URTEIL DES GERICHTSHOFES
26. Juni 1991 *

In der Rechtssache C-153/89

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch den Juristischen Hauptberater Henri Etienne als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift: Guido Berardis, Juristischer Dienst, Centre Wagner, Luxemburg-Kirchberg,

Klägerin,

gegen

Königreich Belgien, vertreten durch J. Devadder, stellvertretender Berater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, Beistand: Paul Bastin, Generalinspektor im Finanzministerium, als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift: Belgische Botschaft, 4, rue des Girondins, Luxemburg,

Beklagter,

wegen Feststellung, daß das Königreich Belgien dadurch gegen seine Pflichten aus den Artikeln 95 und 96 EWG-Vertrag verstoßen hat, daß es bei Erhebung der Verbrauchsteuer auf Bier bei der Einfuhr und deren Rückvergütung bei der Ausfuhr einen Brauschwund der Bierwürze gegenüber dem Fertigerzeugnis zugrunde gelegt hat, der den durchschnittlichen Schwund in der belgischen Brauereiindustrie übersteigt und jedenfalls über dem Schwund bestimmter belgischer Brauereien liegt,

erläßt

* Verfahrenssprache: Französisch.

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten O. Due, der Kammerpräsidenten G. F. Mancini, T. F. O'Higgins und G. C. Rodríguez Iglesias, der Richter Sir Gordon Slynn, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse und M. Zuleeg,

Generalanwalt: F. G. Jacobs
Kanzler: J.-G. Giraud

nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 10. Januar 1991, in der das Königreich Belgien durch M. Hoebaer vertreten war,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 28. Februar 1991,

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 27. April 1989 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag Klage auf Feststellung erhoben, daß das Königreich Belgien dadurch gegen seine Pflichten aus den Artikeln 95 und 96 EWG-Vertrag verstoßen hat, daß es bei Erhebung der Verbrauchsteuer auf Bier bei der Einfuhr und deren Rückvergütung bei der Ausfuhr einen Brauschwund der Bierwürze gegenüber dem Fertigerzeugnis zugrunde gelegt hat, der den durchschnittlichen Schwund in der belgischen Brauereiindustrie übersteigt und jedenfalls über dem Schwund bestimmter belgischer Brauereien liegt.

2 Nach den gemeinsamen Bestimmungen der Belgisch-Luxemburgischen Wirtschaftsunion wird die Verbrauchsteuer auf Bier in Luxemburg und in Belgien nicht auf das Fertigerzeugnis, sondern auf die Warmwürze erhoben, ohne Rücksicht auf den Brauschwund, der in den späteren Stadien der Herstellung und Lagerung eintritt. In einem solchen System hängt die steuerliche Gesamtbelastung des Fertigerzeugnisses Bier von dem Schwund ab, der bei der Umwandlung von Würze in Bier entsteht. Sie ist umso geringer, je geringer dieser Schwund ist.

3 Um den Betrag der Abgabe zu ermitteln, der das Fertigerzeugnis bei der Aus- oder der Einfuhr belasten soll, ist auf die Besteuerungsgrundlage, das heißt auf die Warmwürze als Ausgangsstoff des Bieres, zurückzugehen; dabei ist der mit der Umwandlung von Würze in Bier verbundene Brauschwund zu berücksichtigen. Bei der Ausfuhr wird diese Umrechnung des ausgeführten Erzeugnisses in Warmwürze unter Zugrundelegung eines Schwundes von 10 % der Würze vorgenommen. Bei der Einfuhr werden die tatsächlich eingeführten Biermengen um 5 % erhöht, um den Brauschwund der Brauereien des Herkunftsstaats zu berücksichtigen, was einem Schwund von 4,7619 % der Warmwürze entspricht.

4 Am 16. Dezember 1983 richtete die Kommission gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag ein Aufforderungsschreiben an die belgische Regierung. Dem Schreiben zufolge übersteigt der von Belgien aus Anlaß der Festlegung des Abgabenbetrags bei der Einfuhr und der Rückvergütung bei der Ausfuhr zugrundegelegte Brauschwund die tatsächliche Höhe dieses Schwundes im Lande selbst und stellt daher eine Verletzung der Artikel 95 und 96 EWG-Vertrag dar. Die Kommission wies darauf hin, daß nach den ihr vorliegenden Informationen der Brauschwund in einer modernen Brauerei bis zu 2 % betrage und es keinen Grund für die Annahme gebe, daß der Schwund in den belgischen Brauereien höher liege. Nach Auffassung der Kommission liegt im belgischen System der Bierbesteuerung der Rückvergütungsbetrag bei der Ausfuhr über dem Abgabenbetrag, der tatsächlich auf dem Fertigerzeugnis laste, und die bei der Einfuhr erhobene Abgabe über der, die bei dem vergleichbaren inländischen Erzeugnis erhoben werde.

5 In ihrer Antwort erläuterte die belgische Regierung ihr System der Bierbesteuerung und bestritt, daß die an den belgischen Grenzen erhobenen Abgaben eine Verletzung der Artikel 95 und 96 EWG-Vertrag darstellten. Die Kommission beauftragte darauf zwei unabhängige Sachverständige, die Professoren Dalgliesh und Narziß, mit einer Untersuchung und übersandte auf der Grundlage dieser Gutachten am 2. Februar 1987 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie für Belgien einen Schwund zugrunde legte, der für ausgeführte Biere im unteren Bereich einer Marge von 3,8 bis 5,1 % und für im Inland geliefertem Bier im unteren Bereich einer Marge von 2,7 bis 4 % lag.

6 Mit Schreiben vom 6. April 1987 antwortete die belgische Regierung, daß die Produktivität der in ihrer Mehrheit mittelgroßen belgischen Produktionseinheiten nicht die der leistungsstarken Brauereien erreichen könne, die den Gutachten der Sachverständigen der Kommission als Bezugspunkt gedient hätten. Die belgische Regierung empfahl weiterhin der Kommission ein Treffen zwischen der Kommis-

sion und den Vertretern der Verwaltung und des belgischen Brauereigewerbes, das am 9. Juli 1987 stattfand. Nach diesem Treffen übermittelte die belgische Regierung der Kommission eine Note zusammen mit einer von Dr. Wittmann im Auftrag des belgischen Brauereiverbandes erstellten Untersuchung, die den Schwund bei Exportbier in den belgischen Brauereien auf 10,25 % veranschlagte. Die Kommission hielt diese Erklärung nicht für ausreichend und hat die vorliegende Klage erhoben.

7 Wegen einer eingehenderen Darstellung der einschlägigen Rechtsvorschriften, des Verfahrensablaufs und des Vorbringens der Parteien wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt wird im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

Zu Artikel 95

8 Die Kommission macht geltend, daß Belgien auf eingeführtes Bier ein anderes System anwende als bei der Besteuerung einheimischen Bieres. Sie weist darauf hin, daß das eingeführte Erzeugnis stets pauschal belastet werde, während ein belgischer Brauer, der rationell arbeite, bei der Höhe der Verbrauchsteuer bevorzugt werde. Ein solches System sei nur dann mit Artikel 95 vereinbar, wenn Belgien nachweisen könne, daß der für eingeführte Biere pauschal festgelegte Schwund der Warmwürze von 4,7619 % von den belgischen Brauereien, selbst den leistungsstärksten, immer erreicht werde.

9 Die belgische Regierung führt zunächst aus, daß die Kommission, die die Beweislast für eine Vertragsverletzung trage, nicht in der Lage gewesen sei, eine über einen Ausgleich hinausgehende Rückvergütung nachzuweisen. Die Gutachten der Professoren Dalgliesh und Narziß wiesen Lücken und Widersprüchlichkeiten auf. Diese Untersuchungen seien bei ausländischen Brauereien durchgeführt worden und hätten nicht alle Eigenarten der Herstellung belgischer Biere berücksichtigt.

10 Vorab ist darauf hinzuweisen, daß die Vereinbarkeit des streitigen Besteuerungssystems mit Artikel 95 EWG-Vertrag deshalb fraglich ist, weil für eingeführte Biere eine andere Bemessungsgrundlage zur Anwendung kommt als für einheimische Erzeugnisse. Einheimisches Bier wird nämlich auf der Grundlage der eingesetzten Warmwürze besteuert, ohne daß die bei der Umwandlung von Warmwürze in Bier verlorengehende Menge berücksichtigt wird, so daß ein leistungsstarker Hersteller in den Genuß eines Steuervorteils gelangt. Demgegenüber wird eingeführtes Bier auf der Grundlage der Menge des Fertigerzeugnisses besteuert, die pauschal berichtigt wird, um die angenommene Menge der für die Herstellung des Bieres verwendeten Warmwürze in Rechnung zu stellen.

11 Sodann ist festzustellen, daß die auf die Warmwürze und nicht auf das fertige Erzeugnis abstellenden Modalitäten der Besteuerung von Bier einheimischer Herstellung nicht auf eingeführtes Bier angewandt werden können, weil es technisch nicht möglich ist, den bei der Bierherstellung tatsächlich entstehenden Schwund an Warmwürze im nachhinein festzustellen.

12 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes liegt eine Verletzung des Artikels 95 Absatz 1 vor, wenn die auf das eingeführte Erzeugnis erhobene Abgabe und die Belastung, die das gleichartige inländische Erzeugnis zu tragen hat, in verschiedener Weise und nach verschiedenen Bestimmungen berechnet werden mit dem Ergebnis, daß das eingeführte Erzeugnis — sei es auch nur in bestimmten Fällen — höher belastet wird (Urteil vom 17. Februar 1976 in der Rechtssache 45/75, Rewe, Slg. 1976, 181).

13 Hieraus ergibt sich, daß das streitige Besteuerungssystem nur dann als mit Artikel 95 Absatz 1 vereinbar angesehen werden kann, wenn feststeht, daß seine Ausgestaltung es unter allen Umständen ausschließt, daß eingeführtes Bier höher besteuert wird als einheimisches Bier.

14 Um festzustellen, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, muß die Steuerlast, die auf eingeführtem Bier nach Maßgabe des pauschal ermittelten Schwundes an Warmwürze liegt, mit der niedrigsten tatsächlichen steuerlichen Belastung einheimischen Bieres verglichen werden, die nur festgestellt werden kann, wenn man den Schwund der leistungsstärksten einheimischen Brauerei zugrunde legt.

15 Die Anwendung dieser Kriterien auf den vorliegenden Sachverhalt führt den Gerichtshof zu der Feststellung, daß das belgische System nicht so ausgestaltet ist, daß es unter allen Umständen eine höhere Besteuerung eingeführten Bieres gegenüber einheimischem Bier ausschließt.

16 Angesichts der fehlenden Transparenz des fraglichen Steuersystems hätte nämlich die beklagte Regierung den Nachweis erbringen müssen, daß dieses System auf keinen Fall diskriminierende Wirkungen hat.

17 Die von der Kommission vorgelegten Sachverständigengutachten — ein Gutachten von Dr. Dalgliesh und zwei Gutachten von Professor L. Narziß — lassen erkennen, daß es nicht möglich ist, eine absolute Zahl festzulegen, die den bei der Bierherstellung in den verschiedenen Brauereien und Ländern auftretenden Schwund wiedergeben würde. Der Gutachter Dalgliesh führt aus: „Benötigt man aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung einen Einheitswert, der eine ordentliche Herstellungsmethode in einer leidlich gut ausgestatteten modernen Brauerei widerspiegelt, so wären 5 % großzügig und 4 % nicht zu niedrig gegriffen." Das erste Gutachten von Professor Narziß kommt zu dem Ergebnis, daß eine durchschnittliche Brauerei in der Lage sei, bei gewöhnlichem Bier einen Schwund von 5 % zu erreichen, daß dieser Wert indessen leicht gesenkt werden könne, wenn dies auch bedeutende technische Verbesserungen erforderlich mache.

18 In seinem zweiten Gutachten führt Professor Narziß für die einzelnen Herstellungsstufen verschiedene Werte an, in deren Bandbreite sich der Schwund der Brauereien bewege. Aus der Addition der Durchschnittswerte für jede Herstellungsstufe ergebe sich für eine mittlere Brauerei bei den im Inland gelieferten Bieren ein Schwund von 7,35 % und bei den zur Ausfuhr bestimmten Bieren ein Schwund von 7,95 %. Von diesen Mittelwerten ausgehend könne man Abweichungen von 1,5 % nach oben und nach unten feststellen. Addiere man hingegen die niedrigsten Durchschnittswerte für jede Stufe der Herstellung, so ergebe sich ein Wert von 4,25 %.

19 Belgien beruft sich auf zwei andere Untersuchungsberichte. Der erste, vom Centre technique et scientifique de la brasserie, de la malterie et des industries connexes erstellte Bericht kommt zu dem Ergebnis, daß die Annahme eines Mindestschwun-

des von 10 % angesichts der Besonderheiten des belgischen Brauereiwesens mehr als vernünftig sei. Der zweite Bericht, der von Dr. Wittmann erstellt wurde und auf der Untersuchung von vier Brauereien beruht, auf die 70 % der belgischen Produktion entfallen, kommt zu dem Schluß, daß für die Beneluxindustrie ein Schwund von 10,25 % als angemessen angesehen werden könne. Die Addition der niedrigsten von Belgien genannten Durchschnittswerte ergibt jedoch einen Wert von 6,5 %.

20 Aus den von der Kommission vorgelegten Gutachten ergibt sich, daß der bei der Besteuerung von eingeführtem Bier pauschal zugrunde gelegte Schwund von 4,7619 % nicht als der niedrigste Schwund angesehen werden kann, der von den leistungsstärksten belgischen Brauereien erreicht werden kann. Diesem Befund widersprechen die von Belgien vorgelegten Untersuchungsberichte nicht, die die Frage des niedrigstmöglichen Schwundes, den eine besonders leistungsstarke belgische Brauerei erreichen kann, nicht untersuchen.

21 Unter diesen Umständen muß es, da die beklagte Regierung den Beweis des Gegenteils nicht geführt hat, als feststehend erachtet werden, daß bestimmte belgische Brauereien einen niedrigeren Schwund als 4,7619 % erreichen können.

22 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß die Klage, soweit mit ihr die Verletzung des Artikels 95 geltend gemacht wird, begründet ist.

Zu Artikel 96

23 Im Hinblick auf die Ausfuhren macht die Kommission geltend, daß die belgische Brauerei, die ihren Schwund unter den pauschal festgelegten Durchschnittswert von 10 % senken könne, den Steuerbetrag, der für die Herstellung des ausgeführten Bieres nicht eingesetzten Anteilen der Würze entspreche, unter Verstoß gegen Artikel 96 EWG-Vertrag rückvergütet erhalte. Die Kommission weist insoweit darauf hin, daß Belgien weder, wie es ihm oblegen hätte, den Nachweis erbracht habe, daß seine leistungsstärksten Einheiten einen Schwund von 10 % oder weni-

ger nicht erreichten, noch auch nur in der Lage gewesen sei nachzuweisen, daß dieser Wert den durchschnittlichen Schwund darstelle.

24 Nach dem zweiten Gutachten von Professor Narziß beträgt der durchschnittliche Schwund bei zur Ausfuhr bestimmten Bieren 7,95 % mit einer möglichen Abweichung von 1,5 %. Nimmt man den höchsten Wert, kommt man also auf einen Schwund von 9,45 %.

25 Aus diesem Gutachten ergibt sich mithin, daß ein Schwund von 10 % keine absolute Grenze darstellt, unter die keine belgische Brauerei ihren Schwund bei Exportbieren je absenken könnte.

26 Da die beklagte Regierung den Beweis des Gegenteils nicht geführt hat, ist als feststehend zu erachten, daß die Rückvergütung bei der Ausfuhr in bestimmten Fällen höher ist als die tatsächliche Steuerbelastung des ausgeführten Bieres.

27 Wie nämlich der Gerichtshof in seinem Urteil vom 1. Dezember 1965 in der Rechtssache 45/64 (Kommission/Italien, Slg. 1965, 1126) entschieden hat, muß ein Mitgliedstaat, der sich bei der Festlegung des Betrags der inländischen Abgaben, der bei der Ausfuhr in einen anderen Mitgliedstaat rückvergütet werden kann, einer Pauschalmethode bedient, beweisen, daß diese in allen Fällen die zwingenden Grenzen des Artikels 96 einhält.

28 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß die Klage auch insoweit begründet ist, als mit ihr die Verletzung des Artikels 96 EWG-Vertrag geltend gemacht wird.

29 Daher ist festzustellen, daß das Königreich Belgien dadurch gegen seine Pflichten aus den Artikeln 95 und 96 EWG-Vertrag verstoßen hat, daß es bei der Erhebung

der Verbrauchsteuer auf Bier bei der Einfuhr und deren Rückvergütung bei der Ausfuhr einen Brauschwund der Bierwürze gegenüber dem Fertigerzeugnis zugrunde gelegt hat, der über dem bestimmter belgischer Brauereien liegt.

Kosten

30 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Königreich Belgien mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

für Recht erkannt und entschieden:

1) **Das Königreich Belgien hat dadurch gegen seine Pflichten aus den Artikeln 95 und 96 EWG-Vertrag verstoßen, daß es bei der Erhebung der Verbrauchsteuer auf Bier bei der Einfuhr und deren Rückvergütung bei der Ausfuhr einen Brauschwund der Bierwürze gegenüber dem Fertigerzeugnis zugrunde gelegt hat, der über dem bestimmter belgischer Brauereien liegt.**

2) **Das Königreich Belgien trägt die Kosten des Verfahrens.**

Due Mancini O'Higgins Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 26. Juni 1991.

Der Kanzler

J.-G. Giraud

Der Präsident

O. Due