Gleichartigkeit der Produkte nach Artikel 95 Absatz 1 gegeben zu sein. Im Zweifelsfall ist es Sache des nationalen Richters, eine Einordnung vorzunehmen.

15. Es bleibt jedoch festzuhalten, daß Artikel 95 auf jeden Fall einschlägig ist und für die weitere Prüfung die Höhe der Belastung der jeweiligen Produkte zu beachten ist.

II. *Zu den einzelnen Modalitäten der Besteuerung*

1. Unterschiedliche Besteuerungsgrundlage

16. Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, zieht das vorlegende Gericht die Vereinbarkeit der italienischen Verbrauchsteuer mit dem Gemeinschaftsrecht aus mehreren Gründen in Zweifel. Zum einen bezieht es sich auf die für inländische und importierte Produkte unterschiedliche Besteuerungsgrundlage. Diese besteht für *im Inland hergestellte Produkte* in dem Preis des Produktes ab Werk zuzüglich der Kosten für Aufmachung und Verpackung. Die Transport- und Vermarktungskosten innerhalb Italiens werden nicht berücksichtigt. D. h. für diese Produkte, die in Italien hergestellt und auf dem italienischen Markt angeboten werden, daß überhaupt keine Transport- und Vermarktungskosten in die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage eingehen.

17. Für die aus anderen Mitgliedstaaten *importierten Produkte* wird nach Darstellung des vorlegenden Gerichts die Besteuerungsgrundlage durch den Wert der Waren an der italienischen Grenze gebildet, der auf der Grundlage des Zollwertes im Sinne der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 [11] bestimmt wird, zuzüglich etwaiger Kosten und Abgaben für die Gestellung an der italienischen Grenze. Demnach gehen in die Besteuerungsgrundlage auch die Transport- und Vermarktungskosten bis zur italienischen Grenze ein. Außerdem sind die Kosten für das Inverkehrbringen in der Gemeinschaft zu berücksichtigen, was hier jedoch nicht einschlägig ist, da Artikel 95 für unmittelbar aus Drittstaaten importierte Waren nicht gilt. Von dem so festgelegten Wert können nur die Preisbestandteile abgezogen werden, die die Transport- und Vermarktungskosten in Italien betreffen. Etwaige Preisbestandteile, die die Kosten bis zur Grenze betreffen, können nicht abgezogen werden. [12] Das bedeutet, daß für importierte Waren der Preis an der Grenze zuzüglich der Transport- und Vermarktungskosten bis zur italienischen Grenze und abzüglich der

11 — Nach Artikel 3 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1224/80 ist der Zollwert eingeführter Waren der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. Nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe e sind diesem Preis u. a. die Beförderungs- und Versicherungskosten für die eingeführten Waren bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft hinzuzurechnen.

12 — Die Kommission weist darauf hin, daß in einem solchen Fall die Transportkosten doppelt in die Berechnung eingehen, da sie aufgrund des Artikels 8 der Verordnung ausdrücklich dem Preis hinzuzurechnen sind.

Preisbestandteile, die die Transport- und Vermarktungskosten in Italien betreffen, die Besteuerungsgrundlage darstellt.

18. Was dies praktisch bedeutet, hat die Kommission an einem Beispiel geschildert: Ein italienischer Produzent, der eine Ladung Fernseher von Rom nach Bozen geliefert hat, kann von der Besteuerungsgrundlage die gesamten Transportkosten in Abzug bringen. Ein deutscher Fabrikant, der z. B. von Essen oder Lübeck aus eine Ladung Fernseher *von gleichem Wert* an denselben Kunden in Bozen geliefert hat, könnte von der Besteuerungsgrundlage lediglich die Transportkosten innerhalb Italiens, also für die Strecke Brenner bis Bozen, die 75 Kilometer beträgt, in Abzug bringen. Da die Transportkosten bis zur italienischen Grenze mit in die Berechnung eingehen, ist somit der Zollwert eines gleichwertigen Produktes für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage und somit der Steuer entsprechend höher als der der Bestimmung bei italienischen Produkten zugrunde liegende Wert, nämlich der Wert ab Fabrik. Damit ist die Bemessungsgrundlage für importierte Produkte höher als für inländische, was trotz eines gleichen Steuersatzes zu einer höheren Belastung der Produkte führt. Dies stellt nach Meinung aller Verfahrensbeteiligten — mit Ausnahme der italienischen Regierung — eine nach Artikel 95 verbotene Diskriminierung dar.

19. Italien bestreitet das Vorliegen einer solchen Diskriminierung. Es trägt vielmehr vor, daß alle Waren — importierte ebenso wie in Italien hergestellte — gleichbehandelt würden. Bei beiden würden die in Italien anfallenden Transport- und Vermarktungskosten von der Besteuerungsgrundlage abgezogen. Es weist dabei nochmals besonders darauf hin, daß kein Unterschied bestehe zwischen der Formulierung bei eingeführten Waren „Bestandteile des gezahlten oder zu zahlenden Preises, die sich auf die Beförderung und das Inverkehrbringen innerhalb des nationalen Zollgebietes beziehen" sowie der Formulierung „Kosten für Versand, Vertrieb, Vermittlung und alle anderen durch das Inverkehrbringen auf dem inländischen Markt verursachten Kosten", die bei italienischen Waren in Abzug gebracht werden können. Daraus ergebe sich die völlige Gleichbehandlung importierter und inländischer Waren. Die Forderung, bei importierten Waren müßten auch die bis zur italienischen Grenze entstandenen Kosten von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden, entbehre jeder Grundlage. Dies begründet Italien damit, daß es sich bei der hier streitigen Steuer um eine interne Verbrauchsteuer handele, deren Voraussetzung die Bestimmung eines Produktes für den Verbrauch sei. Als interne Steuer könnten für ihr Wirksamwerden nur Tatsachen entscheidend sein, die die nationale Steuerordnung betreffen, d. h. vor allem die Bestimmung einer Ware für den Verbrauch auf dem nationalen Markt. Bei einer in Italien hergestellten Ware könne man dann davon ausgehen, daß sie zum Verbrauch auf dem italienischen Markt bestimmt ist, wenn sie die Fabrik verläßt. Für importierte Waren sei dies der Zeitpunkt des Imports an der italienischen Grenze.

20. Daß die entscheidende Bedingung dieser Steuer die Bestimmung für den Verbrauch auf dem italienischen Markt sei, zeige sich auch bei der Ausgestaltung der Steuer. So

seien Transitwaren und Waren, die zum Export bestimmt seien, von der Steuer ausgeschlossen.

21. Als interne Verbrauchsteuer, die sich auf den Verbrauch für den italienischen Markt beziehe, sei für sie der Wert des Produktes in dem Moment entscheidend, in dem es dem italienischen Verbraucher zur Verfügung gestellt wird. Dies sei bei Importwaren der Wert frei Grenze (einschließlich der Transportkosten, die bis zur Grenze angefallen sind). Mit diesem Wert gelange das Produkt auf den nationalen italienischen Markt, weshalb auch dieser Wert als Besteuerungsgrundlage herangezogen werde. Das inländische Produkt gelange mit seinem Wert ab Werk auf den italienischen Markt, weshalb hier auch die Kosten für Verpackung und Aufmachung hinzugerechnet würden.

22. Ein solcher Ansatz ist nach Meinung der italienischen Regierung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, da weiterhin verschiedene nationale Steuersysteme bestehen, die auch bisher nicht weiter harmonisiert wurden. Damit sei ein internes Steuersystem einschließlich einer Verbrauchsteuer legitimiert. Nach Meinung Italiens gibt es keine Regel des Gemeinschaftsrechts, die den Mitgliedstaaten auferlegt, bei der Bestimmung des Wertes importierter Waren bestimmte Elemente des Preises nicht zu beachten aus dem einzigen Grund, weil inländische Produkte — aus objektiven wirtschaftlichen Gründen — entsprechende Kosten nicht zu tragen hätten. Als Beispiel stellt die italienische Regierung einen Vergleich an zwischen einem Produkt aus Italien und einem Produkt aus Japan, das sich in Portugal im freien Verkehr befindet. Es sei ganz offensichtlich, daß beim letztgenannten Produkt die zusätzlichen Kosten, die sich auf den Zollwert auswirkten, viel höher seien, als bei dem Produkt aus Italien. Dies sei aber eine elementare wirtschaftliche Tatsache und sicher nicht die Folge einer Diskriminierung seitens des Bestimmungslandes.

23. Was das letztgenannte Beispiel angeht, so kann nicht bestritten werden, daß die Transportkosten bei einem Produkt aus Japan höher sein können als bei einem Produkt, das bereits im Bestimmungsland hergestellt wird. Daraus folgt aber nicht unbedingt, daß diese elementare wirtschaftliche Tatsache als Grundlage für eine höhere Besteuerung herangezogen werden darf.

24. Wie bereits im Vorhergehenden dargelegt, unterliegen importierte Produkte aufgrund der höheren Besteuerungsgrundlage auch einer höheren Steuer als inländische Produkte. Dies wird von Italien auch nicht bestritten. Die italienische Regierung geht vielmehr davon aus, daß es eine zu akzeptierende Tatsache sei, daß importierte Produkte zum Zeitpunkt des Grenzübertritts aufgrund der bereits angefallenen Transportkosten einen höheren Preis haben als inländische Produkte. Ausgehend von diesem unterschiedlichen Preis wird dann — so behauptet Italien — die Besteuerungsgrundlage für inländische wie für importierte Produkte gleichermaßen festgelegt: unter Abzug der in

Italien anfallenden Transport- und Vermarktungskosten.

25. Aber auch daraus kann eine nach Artikel 95 verbotene höhere steuerliche Belastung für importierte Produkte resultieren. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes sind bei der Anwendung des Diskriminierungsverbots des Artikels 95 neben dem Abgabensatz auch die Bestimmungen über die Besteuerungsgrundlage und die Erhebungsmodalitäten der jeweiligen Abgabe zu berücksichtigen. Dabei sind die tatsächlichen Auswirkungen der jeweiligen Abgabe auf die inländische Produktion einerseits und auf die eingeführten Erzeugnisse andererseits das entscheidende Vergleichsmerkmal. Diese Auswirkungen können auch bei gleichem Abgabensatz je nach den für die inländischen beziehungsweise eingeführten Erzeugnisse angewandten Modalitäten der Besteuerungsgrundlage und der Erhebung unterschiedlich sein. [13] Dabei läßt die Bestimmung des Artikels 95 einem Mitgliedstaat die Möglichkeit, auf eingeführte Waren ein anderes Abgabensystem anzuwenden als auf gleichartige inländische Waren. Dies gilt jedoch nur dann, wenn die Abgabenbelastung der eingeführten Ware in jedem Fall gleich oder niedriger bleibt als diejenige gleichartiger inländischer Waren. Wie der Gerichtshof entschieden hat, wäre Artikel 95 Absatz 1 nicht gewahrt, „wenn die auf das eingeführte Erzeugnis erhobene Abgabe und die Abgabe, die das gleichartige inländische Erzeugnis zu tragen hat, in verschiedener Weise und nach verschiedenen Bestimmungen berechnet würden, mit dem Ergebnis, daß das eingeführte Erzeugnis — sei es auch nur in bestimmten Fällen — höher belastet würde". [14]

a) Unterschiedlicher Ausgangswert

26. Eine solche unterschiedliche, d. h. höhere Belastung für die importierten Waren ergibt sich im vorliegenden Fall schon daraus, daß selbst im Fall einer wirklich gleichartigen Abzugsmöglichkeit der Kosten die italienische Regelung einen *unterschiedlichen Ausgangswert* zugrunde legt. Eine unterschiedliche Besteuerungsgrundlage liegt nämlich auch dann vor, wenn man im Rahmen der Berechnung — und sei sie auch gleichartig — von einem unterschiedlichen Ausgangswert ausgeht. Dies tut die italienische Regelung im vorliegenden Fall, indem sie bei importierten Produkten zu dem eigentlichen Wert des Produktes an der italienischen Grenze noch die Transport- und Vermarktungskosten bis zur Grenze hinzurechnet. Dies verstößt nach der Rechtsprechung des Gerichshofes im Fall Iannelli [15] gegen Artikel 95. In diesem Fall ging es um Beiträge, die auf Tapeten aus inländischer Produktion beziehungsweise auf importierte Tapeten erhoben wurden. Bei einheimischen Erzeugnissen bestand die Bemessungsgrundlage alleine aus dem Preis des als Rohstoff angesehenen Papiers, während sie für die importierten Produkte aus dem Gesamtwert dieser Produkte bestand. Unter Gesamtwert

13 — Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 55/79 (Kommission/Irland, Slg. 1980, 481, Randnr. 8 mit weiteren Nachweisen).

14 — Urteil vom 22. Juni 1976 in der Rechtssache 127/75 (Bobie, Slg. 1976, 1079, Randnr. 3).

15 — Urteil vom 22. März 1977 in der Rechtssache 74/76 (Iannelli, Slg. 1977, 557).

waren dabei die auf der Rechnung ausgewiesenen Kosten des fertigen Erzeugnisses (also Rohstoffkosten plus Mehrwert) zuzüglich der Verladungs- oder Verschiffungs-, Kommissions-, Versicherungs- und Transportkosten usw. bis zur Grenze zu verstehen, auch wenn diese Kosten ganz oder teilweise in der Rechnung des Verkäufers nicht enthalten waren. Der Gerichtshof verwies nochmals darauf, daß bei der Anwendung von Artikel 95 auch die Bemessungsgrundlage und die Einzelheiten der Erhebung der Steuer zu berücksichtigen sind. Artikel 95 ist deshalb dann verletzt, wenn Unterschiede in der Bemessungsgrundlage dazu führen, daß das eingeführte Erzeugnis gegenüber dem vergleichbaren einheimischen auf derselben Produktions- oder Handelsstufe höher belastet wird. Dies ist nach Aussage des Gerichtshofes dann der Fall, „wenn bei einer nach dem Warenwert berechneten Abgabe allein für das Einfuhrerzeugnis Bewertungskriterien herangezogen werden, die den Wert dieser Erzeugnisse gegenüber dem Wert des entsprechenden einheimischen Erzeugnisses erhöhen". [16]

27. Auch bei der hier zu beurteilenden italienischen Verbrauchsteuer handelt es sich um eine nach dem Warenwert berechnete Abgabe. Es verstößt demnach gegen Artikel 95, wenn der Wert der importierten Waren gegenüber dem Wert der einheimischen Erzeugnisse dadurch erhöht wird, daß die Transportkosten bis zur Grenze mit in die Besteuerungsgrundlage eingehen. [17]

28. Was das Vorbringen Italiens angeht, die hier streitige Verbrauchsteuer sei als Teil des internen Steuersystems, das bisher nicht harmonisiert worden sei, legitimiert, so hat der Gerichtshof entschieden, daß sich im Verfahren der Harmonisierung der steuerlichen Vorschriften Hindernisse für den freien Warenverkehr beseitigen lassen. Die Harmonisierung der diesbezüglichen Bestimmungen kann jedoch nicht als Voraussetzung für die Anwendung des Artikels 95 gefordert werden, der den Mitgliedstaaten mit unmittelbarer Wirkung die Verpflichtung auferlegt, ihre steuerlichen Vorschriften bereits vor jeder Harmonisierung ohne Diskriminierung anzuwenden. [18]

29. Die Kommission hat in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Verordnung Nr. 1408/71 und zu den direkten Steuern verwiesen. Im Bereich der direkten Steuern z. B. hat man in Ermangelung einer spezielleren gemeinschaftlichen Regelung auf die allgemeinen gemeinschaftlichen Grundsätze verwiesen, um eine diskriminierende Besteuerung zu vermeiden. Dieser Vergleich bestätigt die im Vorangehenden gezogene Schlußfolgerung, daß eine vorausgegangene Harmonisierung keine Voraussetzung für die Anwendung unmittelbar anwendbarer Vertragsvorschriften ist. Allerdings ist ein Rückgriff auf die allgemeinen Diskriminierungsvorschriften im vorliegenden Fall nicht notwendig, da der Vertrag eine spezielle Diskriminierungsvorschrift enthält, nämlich den Artikel 95.

16 — Rechtssache 74/76, a. a. O. (zitiert in Fußnote 15), Randnrn. 20 und 21.

17 — In diesem Zusammenhang sei nochmals auf das Beispiel mit den nach Italien importierten bzw. in Italien transportierten Fernsehern verwiesen, siehe oben, Nr. 18.

18 — Rechtssache 55/79, a. a. O. (zitiert in Fußnote 13), Randnr. 12.

30. Es bleibt demnach festzuhalten, daß die italienische Regelung der Verbrauchsteuer gegen Artikel 95 verstößt, indem sie bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage von einem unterschiedlich hohen Wert ausgeht. Eine solche höhere Belastung ist geeignet, den freien Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten zu behindern.

b) Weitere Aspekte

31. Auch wenn somit eine Verletzung des Artikels 95 bereits feststeht, möchte ich dennoch auf die von den Verfahrensbeteiligten vorgebrachten weiteren Aspekte eingehen. Sie lassen den Schluß zu, daß selbst die von Italien behauptete gleiche Behandlung aller Produkte bezüglich der in Abzug zu bringenden Kosten innerhalb Italiens nicht mehr vorliegt. In diesem Zusammenhang weisen die Klägerin und die Kommission darauf hin, daß heute vor allem im audiovisuellen und film/photo-optischen Bereich ein Gemeinsamer Markt bestehe. Dies bedeute, daß die Unternehmen ihre Produkte in mehreren Mitgliedstaaten absetzten. Sie versuchten dabei, ihr *Verteilersystem zu zentralisieren*, was dazu führe, daß die Transportkosten nur an einem Ort, meistens am Ort des Mutterhauses, anfielen. Nichts anderes gelte für die Vermarktungskosten. Kundendienstnetze würden zentralisiert, um in allen Mitgliedstaaten eine einheitliche Garantie zu gewährleisten, wie sie nach Hinweis der Klägerin von den Gemeinschaftsregelungen verlangt werde.

32. Zu diesen vielfältigen Vermarktungskosten sind auch die Kosten für die Werbung zu zählen. Auch sie wären demnach zentral an einem Ort zu zahlen, am Sitz der Konzernmutter. Befindet sich dieser Firmensitz außerhalb Italiens so könnten nach der italienischen Regelung keinerlei Transport- oder Vermarktungskosten von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden.

33. Nach Aussage der Kommission hat Italien diese Steuer *so geregelt, als gäbe es den Gemeinsamen Markt nicht* und als könnte man davon ausgehen, daß man die für Italien anfallenden Transport- und Vermarktungskosten genau festlegen könnte und daß diese auch in Italien selbst zu tragen seien. Denn nach Aussage des Vertreters der italienischen Regierung in der mündlichen Verhandlung können bei importierten Waren nur solche Kosten in Abzug gebracht werden, die in Italien selbst entstanden sind und gezahlt werden.

34. Zur Verdeutlichung möchte ich noch einmal das in der mündlichen Verhandlung erörterte Beispiel anführen: Bei einem wichtigen Fußballspiel mit italienischer Beteiligung, das in Deutschland stattfindet und in viele Mitgliedstaaten, u. a. auch nach Italien

übertragen wird, wirbt u. a. auch die Firma Grundig für ihre Produkte. Die Kosten für diese Werbung können nach Aussage des Vertreters der italienischen Regierung nicht von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden, weil sie in Deutschland entstanden sind und auch dort gezahlt werden. Daran ändere sich auch nichts, wenn man den für Italien anfallenden Betrag genau beziffern könnte. Selbst wenn die Firma Grundig bei diesem Fußballspiel ganz gezielt für ein Produkt wirbt, das sie ausschließlich in Italien absetzen möchte, kann sie diese Kosten nicht von der Besteuerungsgrundlage abziehen.

35. D. h., es sind durchaus Fälle denkbar, in denen die den Absatz in Italien betreffenden Transport- und Vermarktungskosten gänzlich nicht mehr in Abzug gebracht werden können. Daß dies unter Umständen nicht in allen Fällen so ist, spielt dabei keine Rolle, denn eine Verletzung des Artikels 95 ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes schon dann zu bejahen, wenn eine höhere Belastung in einigen Fällen gegeben ist [19].

36. D. h., unter diesem Gesichtspunkt wären bei importierten Waren überhaupt keine Transport- und Vermarktungskosten mehr in Abzug zu bringen, sei es weil sie aufgrund der Zentralisierung der Kosten nicht mehr bezifferbar sind oder weil sie nicht mehr in Italien selbst anfallen beziehungsweise gezahlt werden. Bemessungsgrundlage für die Verbrauchsteuer wäre somit der Zollwert einschließlich der bis zur Grenze angefallenen Kosten ohne jeden Abzug. Auch wenn aufgrund der Zentralisierung die Kosten nicht mehr für jeden Mitgliedstaat einzeln ausgewiesen werden können, so bedeutet das nicht, daß diese Kosten nicht in irgendeiner Form in den Preis eingehen. D. h., der Zollwert an der Grenze ist höher als der reine Wert des Produktes, wobei die angefallenen Transport- und Vermarktungskosten nicht mehr in Abzug gebracht werden können. D. h., die Ungleichbehandlung ist in diesem Fall noch umfangreicher, da nicht nur bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage ein höherer Ausgangswert zugrunde gelegt wird, sondern weil außerdem keine Kosten mehr in Abzug gebracht werden können.

37. Diese Ungleichbehandlung wird noch umfangreicher, wenn man die Überlegung weiterverfolgt und davon ausgeht, daß auch die italienischen Produzenten ihre Vertriebs- und Vermarktungskosten zentralisiert haben und daß — wie der Vertreter der italienischen Regierung in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat — im Fall einer Zentralisierung des Verteiler- und Vermarktungssystems die Kosten dort in Abzug gebracht werden können, wo sie anfallen. Das würde bedeuten, daß ein italienischer Produzent nicht nur die auf Italien bezogenen Kosten in Abzug bringen könnte, sondern die in Italien angefallenen Kosten, d. h. einen Großteil der Kosten für das gesamte Verteiler- und Vermarktungssystem, während bei importierten Waren derartige Kosten nicht mehr in Abzug gebracht werden können.

19 — Rechtssache 45/75, a. a. O. (zitiert in Fußnote 9), Randnr. 15.

38. Die Klägerin und die Kommission weisen noch auf einen weiteren Umstand hin, der eine Diskriminierung importierter Produkte begründen kann. Nach ihrer Meinung ist ein Abzug der auf Italien bezogenen Transport- und Vermarktungskosten — selbst wenn diese beziffert werden können — nicht möglich, weil nur die Preisbestandteile in Abzug gebracht werden können, die die entsprechenden Kosten betreffen. Nach Meinung der Klägerin und der Kommission bedeutet dies in der Praxis, daß diese entsprechenden *Preisbestandteile auf der Rechnung* gesondert angegeben werden müssen. Da dies in der Praxis nicht üblich und auch nicht möglich sei, da immer nur ein gemeinsamer Preis angegeben werde, sei es auch aus diesem Grunde nicht möglich, für importierte Produkte Transport- und Vermarktungskosten in Abzug zu bringen.

39. Meines Erachtens hat sich aus den Akten nicht ergeben, daß eine gesonderte Inrechnungstellung wirklich erforderlich ist. Nach Aussage der italienischen Regierung wird der Abzug der Kosten entsprechend der an der Grenze abgegebenen Zollerklärung vorgenommen. Daraus könnte man schließen, daß es für die Gewährung des Abzugs genügt, wenn bei der Zollerklärung die Kosten entsprechend aufgeschlüsselt werden — natürlich immer unter der Voraussetzung, daß eine Aufschlüsselung der Kosten überhaupt möglich ist. Die weitere Klärung dieser Frage ist an den nationalen Richter zu verweisen, der über die notwendigen Informationen verfügt. Selbst wenn jedoch eine gesonderte Inrechnungstellung erforderlich sein sollte, sehe ich keinen Grund, weshalb eine solche Aufschlüsselung auf dem Rechnungsformular nicht vorgenommen werden könnte. (Die Frage, ob eine solche Aufschlüsselung aufgrund der Zentralisierung überhaupt noch möglich ist, wurde bereits erörtert. [20])

20 — Siehe oben, Nummern 31 bis 34.

40. Die Kommission und die Klägerin führen noch einen weiteren Grund an, weshalb bei importierten Waren keinerlei Kosten in Abzug gebracht werden können. Sie weisen darauf hin, daß es bei importierten Waren anders als bei inländischen *keine trimestrielle Erklärung* gibt. Daraus schließen sie, daß beim Import von Waren keine Erklärung abgegeben werden kann, in der die in Abzug zu bringenden Kosten deklariert werden könnten. Dem widerspricht die italienische Regierung unter Hinweis auf die Zollerklärung, in der alle in Abzug zu bringenden Kosten aufgeführt werden können.

41. Ich sehe keinen Grund, weshalb bei importierten Waren der Abzug bestimmter Kosten daran scheitern sollte, daß für diese Waren nur eine Zollerklärung und keine vierteljährliche Steuererklärung abzugeben ist. Da es bei der Zollerklärung um die Feststellung des Zollwerts geht, der unter Umständen auch die Transportkosten umfaßt, ist dabei in jedem Fall eine Kostenaufschlüsselung vorzunehmen. Da der errechnete Wert dann die Besteuerungsgrundlage darstellt, sind keine weiteren Berechnungen erforderlich. Auch diese Frage ist jedoch letztlich an den nationalen Richter zu verweisen, der über genauere Angaben zum Inhalt der Zollerklärung verfügt. Sollte sich daraus ergeben, daß im Rahmen der Zollerklärung die in Abzug zu bringenden Kosten nicht angegeben werden können, so ist auch insoweit ein Verstoß gegen Artikel 95 zu bejahen.

42. Es ergibt sich somit eine Diskriminierung importierter Waren nicht nur dadurch, daß bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage von unterschiedlichen Werten ausgegangen wird, sondern auch dadurch, daß von diesen unterschiedlichen Werten die Transport- und Vermarktungskosten, die Italien betreffen, in unterschiedlichem Umfang abgezogen werden können.

43. Was die Erhöhung des Wertes der Bemessungsgrundlage um die Transportkosten bis zur italienischen Grenze angeht, so hatte Italien außerdem vorgetragen, dies beruhe auf der *Verordnung* der Gemeinschaft *über den Zollwert* und könne aus diesem Grunde nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen. Hierzu ist zu sagen, daß diese Verordnung den Handel mit Drittstaaten regeln soll. [21] Eine Berechnung des Zollwerts zuzüglich der Transportkosten bis zur Grenze kann bei Importen aus Drittstaaten jedenfalls nicht gegen Artikel 95 verstoßen, da Artikel 95 auf diesen Fall nicht anwendbar ist. Dies bedeutet aber nicht, daß bei Übertragung der Regelungen dieser Verordnung auf einen völlig anderen Fall — nämlich den Import von Waren aus anderen Mitgliedstaaten — eine solche Erhöhung der Bemessungsgrundlage nicht gegen das Diskriminierungsverbot des Artikels 95 verstößt.

44. Schließlich zitiert die italienische Regierung meine *Schlußanträge in der Rechtssache OTO* als Indiz dafür, daß eine Ungleichbehandlung zwischen importierten und inländischen Waren nicht besteht. Sie bezieht sich dabei auf eine Formulierung, wonach keine Anhaltspunkte vorliegen, aus denen sich schließen ließe, daß Waren aus anderen Mitgliedstaaten (seien sie dort hergestellt oder in den freien Verkehr gebracht worden) gegenüber den in Italien hergestellten Erzeugnissen benachteiligt würden. [22] Diese Aussage bezieht sich, wie sich aus der zugehörigen Fußnote eindeutig ergibt, auf eine vorhergehende Ziffer des Schlußantrags, die sich mit der Auslegung des Wortlauts der damaligen Vorlagefrage befaßt. Dabei ging es um Importe aus Drittländern. Insofern ist die von Italien zitierte Formulierung so zu verstehen, daß diese Vorlagefrage keine Anhaltspunkte für eine Diskriminierung von innergemeinschaftlichen Erzeugnissen enthielt und damit diese Frage nicht geprüft zu werden brauchte.

2. Möglichkeit der Pauschalabrechnung bei in Italien hergestellten Produkten

45. Nach Meinung des vorlegenden Gerichts resultiert eine mögliche weitere Diskriminie-

21 — Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe g und Artikel 3 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1224/80.

22 — Schlußanträge in der Rechtssache C-130/92 (a. a. O., I-3283), Ziffer 15.

rung aus der Tatsache, daß nur für inländische Produkte die Möglichkeit besteht, die Besteuerungsgrundlage pauschal zu berechnen.

46. Eine solche Diskriminierung wird von Italien bestritten. Es trägt vor, daß das Ziel dieser Pauschalabrechnungsmöglichkeit nicht darin besteht, die Besteuerungsgrundlage zu reduzieren. Die Pauschale von 35 % werde nicht vom Wert des Produktes ab Werk abgezogen, sondern vom Verkaufspreis. Dabei gehe man davon aus, die Pauschale von 35 % entspreche dem Einfluß der Transport- und Vermarktungskosten innerhalb Italiens auf den Preis des Produktes. Diese Kosten könnten auch bei importierten Waren von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden. Wie Italien weiter vorträgt, sei es auch möglich, den Wert der Pauschale an die allgemeine Konjunktur anzugleichen beziehungsweise für die Produkte zu ändern, bei denen die Auswirkungen der Kosten auf den Preis nicht der Pauschale von 35 % entsprechen. Außerdem wird darauf hingewiesen, daß der vom Produzenten angegebene Preis des Produktes, von dem die Pauschale abgezogen wird, dem nach italienischen Vorschriften definierten Normalwert der Ware entsprechen muß. Ob dies der Fall ist, werde von den zuständigen Stellen kontrolliert. Zwar müßten, wenn ein Produzent die Möglichkeit der Pauschalabrechnung wählt, seine Angaben zunächst als korrekt anerkannt werden. Dies bedeute jedoch nicht, daß die Verwaltung insoweit gebunden sei, daß sie keine Kontrolle der Angaben mehr durchführen könne.

47. Aus diesem Grunde stelle die Pauschalabrechnung nur eine *Alternative zur Berechnung der Besteuerungsgrundlage* dar. Die in Abzug gebrachten Kosten würden dabei nicht verändert, weshalb auch keine Änderung der Besteuerungsgrundlage vorgenommen werde. Die Möglichkeit der Pauschalabrechnung stelle deshalb kein Privileg für inländische Produzenten dar. Dementsprechend sei auch keine Benachteiligung bei importierten Waren zu erkennen.

48. Die italienische Regierung bestreitet nicht, daß aufgrund der Pauschalabrechnung die Besteuerungsgrundlage für inländische Produkte viel schneller und einfacher zu bestimmen ist. Dies stellt nach ihrer Meinung jedoch nur ein *Wiederherstellen vergleichbarer Situationen* für inländische und importierte Waren dar. Die Berechnung der Besteuerungsgrundlage für inländische Produkte sei ohne die Möglichkeit der Pauschalabrechnung weitaus schwieriger als für importierte Produkte.

49. Für importierte Produkte sei es lediglich erforderlich, den Zollwert nach der Verordnung Nr. 1224/80 zu bestimmen, einen Wert, der formalisiert und objektiv bestimmbar sei. Die Besteuerungsgrundlagen resultierten nämlich aus den gleichen Formalien, die auch für die Zollerklärung erforderlich seien. Der Wert ab Werk für inländische Produkte sei weitaus schwerer zu bestimmen. Man könne sich dabei nicht direkt auf die Buchhaltung

und auf Steuerdokumente beziehen (z. B. auf Rechnungen, die — ohne zu unterscheiden — alle angefallenen Kosten auf den Preis aufschlagen). Während der Importeur nicht mehr Formulare und Angaben benötige als für den normalen Grenzübertritt, müßten für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage bei inländischen Produkten zusätzliche Dokumente und Nachweise für die Deklarierung erbracht werden.

50. Dies ist meines Erachtens nicht ohne weiteres nachvollziehbar. Auch für importierte Waren genügt es nicht, den Wert frei Grenze anzugeben. Vielmehr müssen auch in diesem Fall, damit ein Abzug der Transport- und Vermarktungskosten, die auf dem italienischen Markt anfallen, möglich wird, diese Kosten genau beziffert werden. Dabei ist nicht nachvollziehbar, weshalb diese Kosten für importierte Waren leichter zu bestimmen sein sollten als für inländische Waren. Dies gilt um so mehr, als bei importierten Waren Transport- und Vermarktungskosten bis zur Grenze und auch innerhalb Italiens anfallen. Der Importeur muß also unter Umständen, im Gegensatz zum inländischen Produzenten, auch eine Abgrenzung der Kosten je nach dem Gebiet vornehmen, auf dem sie anfallen. Weshalb der Importeur hierzu weniger Dokumente und Nachweise benötigt als der inländische Produzent, ist nicht ersichtlich, es sei denn, ein Abzug dieser Kosten werde Importeuren gänzlich untersagt, was erst recht eine Diskriminierung im Sinne des Artikels 95 darstellen würde.

51. Aus diesem Grunde kann man nicht davon ausgehen, daß eine Möglichkeit der Pauschalabrechnung eine Angleichung der unterschiedlichen Situationen für Importeure und inländische Produzenten vornimmt. Diese befinden sich vielmehr in einer vergleichbaren Situation. Jedenfalls stellt die Pauschalabrechnung eine Erleichterung der Abrechnung dar. Entgegen dem Vortrag der italienischen Regierung ist kein objektiver Grund ersichtlich, weshalb diese Erleichterung nicht auch importierten Produkten gewährt wird.

52. Die italienische Regierung trägt jedoch vor, es handele sich bei der Möglichkeit der Pauschalabrechnungen lediglich um eine formelle Vereinfachung, aus der *keine höhere Steuerlast* für importierte Produkte resultiere.

53. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes verbietet es Artikel 95 Absatz 1, aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Erzeugnisse nach anderen Berechnungsmethoden und Bestimmungen zu belasten — z. B. mit einer pauschalen Abgabe in einem Falle und mit einer progressiven im anderen —, wenn das eingeführte Erzeugnis — sei es auch nur in bestimmten Fällen — höher belastet wird. [23] Nach Meinung der Kommission ist eine solche Ungleichbehandlung der eingeführten Produkte in Höhe von 35 % feststellbar. Die *Pauschalabrechnung*, die nur für inländische Produkte gewährt werde, stelle die einzige Möglichkeit dar, die

23 — Rechtssache 127/75, a. a. O., (zitiert in Fußnote 14) Randnr. 4 und Rechtssache 45/75, a. a. O. (zitiert in Fußnote 9), Randnr. 15.

Vermarktungs- und Transportkosten innerhalb Italiens in Abzug bringen zu können. Die Kommission wiederholt insofern ihr Vorbringen zur Diskriminierung aufgrund unterschiedlicher Besteuerungsgrundlagen. Demnach könnten die Preisbestandteile, die sich auf die Transport- und Vermarktungskosten in Italien beziehen, nicht in Abzug gebracht werden, da sie auf der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen würden, sondern vielmehr nur ein einziger Preis in Rechnung gestellt werde. Außerdem sei kein Verfahren bekannt, nach dem die Importeure diese Kosten deklarieren und in Abzug bringen könnten. Schließlich trägt die Kommission nochmals vor, daß aufgrund der Zentralisierung eine Aufschlüsselung des Preises weder nach bestimmten Kostengebieten noch nach bestimmten Mitgliedstaaten, in denen die Kosten anfallen, möglich sei. Ein solches Verlangen seitens der italienischen Regierung sei geradezu „diabolisch". Demnach könne man davon ausgehen, daß Vermarktungs- und Transportkosten innerhalb Italiens nicht beziffert und deshalb nicht abgezogen werden können, es sei denn, es werde die Möglichkeit einer Pauschalabrechnung eröffnet. Da diese Möglichkeit jedoch nur für die inländischen Produzenten besteht, und zwar in Höhe von 35 %, würden die importierten Waren um 35 % höher besteuert, da ihnen eine solche Abzugsmöglichkeit verwehrt werde.

54. Es ist fraglich, ob man wirklich davon ausgehen kann, daß man nach der *„normalen Methode"* keinerlei Kosten in Abzug bringen kann. Dies zu beurteilen ist gegebenenfalls Sache der italienischen Gerichte. Im übrigen gilt, daß jedes Unternehmen im Rahmen seiner Preiskalkulation bestimmen muß, inwieweit Transport- und Vermarktungskosten mit in den Preis eingehen. Diese Werte müßten im übrigen auch aus der Buchhaltung ersichtlich sein. Ob diese Bezifferung allerdings ausreichend präzise ist, um damit die Voraussetzungen für die Gewährung eines Abzugs dieser Kosten zu erfüllen, ist fraglich — dies um so mehr, als es im Zeitalter der Zentralisierung der Verteilernetze äußerst schwierig sein dürfte, die Kosten, die in Italien anfallen, genau zu beziffern.

55. Vor diesem Hintergrund ist es jedenfalls nicht auszuschließen, daß Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten ihre Kosten nicht ausreichend beziffern und deshalb nicht voll in Abzug bringen können. Die italienische Regierung hat selbst vorgetragen, wie schwierig es für italienische Produzenten ist, nach der „normalen Methode" die Kosten, die zum Abzug zu bringen sind, zu beziffern. Da wie bereits dargelegt insofern kein Unterschied zu importierten Produkten besteht, kann nicht ausgeschlossen werden, daß es in bestimmten Fällen für ausländische Produzenten schwieriger — wenn nicht gar unmöglich ist —, ihre Transport- und Vermarktungskosten innerhalb Italiens zum Abzug zu bringen. Dies genügt bereits für die Bejahung einer Diskriminierung nach Artikel 95. Es handelt sich deshalb nicht um eine reine Frage der Bequemlichkeit der Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten, wie Italien vorträgt. Selbst wenn diese Unternehmen eine Möglichkeit fänden, ihre Kosten doch in Abzug zu bringen, so wäre dies sicher mit weitaus größerem — auch finanziellem — Aufwand verbunden als für inländische Erzeuger. Auch in diesem Fall bestünde jedoch das Risiko einer Benachteiligung importierter Produkte weiter. Dieses Risiko kann nur dann ausgeschlossen

werden, wenn die Möglichkeit des Pauschalabzugs auch bei importierten Waren gewährt wird. Da, wie bereits dargelegt, die Situation bei importierten wie bei inländischen Produkten gleich ist, ist kein Hinderungsgrund für eine solche Gewährung ersichtlich.

56. Die italienische Regierung hat schließlich vorgetragen, die Möglichkeit des Pauschalabzugs führe zu einer Benachteiligung der inländischen Produzenten, da eine solche Möglichkeit der vereinfachten Abrechnung immer als Gegenwert mit einer etwas höheren Besteuerung der so Begünstigten verbunden sei. Auch dies stellt jedoch kein Hindernis für die Ausdehnung der Pauschalberechnung auf importierte Waren dar. Die Möglichkeit der Pauschalabrechnung könnte unter denselben Bedingungen wie für inländische auch importierten Waren gewährt werden. Daß damit eine etwas höhere Besteuerung verbunden sein kann, stellt keine Ungleichbehandlung und deshalb Diskriminierung importierter Waren dar.

57. Die EFTA-Aufsichtsbehörde weist schließlich noch auf eine weitere Möglichkeit einer Ungleichbehandlung importierter Waren im Rahmen der Pauschalberechnung hin. Sie trägt vor, daß eine Bevorzugung inländischer Produkte schon dadurch entstehen kann, daß bei einem Produkt, dessen Gewinnspanne geringer als 35 % ist, dennoch 35 % des Normalwertes in Abzug gebracht werden können. Damit könne der Produzent den zu versteuernden Betrag unter den Wert des Produktes reduzieren, der nach der „normalen Berechnungsmethode" als Grundlage für die Besteuerung anzusehen sei.

58. Diese Berechnung vermag ich nicht ganz nachzuvollziehen, da die Pauschale von 35 % nicht der Gewinnspanne, sondern dem Preisbestandteil entsprechen soll, der sich auf die Transport- und Vermarktungskosten innerhalb Italiens bezieht. Etwas anderes könnte gelten, wenn die Bemerkungen der EFTA-Aufsichtsbehörde sich auf diese Kosten beziehen würden.

59. Abschließend ist jedoch festzuhalten, daß die italienische Regelung der Verbrauchsteuer dadurch gegen Artikel 95 verstößt, daß sie die Möglichkeit der Pauschalberechnung nicht für importierte Waren vorsieht.

3. Unterschiedliche Modalitäten bei der Erhebung der Steuer

60. Das vorlegende Gericht hat auch wegen der unterschiedlichen Modalitäten bei der Erhebung der Steuer Zweifel an ihrer Vereinbarkeit mit Artikel 95 EG-Vertrag geäußert. Bei importierten Waren entsteht die Pflicht zur Zahlung der Steuer im *Zeitpunkt der Einfuhr* der Waren an der Zollgrenze. Zu

diesem Zeitpunkt wird die Steuer auch fällig und muß vom Importeur gezahlt werden. Anders ist es bei den inländischen Produkten. Hier entsteht die Steuerpflicht, wenn das Produkt zum Verbrauch auf den italienischen Markt gebracht wird. Fällig wird sie jedoch zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich dann, wenn die Steuererklärung des inländischen Produzenten der Steuerbehörde vorgelegt werden muß. Dies muß für jedes Vierteljahr im Laufe des auf das Vierteljahr folgenden Monats vorgenommen werden. Dies bedeutet, daß die Fälligkeit und damit die Zahlung der Steuer *bis zu vier Monaten nach dem Inverkehrbringen* der Ware liegt.

61. Nach Meinung der Kommission, der Klägerin und der EFTA-Überwachungsbehörde liegt darin eine weitere Diskriminierung importierter Waren, die nach Artikel 95 EG-Vertrag verboten ist. Sie beziehen sich dabei auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach die Auswirkungen einer Abgabe je nach den für die inländische Produktion beziehungsweise die eingeführten Erzeugnisse angewandten Modalitäten der Erhebung unterschiedlich sein können. [24] Solche unterschiedlichen Modalitäten der Erhebung einer Steuer sind dann gegeben, wenn für inländische Produkte eine Stundungsmöglichkeit gewährt wird, die importierten Waren versagt ist. In diesem Falle liegt eine Verletzung des Artikels 95 selbst dann vor, wenn der Vorteil durch diese Stundungsmöglichkeit gering ist. [25]

62. Auch im hier vorliegenden Fall wird die Zahlung der Verbrauchsteuer für inländische Produkte bis zu vier Monaten aufgeschoben. Beachtet man außerdem die beachtlichen Beträge, die von der Klägerin im Ausgangsverfahren geltend gemacht werden, so kann man hier nicht mehr von einem geringen Vorteil für die inländischen Produkte sprechen. Eine Verletzung des Artikels 95 ist somit gegeben.

63. Die italienische Regierung verteidigt diese Art der Steuererhebung damit, daß anders eine wirksame Steuerkontrolle nicht mehr möglich sei. Sie trägt vor, bei importierten Produkten werde jeweils eine Gesamtladung von Produkten an der Grenze verzollt und gleichzeitig versteuert. Anders sei es bei den inländischen Produkten. Hier werde Stück für Stück auf den Markt gebracht. Eine effektive Steuerkontrolle könne aber nicht Stück für Stück vorgenommen werden. Aus diesem Grunde müsse man diese Situation an die der importierten Waren angleichen. Dies geschehe dadurch, daß man die Fälle, in denen ein Produzent eine Ware in den Verkehr bringt und damit steuerpflichtig wird, über einen bestimmten Zeitraum sammelt. Für diese bestimmte Anzahl von Fällen werde dann eine Gesamtsteuererklärung abgegeben, die dann von der Steuerbehörde kontrolliert werden könne.

64. Damit hat die italienische Regierung erklärt, weshalb es notwendig ist, daß inländische Produzenten nicht für jedes Produkt, sondern für einen bestimmten Zeitraum eine Steuererklärung abgeben. Damit hat sie aber nicht begründet, weshalb die damit verbundene Möglichkeit des Zahlungsaufschubs bei importierten Waren nicht gewährt wird. In

24 — Rechtssache 55/79, a. a. O. (zitiert in Fußnote 13), Randnr. 8.
25 — Rechtssache 55/79, a. a. O. (zitiert in Fußnote 13), Randnr. 9.

diesem Falle kann eine Verletzung des Artikels 95 nur dadurch vermieden werden, daß dieser Aufschub auch importierten Waren gewährt wird. Dabei ist es allerdings fraglich, ob die bestehende Möglichkeit, die Steuer auf Antrag bis zu dreißig Tagen nach der Einfuhr zu zahlen, ausreichend ist. Dies ist jedoch eine Frage, die das nationale Gericht zu entscheiden hat, wobei auch zu prüfen ist, ob das Erfordernis der Antragstellung eine Erschwernis gegenüber inländischen Produkten darstellt.

65. Ziel muß es dabei sein, eine Benachteiligung importierter gegenüber inländischen Produkten zu verhindern.

66. Die italienische Regierung hat für den Fall, daß der Gerichtshof bezüglich der unterschiedlichen Erhebungsmodalitäten eine Diskriminierung bejaht, darum gebeten, daß der Gerichtshof Kriterien dafür festlegt, wie in einem solchen Fall die größere Belastung ausländischer Produkte zu berechnen ist. Es ist jedoch nicht die Aufgabe des Gerichtshofes, den nationalen Streitfall zu entscheiden. Er kann dem vorlegenden Gericht lediglich Auslegungskriterien für das Gemeinschaftsrecht an die Hand geben. Die genaue Festlegung der an die Klägerin zu zahlenden Summe muß dem nationalen Gericht überlassen werden. Ebenso ist es Sache des einzelstaatlichen Gerichts, im Rahmen seiner Rechtsordnung zu entscheiden, ob eine diskriminierende inländische Abgabe im Sinne von Artikel 95 in ihrer Gesamtheit nicht geschuldet wird oder nur insoweit nicht, als sie das Einfuhrerzeugnis schwerer belastet als das einheimische Erzeugnis. [26]

67. Es bleibt deshalb festzuhalten, daß Artikel 95 EG-Vertrag so auszulegen ist, daß eine Verbrauchsteuer wie die hier streitige, die für inländische und aus anderen Mitgliedstaaten importierte Produkte eine unterschiedliche Besteuerungsgrundlage sowie unterschiedliche Erhebungsmodalitäten festlegt und die Möglichkeit der Pauschalberechnung nur inländischen Produkten gewährt, gegen Artikel 95 verstößt.

C — Schlußantrag

68. Ich schlage deshalb folgende Beantwortung der Vorlagefrage vor:

Artikel 95 EG-Vertrag ist so auszulegen, daß er es einem Mitgliedstaat verbietet, eine Verbrauchsteuer, wie sie in Artikel 4 des Decreto-legge vom 30. Dezember

26 — Rechtssache 74/76, a. a. O. (zitiert in Fußnote 15), Randnr. 22.

1982 vorgesehen, durch das Gesetz Nr. 53 vom 28. Februar 1983 umgewandelt und später im einzelnen durch das Dekret des Finanzministers vom 23. März 1983 geregelt worden war, einzuführen und zu erheben, bei der für inländische und für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse eine unterschiedliche Besteuerungsgrundlage sowie unterschiedliche Modalitäten der Erhebung der Steuer festgelegt werden und die Möglichkeit einer Pauschalberechnung der Steuer inländischen Produkten vorbehalten bleibt.