SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS

vom 13. November 1997 *

1. Ist es mit dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere mit den Artikeln 12 und 95 des Vertrages vereinbar, daß ein Mitgliedstaat eine Einheitssteuer auf eingeführte Elektrizität erhebt, während die in diesem Staat hergestellte Elektrizität aus ökologischen Gründen im wesentlichen je nach der Methode der Erzeugung zu unterschiedlichen Steuersätzen besteuert wird? Dies ist im Kern die Frage, die das Uudenmaan Lääninoikeus (Finnland) dem Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegt hat.

Einzelstaatliche Rechtsvorschriften

2. Die folgende Darstellung der nationalen Rechtsvorschriften ist nahezu Wort für Wort dem Vorlagebeschluß entnommen.

3. Aufgrund des Eräiden energialähteiden valmisteverosta annettu laki (Gesetz Nr. 1473/94 über die Verbrauchsteuer auf bestimmte Energiequellen) [1] werden Steinkohle, Brenntorf, Erdgas, Elektrizität und Kiefernöl zugunsten des finnischen Staates mit einer Steuer belegt, die aus einer Grundsteuer und einer Zusatzsteuer besteht. Die Zollbehörde ist mit der Verwaltung der Steuern auf die im Gesetz angeführten Produkte betraut. Unter Elektrizität ist elektrischer Strom im Sinne der Position 2716 des Zolltarifs zu verstehen, der in der im Anhang zu diesem Gesetz enthaltenen Steuertabelle angeführt ist. Verbrauchsteuer auf Elektrizität hat zu entrichten, wer

1. in Finnland Elektrizität durch Kernenergie oder Wasserkraft erzeugt;

2. im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit aus der Gemeinschaft oder von außerhalb Elektrizität bezieht.

Keine Verbrauchsteuer wird auf elektrischen Strom erhoben, der in Generatoren mit einer geringeren Leistung als 2 Megavoltampere erzeugt wird. Von der Steuer befreit ist offenbar auch Elektrizität, die aus Industrieabfällen oder aus Brenntorf gewonnen wird, sofern die jährliche Erzeugung 25 000 MWh nicht überschreitet.

* Originalsprache: Englisch.

1 — Dieses Gesetz ist offenbar durch das Gesetz Nr. 1260/1996 vom 30. Dezember 1996 über die Verbrauchsteuer für Elektrizität und sonstige Energiequellen aufgehoben worden, das am 1. Januar 1997 in Kraft getreten ist.

4. Dem Gesetz ist folgende Steuertabelle beigefügt:

Produkt	*Gruppe*	*Grundsteuer*	*Zusatzsteuer* [1]
Steinkohle, Steinkohlebriketts, feste Brennstoffe aus Steinkohle, Braunkohle	1	—	116,1 FIM/Tonne
Brenntorf	2	—	3,5 FIM/MWh
Erdgas, gasförmige Erzeugnisse	3	—	11,2 p/nm³ *
Elektrizität			
— aus Kernenergie	4	1,5 p/kWh	0,9 p/kWh
— aus Wasserkraft	5	—	0,4 p/kWh
— eingeführt	6	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Kiefernöl	7	18,55 p/kg	—

1 — „FIM" und „p" sind die Abkürzungen für die finnischen Währungseinheiten markka und penni. „kWh" und „MWh" sind die Abkürzungen für Kilowatt- und Megawattstunden.
* Für Erdgas ermäßigt sich die Steuer vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1997 um 50 %.

5. Die Besteuerung von Steinkohle, Elektrizität, Erdgas, Brenn- und Stichtorf sowie Kiefernrohöl wird auf ökologische Erwägungen gestützt. Der Einheitssteuersatz für eingeführte Elektrizität wurde so bemessen, daß er der durchschnittlichen steuerlichen Belastung der in Finnland erzeugten Elektrizität entspricht. Die Steuerermäßigung für Torf und Erdgas wurde hierbei nicht berücksichtigt.

Sachverhalt und Ausgangsverfahren

6. Outokumpu Oy (nachstehend: Outokumpu) ist die Muttergesellschaft eines Konzerns, der zu den wichtigsten industriellen Verbrauchern von Elektrizität in Finnland gehört. Outokumpu verkauft Elektrizität insbesondere an ihre Tochtergesellschaften. Seit dem 1. November 1995 führt Outokumpu aufgrund eines fünfjährigen Liefervertrags mit einer schwedischen Erzeugergesellschaft Elektrizität ein. Vor Beginn der Lieferungen aufgrund dieses Vertrages hatte die schwedische Gesellschaft Outokumpu bereits vom 18. September 1995 bis zum 9. Oktober 1995 versuchsweise mit Elektrizität beliefert. Für die Probelieferung reichte Outokumpu bei der Bezirkszollkammer eine Zollerklärung ein und erläuterte in einem Begleitschreiben, daß sie die Erhebung der Steuer für einen Verstoß gegen die Artikel 12 und 13 EG-Vertrag halte, so daß von ihr abgesehen werden solle. Die Bezirkszollkammer entschied indessen, daß die Steuer zu erheben sei. Outokumpu ficht diese Entscheidung beim vorlegenden Gericht an.

7. Das vorlegende Gericht hat das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof ersucht, sich zur Vereinbarkeit der Steuer mit dem Gemeinschaftsrecht zu äußern. Die Vorlagefragen, verbunden mit einer Darstellung der wesentlichen Aspekte der betreffenden Rechtsvorschriften, lauten wie folgt:

„Nach den finnischen Rechtsvorschriften über die Energiebesteuerung wird auf elektrischen Strom inländischen Ursprungs eine Verbrauchsteuer erhoben, deren Höhe von der Art der Stromerzeugung abhängt. Auf Elektrizität, die durch Kernenergie erzeugt wird, wird als Verbrauchsteuer eine Grundsteuer von 1,5 p/kWh und eine Zusatzsteuer von 0,9 p/kWh erhoben. Auf Elektrizität, die durch Wasserkraft erzeugt wird, wird als Verbrauchsteuer nur eine Zusatzsteuer von 0,4 p/kWh erhoben. Auf Elektrizität, die in anderer Weise, z. B. aus Steinkohle, gewonnen wird, wird die Verbrauchsteuer nach der Menge der für die Elektrizitätserzeugung verbrauchten Ausgangsstoffe bemessen. Auf bestimmte Arten der Elektrizitätserzeugung, z. B. in Generatoren, deren Leistung unter 2 Megavoltampere liegt, wird auf den erzeugten elektrischen Strom überhaupt keine Verbrauchsteuer erhoben. Bei eingeführter Elektrizität wird unabhängig von der Art ihrer Erzeugung als Verbrauchsteuer eine Grundsteuer von 1,3 p/kWh und eine Zusatzsteuer von 0,9 p/kWh erhoben. Die Verbrauchsteuer bemißt sich also bei eingeführter Elektrizität nach einer anderen Grundlage als bei der Elektrizität inländischen Ursprungs. Für die Erhebung der Verbrauchsteuer, die nach der Art der Energieerzeugung festgesetzt wird, werden in den Vorarbeiten zu dem Gesetz ökologische Gründe angeführt. Die Höhe der auf eingeführte Elektrizität erhobenen Steuer wird jedoch nicht auf der Grundlage der Art der Elektrizitätserzeugung festgesetzt. Die Verbrauchsteuer für eingeführte Elektrizität ist höher als die niedrigste, aber niedriger als die höchste Verbrauchsteuer für Elektrizität inländischen Ursprungs. Die Verbrauchsteuer für eingeführte Elektrizität wird vom Importeur erhoben, während die Verbrauchsteuer für Elektrizität inländischen Ursprungs vom Elektrizitätserzeuger zu zahlen ist.

1. Ist die in der vorstehend beschriebenen Weise für eingeführte Elektrizität festgesetzte Verbrauchsteuer als eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Einfuhrzoll im Sinne der Artikel 9 und 12 EG-Vertrag anzusehen?

2. Ist, wenn keine Abgabe mit der Wirkung eines Einfuhrzolls vorliegt, die für eingeführte Elektrizität in der dargestellten Weise festgesetzte Verbrauchsteuer als eine Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten diskriminierende Steuer im Sinne des Artikels 95 EG-Vertrag anzusehen?"

8. Outokumpu, die finnische und die französische Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Outokumpu, die finnische Regierung und die Kommission haben an der Sitzung teilgenommen.

9. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens hat eingehende Angaben zu den anwendbaren Rechtsvorschriften vorgelegt. Da indessen das vorlegende Gericht deren entscheidungserhebliche Grundzüge sowohl in der den Fragen vorangehenden Zusammenfassung als auch in dem vorstehend wiedergegebenen

kurzen „Abriß" der Bestimmungen [2] klar und vorbildlich geschildert hat, möchte ich von einer noch detaillierteren Darstellung absehen und lediglich eine von der finnischen Regierung stammende Tabelle wiedergeben, die die steuerliche Belastung von Elektrizität je nach ihrem Ursprung vergleichend gegenüberstellt.

Energiequelle	*FIM/MWh*	*Anteil an der Erzeugung*
Schwere Kohlenwasserstoffe	43	2 %
Steinkohle	43	19 %
Brenntorf	9	8 %
Erdgas	15	9 %
Kernenergie	24	27 %
Wasserkraft	4	17 %
Einfuhr	22	10 %[vom Verbrauch]

Bestimmungen des Vertrages

10. Die Artikel 9 und 12 des Vertrages lauten, soweit sie in dieser Rechtssache maßgeblich sind, wie folgt:

„Artikel 9

(1) Grundlage der Gemeinschaft ist eine Zollunion, die sich auf den gesamten Warenaustausch erstreckt; sie umfaßt das Verbot, zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle und Abgaben gleicher Wirkung zu erheben ...

Artikel 12

Die Mitgliedstaaten werden untereinander weder neue Einfuhr- oder Ausfuhrzölle oder Abgaben gleicher Wirkung einführen noch die in ihren gegenwärtigen Handelsbeziehungen angewandten erhöhen."

11. Artikel 95 des Vertrages bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben

2 — Nrn. 3 bis 5 dieser Schlußanträge.

gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen zu schützen.

Spätestens mit Beginn der zweiten Stufe werden die Mitgliedstaaten die bei Inkrafttreten dieses Vertrages geltenden Bestimmungen aufheben oder berichtigen, die den obengenannten Vorschriften entgegenstehen."

Zur Rechtsnatur der Steuer

12. Vorab ist darauf hinzuweisen, daß nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes Elektrizität eine „Ware" ist; somit geht es im folgenden um die Vertragsbestimmungen betreffend Waren und nicht um die betreffend Dienstleistungen [3]. Die besonderen Merkmale der Elektrizität können jedoch, wie die Kommission hervorhebt, Probleme bei der Anwendung einer Verbrauchsteuerregelung mit sich bringen. Die finnische Regierung weist ferner darauf hin, daß der Markt für Stromlieferungen zwischen den Mitgliedstaaten wesentlich weniger entwikkelt und liberalisiert sei als der Markt der meisten anderen Erzeugnisse. Die nationalen Beschränkungen — rechtlicher, technischer und anderer Art — beschränkten den freien Handel mit Elektrizität innerhalb der Gemeinschaft, auch wenn die nordischen Staaten einem einheitlichen Netz angehörten, das wechselseitige Stromlieferungen zulasse.

13. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein und dieselbe Abgabe nicht zugleich eine Abgabe zollgleicher Wirkung nach den Artikeln 9 und 12 und eine inländische Abgabe im Sinne des Artikels 95 sein [4].

14. Der Gerichtshof hat ferner in ständiger Rechtsprechung entschieden, daß jede den Waren wegen des Überschreitens der Grenze einseitig auferlegte finanzielle Belastung, wenn sie kein Zoll im eigentlichen Sinne ist, unabhängig von ihrer Bezeichnung und der Art ihrer Erhebung eine Abgabe gleicher Wirkung im Sinne der Artikel 9 und 12 EG-Vertrag darstellt [5]. Eine solche Belastung kann sich jedoch dieser Qualifikation entziehen, wenn sie Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung ist, die Gruppen von Waren systematisch nach objektiven Kriterien betrifft, die unabhängig von der Herkunft der Waren gelten; in diesem Fall fällt sie in den Anwendungsbereich von Artikel 95 des Vertrages.

3 — Urteile des Gerichtshofes vom 27. April 1994 in der Rechtssache C-393/92 (Almelo u. a., Slg. 1994, I-1477, Randnr. 28) und vom 23. Oktober 1997 in der Rechtssache C-158/94 (Kommission/Italien, Slg. 1997, I-5789, Randnrn. 14 bis 20).

4 — Vgl. kürzlich Urteile vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-90/94 (Haahr Petroleum, Slg. 1997, I-4085, Randnr. 19) und vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-28/96 (Fricarnes, Slg. 1997, I-4939, Randnr. 19).

5 — Vgl. kürzlich Urteile Haahr Petroleum, Randnr. 20, und Fricarnes, Randnr. 20.

15. Wie ich indessen bereits in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Haahr Petroleum ausgeführt habe [6], sind die parallelen Begriffe Zölle und Abgaben gleicher Wirkung zum einen und inländische Abgaben, die gegen Artikel 95 verstoßen, zum anderen sehr schwer zu trennen [7], und der Gerichtshof hat seit seinen ersten Urteilen zur Unterscheidung dieser Begriffe wiederholt darauf hingewiesen, daß das wesentliche Merkmal einer Abgabe zollgleicher Wirkung, das diese von einer innerstaatlichen Abgabe unterscheidet, darin zu sehen sei, daß sie ausschließlich eingeführte Erzeugnisse treffe, während die andere Abgabe auf alle Waren, sowohl auf eingeführte als auch auf einheimische, erhoben werde [8].

16. Da die finnische Abgabe auf Elektrizität sowohl auf eingeführte wie auf einheimische Elektrizität erhoben wird, dürfte zunächst klar sein, daß es sich nicht um eine Abgabe zollgleicher Wirkung handelt.

17. Die finnische und die französische Regierung sowie die Kommission sind sich darin einig und meinen, daß die Abgabe als Bestandteil eines allgemeinen Systems innerstaatlicher Abgaben nach Artikel 95 des Vertrages zu beurteilen sei.

18. Die finnische Regierung vergleicht eine hypothetische Abgabe, die auf eingeführte Erzeugnisse allein deshalb erhoben würde, weil sie eine Grenze überschritten, und deshalb eine Abgabe zollgleicher Wirkung wäre, mit einer Abgabe wie der, um die es im vorliegenden Fall gehe, die für eingeführte wie für einheimische Erzeugnisse gelte. In beiden Fällen sei Steuertatbestand die Einspeisung der Elektrizität in das nationale Stromnetz. Die Abgabe auf eingeführte Elektrizität sei Teil einer allgemeinen Regelung von Produktionssteuern, bei denen der Steuersatz von der Art und Weise der Erzeugung abhänge. Nur wenn es nicht anders möglich sei, werde die Abgabe auf das Endprodukt erhoben. Die Abgabe gelte daher gleichermaßen für in Finnland erzeugte wie für eingeführte Elektrizität. Dieselbe Behörde sei für die Erhebung zuständig. Die Abgabe bezwecke nicht, die Preise eingeführter und einheimischer Erzeugnisse einander anzupassen, sondern einen Steuersatz für eingeführte Elektrizität festzusetzen, der dem Durchschnittssatz der Abgaben für in Finnland erzeugte Elektrizität entspreche.

19. Nach Auffassung der französischen Regierung sind die betreffenden Vorschriften Teil eines allgemeinen Energiebesteuerungssystems, das für die meisten anderen Energiequellen als Erdöl gelte. Sie verweist auf die Feststellung des Gerichtshofes in der Rechtssache Denkavit [9], daß eine Abgabe nur dann Teil einer allgemeinen inländischen Gebührenregelung sei, wenn sie ein einheimisches und ein gleiches eingeführtes Erzeugnis in gleicher Höhe auf der gleichen Handelsstufe erfasse und wenn der Steuertatbestand ebenfalls für beide Erzeugnisse derselbe sei. Für die französische Regierung

6 — Zitiert in Fußnote 5.

7 — Nr. 38 der zitierten Schlußanträge.

8 — Vgl. z. B. Urteile vom 22. März 1977 in der Rechtssache 78/76 (Steinike und Weinlig, Slg. 1977, 595, Randnr. 28), vom 28. Januar 1981 in der Rechtssache 32/80 (Kortmann, Slg. 1981, 251, Randnr. 18) und vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 193/85 (Co-Frutta, Slg. 1987, 2085, Randnr. 9).

9 — Urteil vom 31. Mai 1979 in der Rechtssache 132/78 (Slg. 1979, 1923, Randnr. 8).

sind diese Erfordernisse im vorliegenden Fall erfüllt.

20. Erstens werde die in Finnland erzeugte Elektrizität bei der Erzeugung besteuert, was in der Praxis darauf hinauslaufe, sie dann zu besteuern, wenn sie in das Netz eingespeist werde. Dies gelte sogar für Elektrizität, die aus anderen Energiequellen als Kernenergie oder Wasserkraft stamme. Auch wenn, wirtschaftlich gesehen, die Abgabe von den Primärenergien getragen werde, sei sie unmittelbar proportional zu der nach Maßgabe dieser Primärenergien in das Netz eingespeisten Menge elektrischer Energie ausgestaltet. Auch eingeführte Elektrizität werde besteuert, sobald sie in das nationale Netz eingespeist werde. Mithin dürfe dem Überschreiten der Grenze nicht einmal irgendeine symbolische Bedeutung beigemessen werden.

21. Zweitens dürfe der Abgabe, auch wenn die Steuersätze für einheimische und eingeführte Elektrizität unterschiedlich seien, ihr einheitlicher Charakter nicht abgesprochen werden. Es gelte ein und dasselbe Gesetz, und selbst wenn unterschiedliche Steuersätze anzuwenden seien, gehe es nicht um einen Steuersatz für die einheimische Erzeugung und einen anderen Steuersatz für die Einfuhren. Wenn der Ausdruck „unterschiedliche Steuersätze" in allen Fällen „verschiedene Abgaben" bedeutete, würde Artikel 95 bei abweichenden Steuersätzen niemals Anwendung finden, was wohl nicht die Absicht der Väter des Vertrages gewesen sein dürfte.

22. Die Kommission weist darauf hin, daß es in der „Grauzone" zwischen den Artikeln 9 und 12 einerseits und Artikel 95 andererseits gewisse Grenzfälle gebe. Es sei klar, daß es bei der Grundlage, nach der eingeführte und einheimische Elektrizität im vorliegenden Fall besteuert würden, Unterschiede gebe. Das Bestehen steuerlicher Unterschiede zwischen einheimischen und eingeführten Erzeugnissen bedeute indessen nicht notwendig, daß Artikel 95 unanwendbar sei, da es gerade Zweck dieser Bestimmung sei, jede Diskriminierung zu Lasten eingeführter Erzeugnisse zu verhindern. Die Kommission ist daher — meines Erachtens zu Recht — der Auffassung, daß jeder Grenzfall umfassend beurteilt werden müsse, wobei die allgemeinen Ziele und die Natur der betreffenden Abgabenregelung berücksichtigt und Inhalt und Wirkungen der für eingeführte und für einheimische Erzeugnisse geltenden Regelungen verglichen werden müßten. Seien die Unterschiede so stark ausgeprägt, daß ein einfacher Vergleich ausscheide, spreche das dafür, daß die Artikel 9 und 12 im Spiel seien.

23. Das finnische System der Energiebesteuerung sei offenbar ein allgemeines Besteuerungssystem: Die Erhebung der Abgabe auf eingeführte wie auf einheimische Erzeugnisse sowie das Verfahren der Steuerbemessung seien in derselben Regelung festgelegt, die Abgabe auf eingeführte Elektrizität sei augenscheinlich so berechnet, daß sie dem Durchschnittssatz der Abgabe auf einheimische Elektrizität entspreche, dieselbe Behörde, nämlich die Zollverwaltung, überwache die Erhebung der Abgabe, deren Aufkommen allein dem Staat zustehe. Die feststellbaren Unterschiede könnten gerechtfertigt werden, wenn man die Schwierigkeit oder gar Unmöglichkeit, die Art der Erzeugung als entscheidendes Kriterium für den Steuersatz bei eingeführter Elektrizität zu verwenden, in Rechnung stelle. Die Unterschiede zwischen der Abgabe auf eingeführte Elektrizität und der auf einheimische Elektrizität seien nicht ausgeprägt genug, um die erstgenannte als Abgabe

zollgleicher Wirkung im Sinne der Artikel 9 und 12 einstufen zu können. Andererseits könne die Abgabe als Bestandteil des allgemeinen finnischen Systems indirekter Steuern betrachtet werden, das für einheimische wie für aus anderen Mitgliedstaaten stammende Erzeugnisse gelte.

24. Auch ich bin der Auffassung, daß Artikel 95 anzuwenden ist. Outokumpu allerdings macht geltend, die Abgabe auf eingeführte Elektrizität sei eine Abgabe zollgleicher Wirkung und verstoße daher gegen die Artikel 9 und 12 des Vertrages. Sie stützt diese Auffassung auf eine Reihe von Gründen.

25. Outokumpu weist erstens darauf hin, daß die Abgabe auf eingeführte Elektrizität eine Einfuhrsteuer sei, was einiges für sich zu haben scheint. Das allein aber reicht meines Erachtens nicht aus, um ihre Einstufung als Abgabe zollgleicher Wirkung zu begründen, weil dies Artikel 95 jede Bedeutung nähme. Der steuerliche Rahmen, innerhalb dessen die fragliche Abgabe erhoben wird, muß als Ganzes untersucht werden, um feststellen zu können, ob sie allein die Einfuhren trifft oder aber sowohl eingeführte als auch einheimische Erzeugnisse, wenn auch mit unterschiedlichen Steuersätzen [10].

26. Outokumpu verweist zweitens auf die Bestimmung des finnischen Rechts, wonach die Abgabe auf eingeführte Elektrizität vom Importeur, die auf in Finnland erzeugte Elektrizität hingegen vom Erzeuger geschuldet werde. Damit sei klar, daß die Abgabe auf eingeführte Elektrizität wegen der Überschreitung einer Grenze zwischen Mitgliedstaaten erhoben werde. Dieses Argument scheint mir aber nicht überzeugender zu sein als das vorangegangene: Jede Abgabe auf Einfuhren kann auf das Überschreiten einer Grenze zurückgeführt werden. Ich habe bereits in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Haahr Petroleum hierzu ausgeführt:

„In diesem Zusammenhang muß der Umstand, daß eine Abgabe zum Zeitpunkt der Einfuhr erhoben wird, von der Frage unterschieden werden, ob sie nur für Einfuhren zu entrichten ist. Ersteres ist nämlich begrifflich getrennt von letzterem zu sehen. Die Tatsache, daß eine bestimmte Abgabe bei der Einfuhr fällig wird, ist nicht entscheidend für ihre Einordnung unter die Artikel 9 bis 13 einerseits oder Artikel 95 andererseits. Die Mehrwertsteuer für Einfuhren fällt z. B. zeitlich an, wenn die Ware eingeführt wird; dies bedeutet aber natürlich nicht, daß es sich dabei um eine Einfuhrabgabe handelt." [11]

27. Der Gerichtshof neigt jedenfalls zu der Feststellung, daß bestimmte Abgaben, die

10 — Vgl. Urteil Haahr Petroleum (zitiert in Fußnote 5, Randnr. 25).

11 — Schlußanträge zum Urteil (zitiert in Fußnote 5, Nr. 43).

ausdrücklich beim Überschreiten einer Grenze erhoben werden, unter Artikel 95 und nicht unter Artikel 9 und 12 fallen. Man denke etwa an die Rechtssache Kommission/Italien [12], in der es um eine „Grenzabgabe" für bestimmte eingeführte Mineralöle und Mineralölderivate ging, sowie die Rechtssache Stier [13], in der der Gerichtshof festgestellt hat, daß Abgaben wie die Mehrwertsteuer selbst dann, wenn sie bei der Einfuhr erhoben würden, dem Begriff der inländischen Abgabe im Sinne des Artikels 95 zuzuordnen seien [14].

28. Outokumpu steht drittens auf dem Standpunkt, daß die Abgabe auf eingeführte Elektrizität in bestimmten Fällen auf einheimische Elektrizität keine Anwendung finde und daher, soweit sie besonders aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte, nicht aber vergleichbare einheimische Erzeugnisse treffe, eine Abgabe zollgleicher Wirkung darstelle. Dieses Argument hat mehrere einander überschneidende Aspekte und läßt sich wohl in zwei Hauptthesen gliedern.

29. Outokumpu vertritt zunächst die Auffassung, daß bei Elektrizität, die in Finnland aus anderen Energiequellen als Kernenergie oder Wasserkraft erzeugt werde (Steinkohle, Erdgas, Erdöl, Torf), keine Abgabe auf das Endprodukt als solches erhoben werde, weil nur die Rohstoffe besteuert würden.

30. Dieses Vorbringen geht meines Erachtens fehl. Dem Vorlagebeschluß läßt sich entnehmen, daß es die Bemessungsgrundlage für den Steuersatz ist, die die Abgabe auf aus diesen Energiequellen gewonnene Elektrizität von der Abgabe unterscheidet, die auf eingeführte Elektrizität und auf in Finnland aus Kernenergie oder Wasserkraft erzeugte Elektrizität erhoben wird. Dieser Unterschied kann zwar von entscheidender Bedeutung für die Feststellung sein, ob die Abgabe gegen Artikel 95 verstößt, doch kann er nicht bewirken, daß die Abgabe nicht unter diese Bestimmung fällt. Der Gerichtshof hat mehrfach entschieden, daß Abgaben auf Einfuhren und auf die einheimische Erzeugung, die auf unterschiedlichen Grundlagen beruhen, nach Artikel 95 zu beurteilen sind; die Rechtssachen „Luxemburger Bier" und „Belgisches Bier" [15] liefern hierfür vielleicht eine besonders einleuchtende Parallele. In diesen Rechtssachen waren die Abgaben für die einheimische Biererzeugung anhand der effektiven Menge des bei der Erzeugung verwendeten Zwischenprodukts (Warmmaische) berechnet worden, während die Abgabe für eingeführtes Bier anhand der Menge des Endprodukts (berichtigt, um die bei der Erzeugung verwendete geschätzte Maischemenge festzustellen) ermittelt wurde.

31. Aber auch wenn die Abgabe auf die Primärenergiequelle erhoben würde, könnte das die Anwendbarkeit des Artikels 95 allein nicht ausschließen. Der Gerichtshof hat bereits sehr früh entschieden, daß Artikel 95 Absatz 1 auf jede Abgabe anzuwenden sei, die das inländische Erzeugnis auf allen Fertigungs- und Vertriebsstufen, die derjenigen der Einfuhr gleichartiger Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten vorangingen oder entsprächen, tatsächlich und spezifisch

12 — Urteil vom 8. Januar 1980 in der Rechtssache 21/79 (Slg. 1980, 1).

13 — Urteil vom 4. April 1968 in der Rechtssache 31/67 (Slg. 1968, 351).

14 — A. a. O., S. 360.

15 — Urteile vom 26. Juni 1991 in der Rechtssache C-152/89 (Kommission/Luxemburg, Slg. 1991, I-3141) und in der Rechtssache C-153/89 (Kommission/Belgien, Slg. 1991, I-3171).

träfen [16]. Outokumpu räumt dies in seiner Hilfsbegründung ein, mit der ein Verstoß gegen Artikel 95 belegt werden soll.

32. Außerdem macht Outokumpu auf einige Punkte in Zusammenhang mit den unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen für die Abgabe auf Einfuhren und einheimische Erzeugung aufmerksam. Bei der einheimischen Erzeugung werde nur die aus Kernenergie gewonnene Elektrizität der Basissteuer unterworfen, während diese Steuer für die gesamte eingeführte Elektrizität gelte, die außerdem mit einem Einheitssteuersatz belastet werde, während für die einheimische Erzeugung ein variabler Steuersatz vorbehaltlich bestimmter Befreiungen gelte, die für eingeführte Elektrizität nicht in Betracht kämen, weil sie aus einer Energiequelle stamme, die zum Zeitpunkt der Einspeisung in das Netz nicht mehr bestimmt werden könne.

33. Auch dieses Vorbringen ist unbegründet. Die finnische Regierung tritt der Auffassung von Outokumpu entgegen, daß für bestimmte Mengen der in das Netz eingespeisten Elektrizität Steuerbefreiungen gegolten hätten, und legt dar, daß die Befreiung für Elektrizität, die durch Generatoren mit einer geringeren Leistung als 2 Megavoltampere erzeugt werde, sowie für einen Teil der mit Torf erzeugten Elektrizität in der Praxis lediglich Elektrizität betreffe, die von ihrem Erzeuger verbraucht werde, z. B. im Fall des Hilfsgenerators eines Krankenhauses. Aber auch wenn diese Behauptung zuträfe, wäre es doch ungewöhnlich, wenn ein Besteuerungssystem mit bestimmten Steuerbefreiungen für die einheimische Erzeugung nicht unter Artikel 95 fiele, da dieser Artikel gerade für solche Sachverhalte geschaffen wurde. Auf jeden Fall ergibt sich eindeutig aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes, daß in einem solchen Fall Artikel 95 Anwendung findet, wie z. B. die Rechtssachen Schöttle und Söhne [17] und Kommission/Frankreich [18] zeigen. Der Gerichtshof hält Artikel 95 sogar dann für anwendbar, wenn alle gleichartigen einheimischen Erzeugnisse sowie die zu ihrer Herstellung verwendeten Rohstoffe von der Steuer befreit sind [19].

34. Outokumpu beruft sich viertens auf den vom Gerichtshof aufgestellten Grundsatz, daß die streitige Maßnahme dann unter Artikel 95 und nicht unter die Artikel 9 und 12 des Vertrages falle, wenn sie Teil eines allgemeinen Systems inländischer Abgaben sei, die systematisch nach den gleichen Kriterien für einheimische wie für eingeführte Erzeugnisse gelte [20]. Sie führt vier Kriterien an, die verschieden seien, je nachdem ob die Abgabe auf einheimische oder auf eingeführte Elektrizität erhoben werde, und folgert daraus, daß es sich um eine Abgabe zollgleicher Wirkung und nicht um eine inländische Abgabe im Sinne des Artikels 95 handele.

35. Erstens sei der Steuertatbestand verschieden: Bei der Elektrizität einheimischen Ursprungs sei es die Erzeugung oder wie bei

16 — Urteil vom 3. April 1968 in der Rechtssache 26/67 (Molkerei-Zentrale, Slg. 1968, 215, insbesondere 233). Die französische Fassung ist vielleicht etwas klarer als die englische.

17 — Urteil vom 16. Februar 1977 in der Rechtssache 20/76 (Slg. 1977, 247, Randnr. 21).

18 — Urteil vom 7. April 1987 in der Rechtssache 196/85 (Slg. 1987, 1597, Randnr. 7).

19 — Urteil Molkerei-Zentrale (zitiert in Fußnote 17).

20 — Urteil vom 25. Januar 1977 in der Rechtssache 46/76 (Bauhuis, Slg. 1977, 5, Randnr. 11).

der nicht durch Kernenergie oder Wasserkraft erzeugten Elektrizität die Verwendung der Rohstoffe, während es bei der eingeführten Energie die Einfuhr sei. Wie ich indessen bereits ausgeführt habe, wird Steuertatbestand bei Einfuhren häufig die Einfuhr selbst sein, und dem Gerichtshof zufolge schließt dies nicht aus, daß eine solche Abgabe unter dem Blickwinkel des Artikels 95 überprüft wird. Zwar hat der Gerichtshof in der Rechtssache Denkavit [21] entschieden, daß der Steuertatbestand identisch sein müsse, damit von einem allgemeinen System inländischer Abgaben gesprochen werden könne. Kürzlich hat der Gerichtshof aber diese Feststellung folgendermaßen erläutert:

„Was das Erfordernis des gleichen Steuertatbestands betrifft, ist darauf hinzuweisen, daß es in einem Fall wie dem hier vorliegenden keinen Unterschied macht, daß das eingeführte Erzeugnis zum Zeitpunkt der Einfuhr und das inländische Erzeugnis zum Zeitpunkt seines Weiterverkaufs oder seiner Verarbeitung belastet wird, denn wirtschaftlich gesehen geschieht beides auf derselben Handelsstufe, da beide Vorgänge im Hinblick auf die Verwendung des Erzeugnisses durchgeführt werden." [22]

36. Zweitens werde die Abgabe zu verschiedenen Zeitpunkten erhoben: Bei einheimischer Elektrizität werde sie im Stadium der Produktion, bei eingeführter Elektrizität hingegen bei der Verteilung oder beim Verbrauch erhoben. Diese Unterscheidung ist bei einem Erzeugnis mit den Merkmalen der Elektrizität etwas gekünstelt, deren Erzeugung mit der Einspeisung in das nationale Netz zusammenfällt. Auf jeden Fall schließt es die Anwendung des Artikels 95 nicht aus, wenn die Abgabe in verschiedenen Stadien der Erzeugung und der Vermarktung erhoben wird [23].

37. Drittens sei die Bemessungsgrundlage unterschiedlich: Die einheimische Elektrizität werde einer Abgabe mit unterschiedlichen Steuersätzen unterworfen je nachdem, ob sie aus Kernenergie oder Wasserkraft gewonnen sei, oder nur auf der Ebene der Rohstoffe (und auch hier mit unterschiedlichen Steuersätzen) oder überhaupt nicht besteuert, während eingeführte Elektrizität auf einem Niveau besteuert werde, das relativ hoch sei und sich noch erhöhe, wenn man die vom Produktionsstaat erhobenen Steuern berücksichtige. Zur Stützung ihres Vorbringens, daß diese Unterschiede ausreichten, um die Abgabe auf Elektrizität nicht unter Artikel 95 fallen zu lassen, führt Outokumpu eine Reihe von Rechtssachen an (insbesondere Brescani [24], Denkavit [25], United Foods und Van den Abeele [26] sowie Kommission/Belgien [27]). In all diesen Rechtssachen gehe es um die Natur von Abgaben, die aus Gründen der Volksgesundheit auf bestimmte eingeführte Produkte tierischen Ursprungs erhoben worden seien. In jeder dieser Rechtssachen sei — erfolglos — geltend gemacht worden, die Abgaben seien inländi-

21 — Zitiert in Fußnote 10, Randnr. 8.

22 — Urteil vom 11. Juni 1992 in den Rechtssachen C-149/91 und C-150/91 (Sanders Adour und Guyomarc'h Orthez Nutrition animale, Slg. 1992, I-3899, Randnr. 18). Vgl. auch Schlußanträge von Generalanwalt Mischo zum Urteil vom 19. November 1991 in der Rechtssache C-235/90 (Aliments Morvan, Slg. 1991, I-5419, Nrn. 8 bis 11).

23 — Vgl. Rechtssache Molkerei-Zentrale (zitiert in Fußnote 17).

24 — Urteil vom 5. Februar 1976 in der Rechtssache 87/75 (Slg. 1976, 129).

25 — Zitiert in Fußnote 10.

26 — Urteil vom 7. April 1981 in der Rechtssache 132/80 (Slg. 1981, 995).

27 — Urteil vom 20. März 1984 in der Rechtssache 314/82 (Slg. 1984, 1543).

sche im Sinne des Artikels 95 und keine Abgaben zollgleicher Wirkung, weil es eine Abgabe für eine angeblich gleichwertige nationale Kontrolle gebe. Die Rechtssache Bresciani betreffe eine Abgabe für die gesundheitspolizeiliche Überprüfung ungegerbter Rinderhäute bei der Einfuhr sowie eine Abgabe für die gesundheitspolizeiliche Überprüfung einheimischer Rinder in den Schlachthöfen. Die Rechtssache Denkavit betreffe eine Abgabe auf eingeführtes, ausgeschmolzenes oder durch chemische Lösungsmittel ausgezogenes Schweineschmalz und eine Abgabe auf einheimische Schlachttiere. In der Rechtssache United Foods und Van den Abeele sei es um Abgaben für die Beschau von Fischen gegangen. Die Beschau der in nationalen Gewässern gefangenen Fische sei in den Fischauktionshallen erfolgt und habe dem Hygienezustand, der Frische und der Unversehrtheit der Fische gegolten, während die Beschau bei der Einfuhr in den Zollstellen stattgefunden und sich insbesondere auf die Gesundheitsbescheinigung, die Art und Weise des Transports und den Erhaltungszustand des Fisches erstreckt habe. Die Rechtssache Kommission/Belgien habe eine Abgabe für die gesundheitspolizeiliche Kontrolle bei oder nach der Schlachtung einheimischen Geflügels betroffen, deren Betrag von der Zahl der Veterinärbesuche und der Tiere abhängig gewesen sei, und eine Abgabe bei der Einfuhr von Geflügelfleisch, die vom Gewicht abhängig gewesen sei.

38. Für meine Begriffe legen diese Urteile keinerlei allgemeines Prinzip fest, wonach die Anwendung unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen bei Einfuhren und einheimischen Erzeugnissen ein entscheidender Faktor ist, um eine Abgabe als Abgabe zollgleicher Wirkung einzustufen (obwohl dieser Punkt natürlich ganz wichtig ist für die Feststellung, ob eine Abgabe gegen Artikel 95 verstößt; darauf komme ich noch zurück). Die Abgaben in diesen Rechtssachen wurden auf einer Grundlage erhoben, die ganz offensichtlich für eingeführte und für einheimische Erzeugnisse verschieden war, und können schon aus diesem Grund nicht mit unserer Abgabe auf Elektrizität verglichen werden. Diese Rechtssachen liefern eher ein Beispiel für die verständliche Zurückhaltung des Gerichtshofes, für die gesundheitspolizeiliche Kontrolle von Einfuhren erhobene Abgaben allzu rasch nur deshalb als inländische Abgaben einzustufen, weil sich eine mehr oder weniger gleichwertige Abgabe für einheimische Erzeugnisse ausmachen läßt, und belegen den Grundsatz, daß es, wie Generalanwalt Warner in der Rechtssache Denkavit ausgeführt hat, für die Feststellung, daß „eine Abgabe ... als Teil einer allgemeinen inländischen Gebührenregelung eines Mitgliedstaates ... betrachtet werden kann", unerheblich ist, „ob die einheimische Erzeugung durch andere Abgaben ähnlich belastet wird" [28].

39. Schließlich werde viertens die Abgabe nicht auf Gruppen von Erzeugnissen unabhängig von ihrer Herkunft erhoben, da ihr Satz und ihre Bemessungsgrundlage bei in Finnland erzeugter und bei eingeführter Elektrizität verschieden seien. Eine Abgabe falle nur dann unter Artikel 95, wenn die Herkunft der Erzeugnisse keinen Einfluß auf den Abgabensatz, die Bemessungsgrundlage oder die Erhebungsart habe. Dieses Vorbringen beruht indessen auf einem falschen

28 — Zitiert in Fußnote 10, S. 1939.

Verständnis der von Outokumpu zur Stützung ihrer Auffassung herangezogenen Rechtsprechung, nämlich der Urteile Co-Frutta [29], Simba u. a. [30] und OTO [31] des Gerichtshofes. In diesen Rechtssachen hat sich aber der Gerichtshof bei der Prüfung der streitigen Abgabe mit dem Hinweis begnügt, daß es ohne Einfluß auf den Satz, die Bemessungsgrundlage und die Art der Erhebung zu sein scheine, ob die mit der Abgabe belegten Erzeugnisse inländischen oder ausländischen Ursprungs seien; er hat nicht erklärt, daß es sich hierbei um eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendung des Artikels 95 handele. Es wäre widersinnig, wenn Artikel 95 nicht auf eines der schlagendsten Beispiele für das Übel angewandt werden könnte, das er beheben soll, nämlich die Geltung ausdrücklich unterschiedlicher Steuersätze für einheimische und für eingeführte Erzeugnisse. Auf jeden Fall steht seit dem Urteil Haahr Petroleum [32] eindeutig fest, daß Artikel 95 auf eine solche Abgabe anzuwenden ist.

40. Die einzelnen Argumente von Outokumpu, die belegen sollen, daß die finnische Abgabe auf eingeführte Elektrizität eine Abgabe zollgleicher Wirkung ist, überzeugen mich daher nicht. Meines Erachtens gehört die Abgabe zu einem allgemeinen System inländischer Abgaben; ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht ist folglich nach Artikel 95 des Vertrages zu beurteilen.

29 — Zitiert in Fußnote 9, Randnr. 12.

30 — Urteil vom 9. Juni 1992 in den Rechtssachen C-228/90 bis 234/90, C-339/90 und C-353/90 (Slg. 1992, I-3713, Randnr. 8).

31 — Urteil vom 13. Juli 1994 in der Rechtssache C-130/92 (Slg. 1994, I-3281, Randnr. 12).

32 — Zitiert in Fußnote 5, Randnr. 25.

Vereinbarkeit der Abgabe mit Artikel 95

41. Artikel 95 Absatz 1 verbietet die Erhebung höherer inländischer Abgaben, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

42. Die finnische Regierung ist der Auffassung, daß die Abgabe zwar nach Artikel 95 zu beurteilen, mit diesem aber zu vereinbaren sei. Da eine Harmonisierung der betreffenden Abgaben ausstehe, sei die Besteuerung eingeführter Elektrizität mit einem durchschnittlichen Steuersatz die einzig logische Art einer gerechten Besteuerung eingeführter Elektrizität und gehöre zur internen Zuständigkeit des Mitgliedstaates.

43. Outokumpu hält das Gesetz Nr. 1473/1994 für unvereinbar mit Artikel 95, soweit es eine inländische Abgabe auf eingeführte Elektrizität festlege, die je nach Art der Erzeugung höher sein könne als die Abgabe, die das gleichartige inländische Erzeugnis unmittelbar oder mittelbar zu tragen habe.

44. Ich möchte an dieser Stelle auf den von Outokumpu angeführten Umstand zurückkommen, daß Elektrizität aus Schweden (das nach Darlegung von Outokumpu als einziger

Mitgliedstaat Elektrizität unmittelbar [33] nach Finnland ausführt) bereits in Schweden mit einer bei der Ausfuhr nicht erstatteten Steuer belastet wurde. Offensichtlich verstärkt die Doppelwirkung der schwedischen und der finnischen Besteuerung noch den Unterschied zwischen der Gesamtbesteuerung eingeführter Elektrizität, die aus bestimmten Primärenergiequellen stammt (insbesondere aus vor 1978 errichteten Wasserkraftwerken), und der von Elektrizität, die in Finnland aus bestimmten Energiequellen erzeugt wurde.

45. Der Rechtsprechung des Gerichtshofes läßt sich eindeutig entnehmen, daß das Gemeinschaftsrecht Doppelbesteuerungswirkungen dieser Art nicht verbietet. Allerdings unterliegt es, wie der Gerichtshof erklärt hat, keinem Zweifel, daß die Beseitigung solcher Wirkungen im Interesse des freien Warenverkehrs wünschenswert ist, daß sie aber nur durch eine Harmonisierung der nationalen Systeme erreicht werden kann [34]. Die auf die vorherige schwedische Besteuerung zurückgehende Verstärkung des Unterschieds kann daher nicht als diskriminierende Auswirkung betrachtet werden. Außerdem läßt sich sagen, daß die Artikel 95 bis 98 auf dem Grundsatz der Besteuerung nach der Bestimmung beruhen, d. h., daß die Waren vom Einfuhrland besteuert werden. In Anwendung dieses Grundsatzes könnte das Königreich Schweden die seiner nationalen Stromerzeugung auferlegten Steuern im Einklang mit Artikel 96 bei der Ausfuhr erstatten.

46. Die französische Regierung erkennt zwar an, daß es schwierig, ja unmöglich sei, die Art der Erzeugung der eingeführten Elektrizität zu bestimmen, steht aber gleichwohl auf dem Standpunkt, daß die finnische Regelung gegen Artikel 95 verstoße: Sie könne sich gegenüber der aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Elektrizität diskriminierend auswirken, da diese Elektrizität mit einem höheren Steuersatz belegt sein könne als die in Finnland erzeugte gleiche Strommenge desselben Ursprungs.

47. Die Kommission, die die Besteuerung ebenfalls als Verstoß gegen Artikel 95 betrachtet, verweist weiter darauf, daß unter bestimmten Umständen und aus bestimmten Energiequellen erzeugte Elektrizität in Finnland von der Steuer befreit sei.

48. In einer Reihe von Urteilen hat der Gerichtshof entschieden, daß ein Verstoß gegen Artikel 95 Absatz 1 vorliege, wenn die Besteuerung eines eingeführten und die eines gleichartigen einheimischen Erzeugnisses anhand unterschiedlicher Kriterien verschieden berechnet werde, und dies, sei es auch nur in bestimmten Fällen, zu einer stärkeren Besteuerung des eingeführten Erzeugnisses führe [35]. Der Gerichtshof hat so Systeme, die

33 — Allerdings stammt ein Teil dieser Elektrizität möglicherweise aus Dänemark. Der andere wichtige Ausführer von Elektrizität nach Finnland ist Rußland.

34 — Urteil vom 29. Juni 1978 in der Rechtssache 142/77 (Larsen, Slg. 1978, 1543, Randnrn. 32 bis 36).

35 — Urteile vom 17. Februar 1976 in der Rechtssache 45/75 (Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels, Slg. 1976, 181, Randnr. 17), vom 22. Juni 1976 in der Rechtssache 127/75 (Bobie, Slg. 1976, 1079, Randnr. 3), vom 26. Juni 1991 (Kommission/Luxemburg, zitiert in Fußnote 16, Randnr. 20, und Kommission/Belgien, zitiert in Fußnote 16, Randnr. 12) sowie vom 12. Mai 1992 in der Rechtssache C-327/90 (Kommission/Griechenland, Slg. 1992, I-3033, Randnr. 12). Vgl. auch meine Schlußanträge in den Rechtssachen Kommission/Luxemburg und Kommission/Belgien (zitiert in Fußnote 16, Nr. 26).

eine abgestufte Abgabe auf die einheimische Erzeugung und eine einheitliche Abgabe auf Einfuhren [36], eine Abgabe auf die einheimische Erzeugung unter Berücksichtigung der effektiven Verluste bei der Herstellung und eine Abgabe auf Einfuhren, bei denen diese nur pauschal berücksichtigt wurden [37], sowie eine Abgabe auf die einheimische Erzeugung auf der Grundlage des effektiven Großhandelspreises und eine Abgabe auf Einfuhren mit pauschaler Erhöhung der Bemessungsgrundlage vorsahen [38], für unvereinbar mit Artikel 95 erklärt.

49. Da die Struktur der finnischen Abgabe auf Elektrizität die Möglichkeit nicht ausschließt, daß eingeführte Elektrizität, die aus bestimmten Primärenergiequellen stammt, mit einem höheren Steuersatz belegt wird als in Finnland erzeugte Elektrizität gleichen Ursprungs, verstößt diese Abgabe bei Zugrundelegung des in den angeführten Urteilen herausgearbeiteten Grundsatzes a priori gegen Artikel 95 Absatz 1. Anderes hätte sicherlich zu gelten, wenn der Nachweis möglich wäre, daß die gesamte eingeführte Elektrizität gleichen Ursprungs wäre wie die in Finnland erzeugte, die mit einem Steuersatz belegt wäre, der gleich hoch wäre wie der bei Einfuhren erhobene Pauschalsteuersatz oder höher als dieser. Wenn z. B. die gesamte eingeführte Elektrizität aus Kernenergie stammte, würde die für sie geltende Gesamtsteuer von 2,2 p/kWh unter der Gesamtsteuer von 2,4 p/kWh liegen, die den in Finnland aus Kernenergie erzeugten Strom belastet. Da jedoch unbestritten ist, daß sich die Art der Erzeugung eingeführten Stroms nicht ermitteln läßt, ist davon auszugehen, daß dieser zumindest in bestimmten Fällen höher besteuert wird als einheimische Elektrizität gleichen Ursprungs [39].

50. Die finnische Regierung macht indessen geltend, die Steuerregelung sei aus Gründen des Umweltschutzes gerechtfertigt, und beruft sich auf die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach das Gemeinschaftsrecht beim derzeitigen Stand seiner Entwicklung die Freiheit der Mitgliedstaaten nicht beschränke, eine differenzierende Besteuerung für bestimmte, sogar im Sinne von Artikel 95 gleichartige Erzeugnisse nach Maßgabe objektiver Kriterien, beispielsweise der verwendeten Ausgangsstoffe oder der angewandten Herstellungsverfahren, einzuführen, und solche Differenzierungen mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar seien, wenn sie wirtschaftspolitische Ziele verfolgten, die ihrerseits mit den Erfordernissen des EWG-Vertrages und des abgeleiteten Rechts vereinbar seien [40]. Im Lichte des Artikels 130r des Vertrages, der die umweltpolitischen Ziele festlege, gehörten zu diesen Kriterien auch ökologische Erwägungen. Die Methode, die Elektrizität aufgrund ihres Ursprungs unterschiedlich zu besteuern, stelle die einzige Möglichkeit dar,

36 — Urteile Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels und Bobie (zitiert in Fußnote 36).

37 — Urteile Kommission/Luxemburg und Kommission/Belgien (zitiert in Fußnote 16).

38 — Urteil Kommission/Griechenland (zitiert in Fußnote 36).

39 — Vgl. Urteile Kommission/Luxemburg (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 25), Kommission/Belgien (zitiert in Fußnote 16, Randnr. 16), und Kommission/Griechenland (zitiert in Fußnote 36, Randnr. 20).

40 — Vgl. z. B. Urteil Kommission/Frankreich (zitiert in Fußnote 19, Randnr. 6).

umweltpolitische Erwägungen und Besteuerung der Elektrizität miteinander in Einklang zu bringen.

51. Zwar hat es der Gerichtshof für zulässig gehalten, differenzierende Besteuerungen durch objektive Kriterien zu rechtfertigen, er hat diese Feststellung aber stets mit der Forderung verknüpft, daß solche Einzelvorschriften, um mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar zu sein, so ausgestaltet sein müßten, daß jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeder Schutz inländischer konkurrierender Produktionen ausgeschlossen sei [41]. Auch wenn die unterschiedliche Besteuerung berechtigte wirtschaftliche und soziale Zwecke verfolge (und der Gerichtshof hat bereits vor Aufnahme des Artikels 130r in den Vertrag stillschweigend anerkannt, daß ökologische Erwägungen ein berechtigtes Ziel darstellen könnten [42]), fordere das grundlegende Prinzip des Diskriminierungsverbots die Neutralität der Wirkungen und müßten daher steuerliche Vergünstigungen wie Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen auf eingeführte Erzeugnisse erstreckt werden, die den gleichen Bedingungen entsprächen wie die begünstigten einheimischen Erzeugnisse [43].

52. Ein Mitgliedstaat, der unterschiedliche Steuersätze aufgrund objektiver Kriterien wie im vorliegenden Fall der Art der Erzeugung beizubehalten wünscht, darf vom Einführer Nachweise verlangen, die in angemessener Weise belegen, daß diese Kriterien eingehalten wurden, sofern die Anforderungen an den Nachweis bei den eingeführten Erzeugnissen nicht strenger sind als bei den gleichartigen einheimischen Erzeugnissen und sofern sie im Hinblick auf das angestrebte Ziel, nämlich die Beseitigung der Betrugsgefahr, nicht unverhältnismäßig sind [44].

53. Wenn dies indessen nicht möglich ist, kann ein System, das auf einheimische Erzeugnisse je nach Art der Erzeugung eine differenzierte Besteuerung und auf Einfuhren eine Einheitssteuer anwendet, nach jetzt gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht mit Artikel 95 in Einklang gebracht werden, da nach dieser Rechtsprechung eine unterschiedliche Behandlung nicht damit gerechtfertigt werden kann, daß bei der Ermittlung der Einfuhren, die bestimmten Kriterien genügen, praktische Schwierigkeiten bestehen. In der Rechtssache Rewe [45] hat der Gerichtshof erklärt:

„Demgegenüber läßt sich nicht einwenden, der Grund dafür, daß das eingeführte Erzeugnis pauschal betroffen wird, das inländische Erzeugnis jedoch mit degressiven oder progressiven Abstufungen, sei darin zu sehen, daß im ersteren Fall die notwendigen Erhebungen nicht vorgenommen werden

41 — Vgl. z. B. Urteile vom 15. März 1983 in der Rechtssache 319/81 (Kommission/Italien, Slg. 1983, 601, Randnr. 13) und vom 4. März 1986 in der Rechtssache 106/84 (Kommission/Dänemark, Slg. 1986, 833, Randnr. 22).

42 — Urteil vom 8. Januar 1980 in der Rechtssache 21/79 (Kommission/Italien, Slg. 1980, 1).

43 — Urteil Kommission/Italien (zitiert in Fußnote 43, Randnrn. 14 und 15) und Kommission/Frankreich (zitiert in Fußnote 19, Randnr. 7).

44 — Urteile Kommission/Italien (zitiert in Fußnote 43, Randnrn. 20 und 21) und Kommission/Italien (zitiert in Fußnote 19, Randnrn. 14 und 15).

45 — Zitiert in Fußnote 36.

könnten. Wenn es sich in der Tat als unmöglich erweisen sollte, für inländische und eingeführte Erzeugnisse gleichermaßen degressive oder progressive Abgaben festzusetzen, so bleibt jedenfalls zur Wahrung des Diskriminierungsverbots des Artikels 95 die Möglichkeit, beide Erzeugnisse mit einer gleichen pauschalen oder festen Abgabe zu belasten." [46]

54. Wenn es daher im vorliegenden Fall dem Einführer in der Praxis nicht möglich sein sollte, die Art der Erzeugung der Elektrizität zu beweisen, dürfte der Staat keine Wahl haben: Er muß die Einfuhren mit dem niedrigsten Steuersatz für die einheimische Erzeugung belegen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes würde ein System der Besteuerung von Energiequellen, bei dem die Steuer auf eingeführte Elektrizität auch nur in einzelnen Fällen höher wäre als die Steuer auf einheimische Elektrizität, gegen Artikel 95 Absatz 1 des Vertrages verstoßen.

55. Der vorliegende Fall unterscheidet sich allerdings in bestimmten Aspekten von all diesen Urteilen des Gerichtshofes. Damit stellt sich die Frage, ob die geltenden Grundsätze auch hier anzuwenden sind.

56. Zunächst und vor allem dürfte dem hier fraglichen Steuersystem eine zwingende Rechtfertigung zugrunde liegen: Die Abstufung der Steuersätze für einheimische Elektrizität ist ganz offensichtlich geschaffen worden, um die Erzeugung von Elektrizität mittels der die Umwelt am wenigsten belastenden Verfahren zu fördern. Das Vorbringen der finnischen Regierung hierzu wird durch die Struktur der Steuersätze belegt. Sie bewegen sich von einem sehr hohen Niveau bei Elektrizität aus schweren Kohlenwasserstoffen und Steinkohle bis zu einem sehr niedrigen bei Elektrizität aus Wasserkraft. Die Festlegung eines Durchschnittssatzes für eingeführte Elektrizität wird naturgemäß keinen Einfluß auf die von der eingeführten Elektrizität im Erzeugungsland ausgehende Umweltbelastung haben, sondern dürfte nach Maßgabe des auf der einheimischen Erzeugung durchschnittlich lastenden Satzes festgelegt worden sein und soll wohl Finnland in die Lage versetzen, seine ökologisch motivierten Steuersätze für die einheimische Erzeugung beizubehalten. In seiner Rechtsprechung hat sich der Gerichtshof bisher nicht unmittelbar mit der Bedeutung ökologischer Erwägungen als bestimmender Kraft für eine Abstufung von Steuersätzen befaßt. Auch wenn der Vorzugssteuerregelung für aufbereitete Mineralölerzeugnisse in der Rechtssache Kommission/Italien [47] ähnliche Erwägungen zugrunde lagen, hat der Gerichtshof diesen Punkt nicht angesprochen. Er ist allerdings von Generalanwalt Mayras in seinen Schlußanträgen behandelt worden. Dieser stellte fest, daß Abweichungen der nationalen Rechtsvorschriften zu Unterschieden in der Besteuerung einheimischer aufbereiteter Mineralölerzeugnisse und ähnlicher eingeführter Erzeugnisse führen könnten, die sich auf das Funktionieren des gemeinsamen Marktes auswirken und den Wettbewerb verfälschen könnten, fuhr dann aber fort: „Indessen darf der Abbau dieser Ungleichheiten keinesfalls zur Gefährdung des Umweltschutzes ... führen." [48]

46 — Urteil (zitiert in Fußnote 36, Randnr. 15). Vgl. auch Urteil Kommission/Griechenland (zitiert in Fußnote 36, Randnr. 24).

47 — Zitiert in Fußnote 43.

48 — S. 21.

57. Seit dieser Rechtssache und anderen Urteilen des Gerichtshofes zu Artikel 95 sind die Verträge geändert worden, um Umweltziele stärker herauszustellen. So wird in der Präambel des Vertrages über die Europäische Union der feste Wille der Mitgliedstaaten bekräftigt, im Rahmen der Stärkung des Umweltschutzes den wirtschaftlichen und sozialen Fortschritt zu fördern [49]. Der Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft in der Fassung des Vertrages über die Europäische Union besagt, daß es u. a. Aufgabe der Gemeinschaft ist, ein beständiges und umweltverträgliches Wachstum zu fördern [50], und daß ihre Tätigkeit eine Politik auf dem Gebiet der Umwelt umfaßt [51]. Der bereits angeführte Artikel 130r ist der Gemeinschaftspolitik auf dem Gebiet der Umwelt gewidmet und bestimmt insbesondere, daß die Erfordernisse des Umweltschutzes bei der Festlegung und Durchführung anderer Gemeinschaftspolitiken einzubeziehen sind [52]. Wie Generalanwalt Fennelly unlängst in einer Rechtssache ausgeführt hat, sind die Befugnisse und Zuständigkeiten der Gemeinschaft im Bereich des Umweltschutzes grundsätzlich die notwendige Ergänzung ihrer Befugnisse und Zuständigkeiten zur Regelung der wirtschaftlichen Betätigung [53].

58. Im besonderen Bereich der Elektrizitätspolitik wird die Bedeutung, die der Rat der Umweltbeeinträchtigung durch die Erzeugungsmethoden beimißt, in der Präambel der Richtlinie 90/547/EWG des Rates vom 29. Oktober 1990 über den Transit von Elektrizitätslieferungen über große Netze [54] hervorgehoben, wenn es dort heißt:

„Die Energiepolitik ist mehr noch als alle anderen Maßnahmen, die zur Verwirklichung des Binnenmarktes beitragen, nicht nur zur Kostensenkung und zur Erhaltung des Wettbewerbs durchzuführen, sondern muß auch die Notwendigkeit berücksichtigen, die Sicherheit der Versorgung und die Verträglichkeit der Methoden der Elektrizitätserzeugung mit der Umwelt sicherzustellen;

um dieses Ziel zu erreichen, müssen die besonderen Merkmale des Elektrizitätssektors berücksichtigt werden." [55]

59. Eine andere Besonderheit dieses Falles beruht darauf, daß die Elektrizität, wie bereits angedeutet, ein Erzeugnis besonderer Art ist, das nicht leicht mit anderen Waren und Produkten verglichen werden kann. Da sie nicht gelagert werden kann, fällt ihre Erzeugung mit ihrer Einspeisung in das Netz und folglich mit dem Zeitpunkt zusammen, zu dem sie verbraucht werden kann. Deshalb steht auch fest, daß es nicht nur schwierig, sondern sogar unmöglich ist, den Ursprung und damit die Art der Erzeugung eingeführter Elektrizität festzustellen. Möglicherweise

49 — Siebter Erwägungsgrund.
50 — Artikel 2.
51 — Artikel 3 Buchstabe k.
52 — Artikel 130r Absatz 2 Satz 3.
53 — Urteil vom 11. Juli 1996 in der Rechtssache C-44/95 (Royal Society for the Protection of Birds, Slg. 1996, I-3805, Nr. 45 der Schlußanträge).
54 — ABl. L 313, S. 30.
55 — Vierte und fünfte Begründungserwägung.

ist es daher nicht angebracht, auf die Elektrizität die Grundsätze anzuwenden, die in Rechtssachen entwickelt wurden, die sich mit Waren wie Alkohol, Mineralölerzeugnissen oder Bier zu befassen hatten, deren Ursprung weniger schwer zu erfassen ist.

60. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes ließe sich für den Nachweis heranziehen, daß ein Besteuerungssystem, in dem auf die einheimische Erzeugung abgestufte Steuersätze angewandt werden, auf gleichartige Einfuhren hingegen ein Durchschnitt dieser Sätze, niemals mit Artikel 95 vereinbar sein kann, da die Besteuerung der Einfuhren mit einem Satz, der dem Durchschnitt der abgestuften Steuersätze für die einheimische Erzeugung entspricht, dazu führen kann, daß bestimmte Einfuhren stärker besteuert werden als gleichartige einheimische Erzeugnisse [56]. Dieses unzweideutige Ergebnis erscheint aber unangebracht, wenn die Einfuhren, wie dies bei Elektrizität der Fall ist, so unentwirrbar vermischt sind, daß ein Einzelfall einer stärkeren steuerlichen Belastung nicht bewiesen, ja nicht einmal entdeckt werden kann. Wenn wie im vorliegenden Fall die abgestuften Sätze, die für die einheimische Erzeugung gelten, auf unterschiedlichen Arten der Erzeugung beruhen und die Art der Erzeugung eingeführter Elektrizität bzw. die Herkunft der Einfuhren von einem bestimmten Erzeuger nicht ermittelt werden kann, würde die genaue Anwendung der Rechtsprechung des Gerichtshofes in der Praxis bedeuten, daß ein Mitgliedstaat seine einheimische Erzeugung nie abgestuften Sätzen unterwerfen könnte.

61. So hat auch das Fehlen jeder anderen realistischen Möglichkeit die Schöpfer des Vertrages zu der Lösung bewogen, daß die Mitgliedstaaten, die bei den Umsatzsteuern kumulative Mehrphasensysteme anwenden, ermächtigt wurden, bei Wahrung der Grundsätze der Artikel 95 und 96 des Vertrages für Erzeugnisse oder Gruppen von Erzeugnissen Durchschnittssätze festzulegen. Zwar erwies sich bei der Ausdehnung der Umsatzsteuern auf zahlreiche Gruppen von Erzeugnissen und Dienstleistungen der Rückgriff auf Durchschnittssätze letztlich nicht als befriedigende Lösung, so daß der Gemeinschaftsgesetzgeber schließlich die kumulativen Mehrphasensysteme durch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ersetzen sollte. Die Probleme bezüglich der Elektrizität sind aber viel spezifischer gelagert und beruhen auf den Besonderheiten des Erzeugnisses. Angesichts des Fehlens einer einschlägigen Gemeinschaftsregelung und des Umstands, daß vernünftig berechnete Durchschnittssätze nicht zu einer globalen Einschränkung der Einfuhren führen, besondere Fälle der Diskriminierung nur vermutungsweise in nicht quantifizierbarer Menge vorkommen und kurzfristig keine anderen Mittel zur Erreichung der Umweltziele zur Verfügung stehen dürften, wäre es unverhältnismäßig, wollte man den Mitgliedstaaten jede Möglichkeit nehmen, bei der Verwirklichung ökologischer Ziele im Bereich der Elektrizitätserzeugung auf ein System abgestufter Besteuerung zurückzugreifen.

62. Allerdings muß, wenn ein Einheitssatz für Einfuhren in einem solchen Fall zulässig sein soll, der Durchschnitt ordnungsgemäß berechnet werden. Er muß insbesondere so gewichtet werden, daß er die Bandbreite der einer abgestuften Besteuerung unterliegenden einheimischen Erzeugnisse genau wiedergibt. Darüber hinaus ist die Gewichtung

56 — Vgl. die in Fußnote 40 zitierten Urteile.

regelmäßig nach Maßgabe der Strukturänderungen bei der Erzeugung zu überprüfen. Die von der finnischen Regierung vorgelegte Tabelle (wiedergegeben in Nr. 9 dieser Schlußanträge) läßt die Annahme zu, daß der Satz von 22 FIM/MWh für eingeführte Elektrizität einen Durchschnitt der auf die einheimische Elektrizität verschiedenen Ursprungs angewandten Sätze darstellt, die nach Maßgabe der von jeder Art gelieferten Menge gewichtet sind (vorausgesetzt, daß die als Prozente der einheimischen Erzeugung angegebenen Zahlen tatsächlich die einheimische Erzeugung wiedergeben).

Energiequelle	*A FIM/MWh*	*B Anteil an der Erzeugung*	*A x B*
Schwere Kohlenwasserstoffe	43	2 %	86
Steinkohle	43	19 %	817
Brenntorf	9	8 %	72
Erdgas	15	9 %	135
Kernenergie	24	27 %	648
Wasserkraft	4	17 %	68
		82 %	1 826
Gewichteter Durchschnittssatz für die Inlandserzeugung (abzüglich 8 % steuerfreie Inlandserzeugung)			$\frac{1\,826}{82} = 22{,}27$
Steuersatz für die Einfuhren (= 10 % des Verbrauchs)			22

Geht man von diesen Zahlen aus, so entspricht der Satz für eingeführte Elektrizität etwa der Hälfte des Satzes für einheimische Elektrizität, wenn diese aus schweren Kohlenwasserstoffen und Steinkohle gewonnen wird (= 23 % $\left[\frac{2\,\% + 19\,\%}{90\,\%}\right]$ der Inlandserzeugung) und liegt leicht unter dem für einheimische Elektrizität aus Kernkraft (30 % $\left[\frac{27\,\%}{90\,\%}\right]$ der Inlandserzeugung).

63. Allerdings ist es Sache des vorlegenden Gerichts, die Genauigkeit der von der finnischen Regierung vorgelegten Zahlen und des sich hieraus ergebenden Durchschnittssatzes zu prüfen, der rechtmäßig für Einfuhren in Betracht kommen kann. Ich weise darauf hin, daß Outokumpu leicht abweichende Zahlen vorgelegt hat. Außerdem hat sich gezeigt, daß der Durchschnittssatz von 22 FIM/KWh die steuerbefreiten Elektrizitätsarten nicht berücksichtigt (so etwa die Elektrizität aus bestimmten Industrieabfällen und aus Generatoren mit einer geringeren Leistung als 2 Megavoltampere). Wenn dem aber so ist, hat das vorlegende Gericht zu prüfen, ob diese Art der Elektrizität mit eingeführter Elektrizität im Wettbewerb steht. Das wäre der Fall, wenn sie in das nationale Netz gelangte.

64. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen komme ich zu dem Ergebnis, daß ein Besteuerungssystem für Elektrizität der hier vorliegenden Art nicht als Verstoß gegen Artikel 95 betrachtet werden kann, wenn der auf Einfuhren zur Anwendung gelangende Durchschnittssatz ordnungsgemäß berechnet worden ist.

Ergebnis

65. Ich bin daher der Ansicht, daß die vom Uudenmaan lääninoikeus vorgelegten Fragen wie folgt beantwortet werden sollten:

1. Ein nationales System der Besteuerung von Elektrizität, das Elektrizität einheimischen Ursprungs einer Abgabe mit unterschiedlichen Steuersätzen insbesondere mit Rücksicht auf die Art der Stromerzeugung unterwirft, während eingeführte Elektrizität ohne Rücksicht auf die Art ihrer Erzeugung einer Steuer mit einem einheitlichem Satz unterliegt, der dem Durchschnitt aller für die einheimische Erzeugung geltenden Sätze entspricht, ist keine Abgabe zollgleicher Wirkung im Sinne der Artikel 9 und 12 EG-Vertrag, sondern eine inländische Abgabe im Sinne des Artikels 95 EG-Vertrag.

2. Artikel 95 des Vertrages steht einem nationalen System der Besteuerung von Elektrizität nicht entgegen, das Elektrizität einheimischen Ursprungs einer Abgabe mit unterschiedlichen Steuersätzen insbesondere mit Rücksicht auf die Art der Stromerzeugung unterwirft und die Erzeugungsmethoden mit der geringsten Umweltschädlichkeit fördern soll, während eingeführte Elektrizität, deren Art der Erzeugung nicht ermittelt werden kann, einer Steuer mit einheitlichem Satz unterliegt.