

## CHECKLIST ZUM EUROPARECHTLICHEN VERBOT DER STEUERDISKRIMINIERUNG NACH Art 95 [90] EGV\*

**Ausgehend davon, daß die Abgabenbehörde eine das steuerpflichtige Unternehmen beschwerende Entscheidung trifft, werden nachfolgend in Form einer „Checklist“ jene Punkte in systematischer Reihenfolge genannt, die bei der Prüfung der Vereinbarkeit der betroffenen nationalen Steuervorschrift mit dem primären Gemeinschaftsrecht unbedingt beachtet werden sollten.<sup>1</sup>**

Zu den fundamentalen, für das nationale Abgabewesen bedeutsamsten Regelungen des Gemeinschaftsrechts zählt Art 95 [90] EGV - das sog. steuerliche Diskriminierungsverbot.<sup>2</sup> Es lautet:

„(1) Die Mitgliedstaaten erheben 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.

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

(3) Die Mitgliedstaaten werden die bei Inkrafttreten dieses Vertrages geltenden Bestimmungen aufheben oder berichtigen, die den obengenannten Vorschriften entgegenstehen.“

Obwohl § 115 Abs 1 BAO die Abgabenbehörden von Amts wegen verpflichtet, Recht zugunsten des Abgabepflichtigen auch ohne besondere Geltendmachung anzuwenden, insbes. den Unionsbürgern subjektive Rechte verleihende Bestimmungen des Primärrechts,<sup>3</sup> empfiehlt sich nicht nur wegen der beklagenswerten Normenflut eine Berufung auf Art 95 EGV, um das Handeln der Behörde auf seine Gültigkeit und Rechtmäßigkeit zu überprüfen.<sup>4</sup>

### 1. Anwendbarkeit

Art 95 EGV statuiert eine unmittelbare, da klare und unbedingte Verpflichtung<sup>5</sup> der Mitgliedstaaten.

Im Verhältnis zu anderen Vorschriften ist Art 95 EGV

- *lex specialis* zum allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art 6 EGV
- in Abgrenzung zum Freien Warenverkehr gemäß Art 9 Abs 1 EGV anzuwenden, wenn
  - Abgaben iSv Art 95 EGV vorliegen, dh wenn sie Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung sind, die einheimische

---

\* RA Mag. Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU) ist Rechtsanwalt in Salzburg und Absolvent des *Master of Tax Laws Postgraduate* der *Golden Gate University, Class of 1996*.

<sup>1</sup> Da sich die folgende systematische Darstellung der Aspekte einer verbotenen Steuerdiskriminierung nach Art 95 EGV an den am häufigsten auftretenden Problemen orientiert, ist sie nicht schematisch anzuwenden, sondern je nach Einzelfall durch einen vertiefenden Blick in die einschlägige Judikatur zu ergänzen. Eine fallangemessene Schwerpunktsetzung wird dabei zu einer Modifizierung führen müssen, uU auch zu einer Kombination.

<sup>2</sup> Der Einfachheit und besseren Vertrautheit wegen wird nachfolgend vom steuerlichen Diskriminierungsverbot nach Art 95 EGV ausgegangen, obwohl die Bestimmung zufolge der Umnummerierung durch den Vertrag von Amsterdam nunmehr als Art 90 EGV bezeichnet wird.

<sup>3</sup> Zum europarechtlichen Anwendungsvorrang EuGH *Costa/ENEL*, EuGHE 1964, 1251.

<sup>4</sup> Stellvertretend für eine kaum mehr zu überblickende Literatur zu Art 95 [90] EGV seien genannt: *Wägenbaur* in *Grabitz/Hilf*, Kommentar zur EU, Art 95 mwN und jüngst *Matznetter/Lansky* (Hrsg.), Handbuch EU-Steuerrecht in Österreich in 2 Bänden (1998) mH zRsp.

<sup>5</sup> EuGH Rs. Lütticke, Slg. 1966, 257, 266 für Abs 1; Rs. Fink-Frucht, Slg. 1968, 333, 346 für Abs 2.

und eingeführte Erzeugnisse systematisch nach objektiven Kriterien erfaßt, die unabhängig von der Herkunft der Waren gelten<sup>6</sup>

- im Verhältnis zu den Art 9, 12, 13 und 16 EGV kann Art 95 EGV nicht kumulativ zur Anwendung kommen<sup>7</sup>

## **2. Schutzzumfang**

- Art 95 EGV gilt für Waren iSv Art 9 Abs 2 EGV,<sup>8</sup> d.h. für alle Erzeugnisse, die einen Geldwert haben und deshalb Gegenstand von Handelsgeschäften sein können, unabhängig davon, ob sie aus den Mitgliedstaaten stammen oder im freien Verkehr mit Drittländern<sup>9</sup> gehandelt werden.
- nicht nur bei Einfuhr, sondern auch bei der Ausfuhr, da die Neutralität nationaler Steuersysteme in *allen* Fällen grenzüberschreitenden Verkehrs sicherzustellen ist<sup>10</sup>
- Art 95 EGV verbietet die Erhebung von Abgaben auf die aus den Mitgliedstaaten eingeführten Waren nur, wenn sie höher sind als die für gleichartige inländische Waren erhobenen Abgaben<sup>11</sup>

## **3. Voraussetzungen für einen Verstoß**

Die Prüfung muß mit Art 95 Abs 1 EGV begonnen werden, und nur bei dessen Verneinung darf Abs 2 leg. cit. angesprochen werden.

### **3.1 Art 95 Abs 1 EGV**

#### **3.1.1 Inländische Abgaben**

= alle indirekten Steuern, also solche, bei denen Vorgänge und nicht Personen besteuert werden, zB die Umsatzsteuer. Direkte inländische Steuern sind nicht betroffen, was aus Art 98 EGV folgt.

#### **3.1.2 Gleichartige inländische Waren**

= solche, die in den Augen des Verbrauchers<sup>12</sup> die gleichen Eigenschaften haben und denselben Bedürfnissen dienen.<sup>13</sup> Für die Gleichartigkeit ist keine Identität, sondern nur Vergleichbarkeit erforderlich.<sup>14</sup>

#### **3.1.3 Unmittelbar oder mittelbar höhere Belastung**

= jede diskriminierende inländische Besteuerung

<sup>6</sup> EuGH Rs. Cooperativa Co-Frutta, Slg. 1987, 2085.

<sup>7</sup> EuGH Haahr Petroleum, Slg. 1997, I-4085.

<sup>8</sup> EuGH Rs. Cooperativa Co-Frutta, Slg. 1987, 2112f.

<sup>9</sup> Vgl. Art 10 Abs 1 EGV und *Mögele*, Obstbranntwein und Europarecht, Jura 1989, 606, 609 ff.

<sup>10</sup> EuGH Rs. Statens Kontroll, Slg. 1978, 1543, 1557.

<sup>11</sup> EuGH Rs. Diamandarbeiders, Slg. 1969, 211.

<sup>12</sup> Zum grundsätzlich normativen Verbraucherbegriff im Gemeinschaftsrecht jüngst EuGH Rs. Gut Springheide, C-210/96, ELR 1998, 463.

<sup>13</sup> EuGH Rs. Rewe, Slg. 1976, 181, 193.

<sup>14</sup> EuGH Rs. Hansen und Balle, Slg. 1978, 1787, 1807.

### 3.1.3.1 Diskriminierungsfälle

- Sicherstellung vollkommener Wettbewerbsneutralität für in- und ausländische Waren bezweckt<sup>15</sup>
- ausschlaggebendes Vergleichskriterium ist der tatsächliche Einfluß der einzelnen Steuer auf die inländische Erzeugung einerseits und auf die ausgeführten Erzeugnisse andererseits: selbst wenn die Steuer zum gleichen Satz erhoben wird, kann ihr Einfluß je nach den Modalitäten der Besteuerungsgrundlage und der Erhebung diskriminierend sein<sup>16</sup>
- ein Vorteil, der der inländischen Produktion durch Stundung eingeräumt wird, bedeutet eine Ungleichbehandlung zum Nachteil aus anderen Mitgliedstaaten eingeführter Erzeugnisse<sup>17</sup>
- 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<sup>18</sup>

### 3.1.3.2 Zulässige differenzierende Besteuerung

- bei Ausschluß einer Diskriminierung kann nach Maßgabe objektiver Kriterien eine differenzierte Besteuerung eingeführt werden<sup>19</sup>
  - Umweltschutz ist dabei ein wesentliches Ziel der Gemeinschaft und kann eine steuerliche Begünstigung rechtfertigen<sup>20</sup>
  - hingegen verstößt eine nationale Regelung, die importierte Energie mit einem einheitlichen Steuersatz belegt, gegen Art 95 EGV, wenn die Besteuerung von inländisch hergestellter Energie je nach Art der umweltverträglichen Erzeugung zu unterschiedlichen Sätzen erfolgt<sup>21</sup>
- eine Steuerregelung ist nur dann mit Art 95 EGV vereinbar, wenn ihre Ausgestaltung es unter allen Umständen ausschließt, daß eingeführte Waren höher besteuert werden als inländische Erzeugnisse<sup>22</sup>

## 3.2 Art 95 Abs 2 EGV

Es handelt sich um einen Auffangtatbestand, der jede Form eines mittelbaren Steuerschutzes für Waren erfaßt, die nicht gleichartig sind iSv Art 95 Abs 1 EGV, aber mindestens teilweise untereinander tatsächlich oder potentiell konkurrieren.<sup>23</sup> Welche Schwierigkeiten diese Feststellung unter Umständen bereitet, zeigen die Rechtssachen *Wein*<sup>24</sup> und *Bier*.<sup>25</sup>

<sup>15</sup> EuGH Rs. Branntwein, Slg. 1980, 347, 359.

<sup>16</sup> EuGH Rs. C-68/96, Grundig Italiana, RIW 1998, 899.

<sup>17</sup> EuGH Rs. Kommission/Irland, Slg. 1980, 481.

<sup>18</sup> EuGH Rs. Ianelli & Volpi, Slg. 1977, 557.

<sup>19</sup> EuGH Rs. Vinal/Orbat, Slg. 1981, 77, 93.

<sup>20</sup> EuGH Rs. Pfandflaschen, Slg. 1988, 4607.

<sup>21</sup> EuGH Rs. Outokumpu Oy, C-213/96, ELR 1998, 240.

<sup>22</sup> EuGH Rs. Kommission/Luxemburg, Slg. 1991, I-3141, Rz 21.

<sup>23</sup> EuGH Rs. Branntwein, Slg. 1980, 360.

<sup>24</sup> EuGH Slg. 1980, 417 ff.

<sup>25</sup> EuGH Slg. 1983, 2265 ff.

Die Eignung der Schutzwirkung ist ausreichend. Die Schutzwirkung ist eingetreten, wenn sich das Verbraucherverhalten zugunsten des nicht in gleicher Höhe besteuerten Produkts verändert.

#### **4. Rechtsfolgen**

Die in Widerspruch zu Art 95 EGV entrichteten Steuern sind rechtswidrig erhoben und nach dem nationalen Recht zu erstatten.<sup>26</sup> Die BAO ist hierfür als nationale Verfahrensordnung zur Geltendmachung von gemeinschaftsrechtlich begründeten Rückforderungsansprüchen im Sinne der Rsp des EuGH geeignet.<sup>27</sup> Dies ist relativ problemlos, wenn der zugrundeliegende Bescheid noch nicht rechtskräftig ist. Nach Rechtskraft des gemeinschaftsrechtswidrige Abgaben einfordernden Bescheides stellen der Vorfragentatbestand des § 303 Abs 1 lit c BAO und § 299 BAO innerhalb der Verjährungsfristen eine geeignete Rechtsgrundlage für nationale Abgabenrückforderungsansprüche dar.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> EuGH Rs. Kommission/Italien, Slg. 1988, 1799, 1798.

<sup>27</sup> EuGH Rs. Rewe, Slg. 1976, 1989; Rs Peterbroeck, Slg. 1995, 4599, 4620.

<sup>28</sup> Ausführlich dazu *Schwarz/Fraberger*, Europarecht als Steuerschlupfloch, *ecolex* 1998, 52, 56, 165; jüngst zur Zulässigkeit nationaler Ausschlußfristen EuGH Rs. Edis/Italien ua, C-231/96, 260/96, verb. 279/96, 280/96, 281/96 und 228/96, ELR 1998, 584.