

Die Wettbewerbsneutralität der EG-Tabaksteuerharmonisierung am Beispiel einer Definitionsänderung von Tabakwaren

Univ.-Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M. (London), Mathias Elspaß, Bonn*

Die von der Europäischen Kommission in einem Richtlinienvorschlag geplante Umdefinition von Zigarillos/Zigarren gerät immer schärfer in die Kritik. Durch die geplanten Definitionsänderungen sollen die Verbrauchsteuern von Zigaretten und einem bestimmten Produktsegment, das bisher der Produktkategorie Zigarillos/Zigarren zugehörte, angeglichen werden. Dabei hat die geplante Umdefinition nicht nur politisch für Aufsehen gesorgt, sondern ist auch juristisch sehr umstritten. Der vorliegende Beitrag untersucht die Vereinbarkeit der Umdefinition von Zigarillos/Zigarren mit dem Gemeinschaftsrecht und zeigt die Voraussetzungen für eine auf Art. 93 EG gestützte Verbrauchsteuerharmonisierung am Beispiel der Tabaksteuerharmonisierung auf.

I. Der Hintergrund

Am 14. März 2001 legte die Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der RL 92/79/EWG, der RL 92/80/EWG und der RL 95/59/EG hinsichtlich der Struktur und der Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren vor. Dieser Richtlinienvorschlag enthält eine Reihe wichtiger Änderungen der derzeit geltenden Rechtsvorschriften der Gemeinschaft über die Höhe der Besteuerung und die Verbrauchsstruktur von Tabakwaren. Der Richtlinienvorschlag bezweckt die Annäherung der Preise für Tabakwaren durch ein höheres Maß an Steuerkonvergenz innerhalb der EG. Der Inhalt des Richtlinienvorschlags lässt sich in drei Regelungsbereiche aufteilen:

– Art. 1 enthält Bestimmungen zur Änderung der RL 92/79/EWG zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten. Darin wird u. a. ein Mindestniveau der Verbrauchsteuer auf Zigaretten eingeführt und der Zeitraum zur Überprüfung der Struktur und Sätze der Verbrauchsteuern auf Zigaretten von drei auf vier Jahre angehoben.

– Art. 2 modifiziert einige Regelungen der RL 92/80/EWG zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten. Darin werden u. a. die Mindestsätze für Feinschnitttabak für selbst gedrehte Zigaretten denen für Zigaretten angepasst und ebenfalls der Zeitraum zur Überprüfung der Struktur und der Sätze der Verbrauchsteuer von drei auf vier Jahre angehoben.

Nach Art. 3 werden Bestimmungen der RL 95/59/EG über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer geändert. In Art. 3 Absatz 1 werden die Begriffsbestimmungen von Tabakrollen, die als Zigarren oder Zigarillos im Sinne von Art. 3 Nummer 3 und 4 der RL 95/59/EG gelten, geändert. Als Zigarren oder Zigarillos sollen nunmehr nur noch solche Tabakrollen gelten, die u. a. mit so genanntem entrippem Mischtabak gefüllt sind und ein äußeres Deckblatt von normaler Zigarrenfarbe haben, wobei dieses Deckblatt das Erzeugnis vollständig umhüllen muss.

Die vorgenommene Änderung in Art. 3 der RL hätte zur Folge, dass bestimmte Zigarren und Zigarillos (im

Folgenden: „das Produktsegment“) aus der bisherigen Produktkategorie Zigarillos/Zigarren herausgenommen würden und damit der Steuer für Zigaretten unterfielen. Die Mindeststeuer für Zigaretten liegt nach Art. 2 Abs. 1 der RL 92/79/EWG erheblich höher als die Mindeststeuer für Zigarren und Zigarillos nach Art. 3 Abs. 1 der RL 92/80/EWG. Eines der Produkte aus dem Produktsegment sind Filterzigarillos, deren Deckblatt und Umblatt aus rekonstituiertem Tabak bestehen und mit einem Filter versehen sind. Im Unterschied zu Zigaretten, die eine Umhüllung aus Zigarettenpapier aufweisen, bestehen bei den Erzeugnissen des Produktsegments das Umblatt und Deckblatt aus rekonstituiertem Tabak; zudem sind die Partikelgröße (Länge/Breite) und ihr Gewichtsprozentsatz vorgegeben. Ein etwaig vorhandener Filter muss nach der neuen Definition durch das Deckblatt des Tabakprodukts vollständig umhüllt sein, damit es als Zigarillo/Zigarre versteuert werden kann.

Im Folgenden wird die Vereinbarkeit des Richtlinienvorschlags mit der primärrechtlichen Kompetenzgrundlage des Art. 93 EG untersucht und ein Komplementärkonzept zur Bestimmung von Wettbewerbsverzerrungen als Harmonisierungsvoraussetzung im Rahmen von Art. 93 EG vorgestellt.

II. Die Auslegung der Kompetenzbestimmung des Art. 93 EG

1. Harmonisierungsvoraussetzungen

Nach Art. 93 EG erlässt der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Diese Ermächtigung umfasst nicht nur die Kompetenz, die mitgliedstaatlichen Regelungen innerhalb des von diesen vorgegebenen Systems miteinander kompatibel zu gestalten, sondern auch die Befugnis des Gemeinschaftsgesetzgebers, völlig neue Regelungen und Steuermodelle zwecks Harmonisierung zur Verwirklichung der Binnenmarktziele zu entwickeln. Art. 93 EG ist zwar systematisch dem Kapitel über steuerliche Vorschriften zugeordnet, kompetenziell zählt er jedoch zu den Bestimmungen über die Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften.

* Univ.-Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M. (London) ist Geschäftsführender Direktor am Zentrum für Europäische Integrationsforschung (ZEI) an der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn. Mathias Elspaß ist ebendort wissenschaftlicher Referent. Die Abhandlung beruht zum Teil auf einem für die „Cigar Coalition Europe“ angefertigten Rechtsgutachten.

1) Sedemund, Wettbewerbsneutralität bei der Steuerharmonisierung, EuZW 1991, S. 658, 659; Wagenbauer, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Loseblattsammlung 2001, Art. 99 Rdnr. 8.

ten (Art. 94 ff. EG)²). Die Vorschrift stellt gegenüber den Art. 94 ff. EG insoweit eine spezielle Rechtsangleichungskompetenz dar, als sie den betreffenden Bereich der Steuern abschließend regeln soll³.

Der Wortlaut der Vorschrift weicht von den vergleichbaren Rechtsvorschriften zur Angleichung, Art. 94 EG und Art. 95 EG, ab. In Art. 93 EG ist von einer Harmonisierung die Rede, während in Art. 94 EG und Art. 95 EG von einer Angleichung gesprochen wird. Systematisch korrespondiert der Begriff jedoch mit der in den Art. 94 und 95 EG verwendeten Formulierung der Angleichung⁴. Harmonisierung bedeutet dabei nicht Vereinheitlichung, sondern Angleichung⁵. Damit können die zur Angleichung der Rechtsvorschriften für Art. 94 EG und Art. 95 EG entwickelten Kriterien im Rahmen von Art. 93 EG angewandt werden.

Die Bestimmung der Voraussetzungen einer Binnenmarktharmonisierung haben im EuGH-Urteil „Tabakwerbe-Richtlinie“ durch die Ausführungen des Gerichtshofs⁶ und die Erläuterungen des Generalanwalts Fennelly⁷ entschieden an Konturen gewonnen. Danach verlangt die Binnenmarktharmonisierungsnorm einen zweistufigen Test⁸):

Erstens ist ein *Binnenmarkthemmnis* erforderlich. Dieses ist gegeben, wenn

- entweder Hemmnisse für den freien Waren- bzw. Dienstleistungsverkehr bereits existieren bzw. wahrscheinlich entstehen können
- oder spürbare Wettbewerbsverzerrungen bestehen.

Zweitens müssen die beabsichtigten Harmonisierungsmaßnahmen tatsächlich den Zweck verfolgen, die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes durch die Beseitigung der Verkehrshindernisse oder der Wettbewerbsverzerrungen zu verbessern.

Die Anwendung dieser Kriterien auf Art. 93 EG bedarf jedoch in zweifacher Hinsicht einer Anpassung: Zum einen ist häufiger Anwendungsfall einer Harmonisierungsmaßnahme nach Art. 95 EG die Beseitigung von Handelshemmnissen. Eine Harmonisierungsmaßnahme nach Art. 93 EG, die sich ausschließlich auf indirekte Steuern bezieht, ist Rechtsgrundlage für den Erlass von Gemeinschaftsmaßnahmen, die insbesondere auf die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen gerichtet sind⁹. Handelshemmnisse spielen im Zusammenhang mit der Harmonisierung von steuerlichen Vorschriften regelmäßig eine geringere Rolle als Wettbewerbsverzerrungen, gleichwohl sind sie im Rahmen der Steuerharmonisierung denkbar. Zum anderen setzt die Anwendung von Art. 93 EG voraus, dass die Harmonisierungsmaßnahme nicht nur den Zweck haben muss, die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes durch die Beseitigung der Verkehrshindernisse oder der Wettbewerbsverzerrungen zu verbessern, sondern die Harmonisierungsmaßnahme muss für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes *notwendig* sein.

Binnenmarkthemmnis und Notwendigkeit der Harmonisierungsmaßnahme müssen demnach kumulativ vorliegen. Zur Bejahung des Binnenmarkthemmnisses müssen dagegen das Verkehrshemmnis oder die Wettbewerbsverzerrung lediglich alternativ gegeben sein¹⁰). Bei der Prüfung der Voraussetzungen geht der EuGH von den Darlegungen in den Erwägungsgründen und dem übrigen Gesetzgebungsmaterial aus. Im Fall mangelnder Ausführungen in diesen Quellen

greift der Gerichtshof allerdings ergänzend auf eigene Erwägungen zurück¹¹), wobei dann das Vorliegen diesbezüglicher Begründungsfehler gemäß Art. 253 EG zu prüfen ist.

Ziel der Verbrauchsteuerharmonisierung nach Art. 93 EG ist es, eine Wirtschaftsunion mit unverfälschtem (Art. 3 Abs. 1 lit. g)) Wettbewerb und binnenmarktähnlichen Verhältnissen zu schaffen. Im Bereich der Tabakwaren setzt dies voraus, dass die in den Mitgliedstaaten auf die Erzeugnisse dieses Sektors erhobenen Verbrauchsteuern die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälschen und den freien Verkehr dieser Erzeugnisse im Binnenmarkt nicht behindern¹²). Durch die Harmonisierung der Verbrauchsteuerstrukturen müssen Wettbewerbsverfälschungen zwischen den einer Gruppe angehörigen Tabakwaren beseitigt werden.

2. Wettbewerbsverzerrungen zwischen dem Produktsegment und Zigaretten

Nach Auffassung der Kommission ist das *Produktsegment* nach der bisherigen Einordnung der falschen Produktgruppe zugeordnet, nämlich der Produktgruppe für Zigarillos/Zigarren. Gehörte das *Produktsegment* tatsächlich der Produktgruppe Zigaretten an, so würde nach Ansicht der Kommission mit der Definiensänderung eine Wettbewerbsverzerrung beseitigt.

a) Wettbewerbsrechtliche Einordnung des Produktsegments

Zur Einordnung des *Produktsegments* in eine bestimmte Produktgruppe kann man sich zunächst der wettbewerbsrechtlichen Kategorie der Marktsegmentierung bedienen¹³).

aa) Bedarfsmarktkonzept

Um Wettbewerbsbeschränkungen feststellen und beurteilen zu können, muss der Markt, um den es im

2) Kuntze, Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts, 1999, S. 180; Sedemund, Wettbewerbsneutralität bei der Steuerharmonisierung, EuZW 1991, S. 658, 659.

3) Kahl, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 94 Rdnr. 13; vgl. auch den Wortlaut von Art. 95 Abs. 2 EG, der die Anwendbarkeit der Vorschrift für die Bestimmungen über Steuern explizit ausschließt.

4) Stumpf, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 2000, Art. 93 Rdnr. 5; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 93 Rdnr. 2; Voß, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Loseblattsammlung 2001, vor Art. 90 Rdnr. 41.

5) Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 93 Rdnr. 2.

6) EuGH, Rs. C-376/98 Tabakwerbe-Richtlinie, Urteil v. 5. 10. 2000 (noch nicht in amtlicher Sammlung), Rdnr. 77 ff., 106 ff.

7) Generalanwalt Fennelly, EuGH, Rs. C 376-98 Deutschland/Parlament und Rat, Slg. 2000 I 8423, Ziff. 58 ff.

8) Koenig/Kühling, Der Streit um die neue Tabakprodukttrichtlinie, EWS 2002, S. 12 ff.

9) Kuntze, Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts, 1999, S. 180.

10) Dass diese Voraussetzungen in einem Alternativverhältnis stehen, ergibt sich besonders deutlich aus der Prüfung der Tabakwerberichtlinie durch den EuGH (Fn. 6), Rdnr. 96 ff.; so auch Kamann, ZEuS 2001, S. 23, 36; Schroeder, EuZW 2001, S. 489, 491.

11) Vgl. exemplarisch die Prüfungen im Fall „Tabakwerberichtlinie“ (Fn. 6), Rdnr. 90 ff.

12) Beispielhaft dazu die Erwägungsgründe der Richtlinie 95/59/EG über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer vom 27. November 1995.

13) Generalanwalt Alber, Rs. C-302/00 Kommission/Frankreich, Schlussanträge vom 13. 9. 2001, Rs. (noch nicht in amtlicher Sammlung), Ziff. 63.

konkreten Fall geht, sachlich, geographisch und zeitlich abgegrenzt werden¹⁴). Die Zuordnung eines Produkts zu einem bestimmten sachlich relevanten Markt erfolgt nach herrschender Ansicht nach dem wettbewerbsrechtlichen Bedarfsmarktkonzept. Durch dieses im deutschen und europäischen Wettbewerbsrecht angewandte Konzept wird versucht, die Angebots- und Nachfragebeziehungen im Hinblick auf ein bestimmtes Produkt zu erfassen. Kommissionspraxis und Rechtsprechung stellen zur Abgrenzung des gegenständlichen Marktes auf die Austauschbarkeit des Produkts mit anderen Produkten aus Nachfragersicht ab¹⁵). Danach bilden solche Produkte einen sachlich relevanten Markt, die aus Sicht des Nachfragers nach ihren Eigenschaften, dem wirtschaftlichen Verwendungszweck und der Preislage austauschbar sind, um einen bestimmten Bedarf zu decken¹⁶). Die Produkte müssen „marktgleichwertig“ sein, d. h., die Nachfrager müssen ohne große Überlegungen und ohne besondere Anpassungslasten zwischen diesen wählen können¹⁷).

Aus Verbrauchersicht scheint es sehr zweifelhaft, dass Erzeugnisse aus der Gruppe der Zigaretten einerseits und aus dem *Produktsegment* andererseits als austauschbar angesehen werden. Ein starkes Indiz ist der unterschiedliche Geschmack der beiden Erzeugnisse. Während Zigaretten mit einer Umhüllung aus Zigarettenpapier umgeben sind, wird bei Erzeugnissen des *Produktsegments* ein Umblatt und Deckblatt aus rekonstituiertem Tabak benutzt. Diese Unterschiede haben entscheidenden Einfluss auf den Geschmack. Insbesondere konnte die Kommission mangels einer Verbraucherbefragung nicht darlegen, dass Erzeugnisse des *Produktsegments* mit Erzeugnissen der Kategorie Zigarette austauschbar sind. Wegen der geschmacklichen Differenzen zwischen Erzeugnissen des *Produktsegments* und Erzeugnissen der Kategorie Zigarette erscheint eine Austauschbarkeit der Produkte aus Verbrauchersicht als sehr unwahrscheinlich.

bb) Kreuzpreiselastizität

Die Feststellung eines „hinreichenden Grades an Austauschbarkeit“ nach dem Bedarfsmarktkonzept erfordert eine wertende Betrachtung. Darin einzustellen sind neben den Bedürfnissen und der daraus konkret erwachsenden Nachfrage der Marktgegenseite die *Kreuzpreiselastizität*¹⁸): Sind zwei Produkte A und B für vergleichbare Zwecke verwendbar und führen bereits geringfügige Preiserhöhungen bei Produkt A zur Verlagerung der Nachfrage auf Produkt B, so spricht dies für eine hinreichende Austauschbarkeit von A und B.

Die Kommission stellt in ihrem Bericht fest, dass sich im letzten Jahr auf dem Tabakmarkt der Absatz eines bereits *seit Jahren* angebotenen Produkts erhöht habe¹⁹), womit sie das *Produktsegment* meint. Berücksichtigt man, dass die Preise für Zigaretten in den letzten Jahren rapide angestiegen sind²⁰), so könnte ein erhöhter Absatz des *Produktsegments* tatsächlich nach den Kriterien der Kreuzpreiselastizität auf einen einheitlichen Markt hindeuten. Dem steht jedoch eine Analyse der Absatzzahlen des *Produktsegments* auf der einen Seite und von Zigaretten auf der anderen Seite entgegen. Der Verbrauch von versteuerten Zigaretten ist in der EG in den letzten vier Jahren gestiegen. So erhöhte sich der Verbrauch von Zigaretten in der EG von 580 977 Mio. Stück im Jahre 1997 um 12 828 Mio. Stück auf 593 805 Mio. Stück im Jahre 2000. Der Absatz der Erzeugnisse des *Produktsegments* hat ebenfalls zugenommen, nämlich von

450 Mio. Stück im Jahre 1997 um 1 100 Mio. Stück auf ca. 1 550 Mio. Stück im Jahre 2000²¹).

Es ist also zu beachten, dass beide Kategorien von Tabakerzeugnissen in den letzten Jahren steigende Absatzzahlen verzeichnen konnten. Damit nach den Kriterien der Kreuzpreiselastizität ein einheitlicher Markt zu Grunde gelegt werden kann, müsste der Verbrauch an Zigaretten – bei einseitiger Preiserhöhung – abgenommen haben, während gleichzeitig der Verbrauch der Erzeugnisse des *Produktsegments* gestiegen wäre. Der Konsum *beider* Tabakerzeugnisse hat jedoch zugenommen. Der steigende Absatz *beider* Tabakerzeugnisse verdeutlicht nach den zur Verfügung stehenden Zahlen, dass die in den letzten Jahren erfolgte kontinuierliche Preiserhöhung bei Zigaretten nicht dazu geführt hat, dass Konsumenten von der Zigarette auf Erzeugnisse des *Produktsegments* umgestiegen sind. Nach dem Kriterium der Kreuzpreiselastizität liegt damit kein einheitlicher, sondern es liegen *verschiedene* Märkte vor.

b) Komplementärkonzepte zur Abgrenzung der Produktgruppen

Eine direkte Bestimmung, welches Konzept bei der Einordnung zu einer verbrauchsteuerrechtlichen Erzeugnisgruppe zu Grunde zu legen ist, enthält weder Art. 93 EG noch die einschlägigen Richtlinien. Zur Beurteilung, welches Marktkonzept der Bestimmung zu Grunde zu legen ist, kann jedoch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den in Art. 90 EG untersagten steuerlichen Diskriminierungen herangezogen werden.

aa) Verhältnis von Art. 90 EG zu Art. 93 EG

Art. 90 EG und Art. 93 EG haben unterschiedliche Anwendungsbereiche. Art. 90 EG verbietet die unmittelbare oder mittelbare Erhebung von höheren inländischen Abgaben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten. Art. 90 EG zielt damit nicht auf eine Beseitigung der Unterschiedlichkeiten in den Verbrauchsteuervorschriften der Mitgliedstaaten ab, sondern beschränkt sich auf eine Beseitigung der Ungleichbehandlung ausländischer und inländischer Waren²²). Art. 93 EG zielt dagegen auf die Besei-

14) Gleiss/Hirsch, Kommentar zum EG-Kartellrecht, Band 1, 1993, Art. 85 Rdnr. 203.

15) Brinker, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 2000, Art. 82 Rdnr. 6 ff.; Gleiss/Hirsch, Kommentar zum EG-Kartellrecht, Band 1, 1993, Art. 85 Rdnr. 203 ff.

16) Vgl. Bechtold, *GWB*, 1999, § 19 Rdnr. 6; Schröter, in: von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, Band 2/I, Art. 85–87, 5. A., 1999, Art. 86, Rdnr. 107 f.

17) Emmerich, *Kartellrecht*, 1999, S. 180; Ruppelt, in: Langen/Bunte (Hrsg.), Kommentar zum deutschen und europäischen Kartellrecht, Band 1, 2001, § 19 *GWB*, Rdnr. 11: „funktionale Austauschbarkeit“.

18) Entscheidung der Kommission vom 22. 12. 1987, *ABl.* 1988 Nr. L 65, S. 19, 32 f.; bestätigt durch *EuG* vom 12. 12. 1991, *Hilfti*, *Slg.* 1991 II 1439, 1473 f.

19) Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuer auf Zigaretten und andere Tabakwaren, *KOM* (2001) 133 endgültig vom 14. 3. 2001, S. 16.

20) Vgl. Statistisches Bundesamt, abrufbar im Internet unter der Adresse <http://www.destatis.de/indicators/d/vpi001aj.htm>.

21) Alle Zahlen und Angaben nach Cigar Coalition Europe, Mai 2001.

22) Art. 90 EG wird deshalb auch als eine besondere Ausprägung des Diskriminierungsverbotes angesehen, siehe dazu Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 90 Rdnr. 5; Sedemund, *Wettbewerbsneutralität bei der Steuerharmonisierung*, *EuZW* 1991, S. 658, 659.

tigung von Wettbewerbsverzerrungen²³), die vornehmlich durch die in den Mitgliedstaaten erhobenen indirekten Steuern selbst verursacht werden. Das Diskriminierungsverbot (Art. 90 EG) und das Harmonisierungsgebot (Art. 93 EG) sind im steuerlichen Bereich zwei prinzipiell selbstständige Instrumente des Vertrages, die nebeneinander die steuerliche Konzeption der Gemeinschaft verwirklichen sollen²⁴). Bei der Feststellung der Gleichartigkeit der Produkte nach Art. 90 EG und bei der Einteilung von Produkten in Produktgruppen nach Art. 93 EG können jedoch ähnliche Kriterien angewandt werden, die dazu beitragen, die steuerliche Gesamtkonzeption des Vertrages zu verwirklichen.

Ziel von Art. 90 EG ist die Herstellung steuerlicher Wettbewerbsneutralität im Binnenmarkt²⁵). Eine Steuerdiskriminierung ist nach Art. 90 EG untersagt, wenn „gleichartige“ Produkte zu einer Produktgruppe gehören und gleichwohl nach Maßgabe ihrer Herkunft steuerlich anders behandelt werden. Bei der Beurteilung der Gleichartigkeit von Waren prüft der Gerichtshof, ob die fraglichen Produkte im Sinne von Art. 90 EG miteinander im Wettbewerb stehen²⁶).

Im Rahmen von Art. 93 EG geht der Gemeinschaftsgesetzgeber bei der Zusammenfassung von Produkten in Produktgruppen ebenfalls davon aus, dass die Produkte innerhalb einer Gruppe miteinander in einem Wettbewerbsverhältnis stehen²⁷). Die Einteilung von verschiedenen Produkten in Produktkategorien nach Art. 93 EG verfolgt das Ziel, steuerliche Wettbewerbsneutralität zwischen den Gruppen herzustellen²⁸). Auf die Einteilung von Produkten in Erzeugnisgruppen übertragen hat dies zur Folge, dass die Produkte innerhalb einer Gruppe so konfiguriert sein müssen, dass die Produkte in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen, während zwischen den Produktgruppen Wettbewerbsneutralität bestehen muss. Dieser Ansatz ähnelt der Feststellung der Wettbewerbsverhältnisse im Sinne von Art. 90 EG, die zur Bewertung der Gleichartigkeit von Erzeugnissen untersucht werden. Das Bestehen eines Wettbewerbsverhältnisses zwischen verschiedenen Produkten kann also im Rahmen von Art. 93 EG auch unter Hinzuziehung der Methode bestimmt werden, die im Rahmen von Art. 90 EG zur Feststellung der Gleichartigkeit von Erzeugnissen herangezogen wird²⁹). Damit kann die Rechtsprechung zu Art. 90 EG insoweit herangezogen werden, als dass sie die Gleichartigkeit von zwei Produkten identifiziert. Die Bestimmung der Gleichartigkeit von Produkten nach Art. 90 EG enthält damit Kriterien zur Bestimmung des Wettbewerbsverhältnisses und damit auch der Wettbewerbsverzerrungen im Sinne von Art. 93 EG³⁰).

bb) Kriterien für die Anwendung von Art. 90 EG

Der EuGH hat in zahlreichen Fällen das Bestehen von Wettbewerbsverhältnissen zwischen Produkten untersucht und Wettbewerbsverfälschungen festgestellt. Vergleichsmaßstab ist dabei die in Art. 90 EG genannte „Gleichartigkeit“ der Waren.

Beginnend mit dem Urteil *Hansen und Balle* hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung betont, dass gleichartige Waren nicht im strengen Sinne gleich sein müssten, sondern anhand eines Kriteriums der gleichen oder vergleichbaren Verwendung zu bestimmen seien³¹). Wie diese Kriterien weiter auszugestalten sind, wurde in der Folgezeit in den Urteilen des Gerichtshofs ausgeleuchtet. Die Rechtsprechung enthält Beispiele, wie weit die Gleichartigkeit von Waren

danach reichen kann. Im Urteil in der Rechtssache *Besteuerung von Branntwein*³²) hat der Gerichtshof festgestellt, dass es innerhalb der als Gesamtheit betrachteten Branntweine eine unbeschränkte Zahl von Getränken [gäbe], die als „gleichartige Waren“ im Sinne des Art. 90 Abs. 1 EG zu betrachten seien und die übrigen Branntweine zumindest im Sinne von Art. 90 Abs. 2 EG in einem teilweisen oder potenziellen Wettbewerb mit den anderen Branntweinen stünden. Im Urteil in der Rechtssache *Obstweine*³³) wurde die Gleichartigkeit sogar für tafelfeinartige Obstweine und Traubenweine bzw. für likörartige Obstweine und Traubenweine festgestellt. In der Rechtssache *Kommission/Belgien*, in der das Wettbewerbsverhältnis zwischen Wein und Bier untersucht wurde, kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass zumindest leichter Wein mit Bier in einem Wettbewerbsverhältnis im Sinne von Art. 90 EG steht³⁴).

Zur Bestimmung der Gleichartigkeit von Waren legt der Gerichtshof eine Reihe unterschiedlicher Kriterien zu Grunde. Der EuGH hat zunächst eine formale Bestimmung der „Gleichartigkeit“ anhand einer gemeinschaftsrechtlichen Klassifizierung von Waren vorgenommen³⁵). Er führt dazu aus, die Gleichartigkeit von Waren sei dann zu bejahen, „wenn Waren normalerweise steuerrechtlich, zollrechtlich oder statistisch [...] unter die gleiche Bezeichnung einzuordnen sind“³⁶). In der Folgezeit rückte der EuGH von dem Kriterium der zollrechtlichen Bezeichnung eines Produkts ab und entwickelte weitere formale Kriterien. Danach wird aus objektiver Sicht bewertet, ob es sich bei verschiedenen Produkten ungeachtet ihrer jeweiligen Merkmale um dieselbe Gattung handelt³⁷). Entscheidend sind dabei Kriterien wie die Herstellungsart und gemeinsame Hauptmerkmale wie z. B. ein hoher Gehalt an Trinkalkohol bei Branntweinen. Nach der Rechtsprechung ist es aber ungeachtet dieser gemeinsamen Merkmale noch möglich, dass Produkte innerhalb einer Gruppe „mehr oder weniger ausgeprägte eigene Züge“³⁸) aufweisen. Diese können auf die ver-

23) Kuntze, Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts, 1999, S. 181.

24) Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 90 Rdnr. 7.

25) Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 90 Rdnr. 5.

26) So zuletzt EuGH, Rs. C-265/99 Kraftfahrzeugsteuer, Slg. 2001, I-2305, Rdnr. 43.

27) Siehe Erwägungsgründe 2 und 3 der RL 95/59/EG; Generalanwalt Alber, Rs. C-302/00, Kommission/Frankreich, Schlussanträge vom 13. 9. 2001, (noch nicht in amtlicher Sammlung) Rdnr. 62.

28) Mit Blick auf das allgemeine Ziel der Steuerharmonisierung führt Mick aus: „Die Gleichheit im Wettbewerb setzt eine zwischenstaatliche Wettbewerbsneutralität aller staatlichen Maßnahmen voraus“, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 643.

29) Siehe auch Farmer/Lyal, EC Tax Law, 1994, S. 6.

30) Sedemund, Wettbewerbsneutralität bei der Steuerharmonisierung, EuZW 1991, S. 658, 660; Nowack, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 1999 Art. 99 Rdnr. 27.

31) EuGH, Rs. 148/77 Hansen & Balle, Slg. 1978, S. 1787 Rdnr. 16 ff.

32) EuGH, Rs. 168/78 Besteuerung von Branntwein, Slg. 1980, S. 347, Rdnr. 12 ff.

33) EuGH, Rs. 106/84 Obstweine, Slg. 1986, S. 833, Rdnr. 12.

34) Vgl. auch EuGH, Rs. 365/85 Kommission/Belgien, Slg. 1987, S. 3299, Rdnr. 9 ff.

35) EuGH, Rs. 27/67 vom 4. 4. 1968, Finck-Frucht GmbH/Hauptzollamt, Slg. 1968, 334, 348; dazu auch Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 90 Rdnr. 12.

36) EuGH, Rs. 27/67 Fink-Frucht GmbH/Hauptzollamt, Slg. 1968, 334.

37) EuGH, Rs. 168/78 Besteuerung von Branntwein, Slg. 1980, S. 347, Rdnr. 11.

38) EuGH, Rs. 168/78 Besteuerung von Branntwein, Slg. 1980, S. 347, Rdnr. 11.

wendeten Rohstoffe oder das Herstellungsverfahren zurückzuführen sein³⁹⁾.

Dieser formale Ansatz wurde in der Folgezeit durch einen Rückgriff auf die Verbrauchergewohnheiten ergänzt. Danach sollte entscheidend sein, ob die Waren „in den Augen der Verbraucher die gleichen Eigenschaften haben und denselben Bedürfnissen dienen“⁴⁰⁾. So führte der EuGH in der Rechtssache *Kommission/Dänemark*⁴¹⁾ aus, Erzeugnisse hätten dann gleiche Eigenschaften, wenn sie in den Augen der Verbraucher *denselben Bedürfnisses* dienen. Damit knüpft der Gerichtshof an sein Urteil in der Sache *Rewe*⁴²⁾ an, in der er ebenfalls auf die Sicht der Verbraucher abstellte. Aber auch in diesen Urteilen erwähnt der EuGH ausdrücklich, dass der Begriff der Gleichartigkeit weit auszulegen ist und die Gleichartigkeit nicht anhand eines Kriteriums der strengen Identität bestimmt wird, sondern anhand der gleichen oder vergleichbaren Verwendung⁴³⁾. Bezüglich der Gleichartigkeit von Branntweinen hat der EuGH ausgeführt, dass zur Beurteilung der Gleichartigkeit von Produkten sämtliche objektiven Merkmale der Vergleichsgruppen zu berücksichtigen sind, wie etwa der Ausgangsstoff, das Herstellungsverfahren, die organoleptischen Eigenschaften, insbesondere Geschmack und Alkoholgehalt. Zum anderen sei zu berücksichtigen, inwieweit die beiden Getränkegruppen in den Augen der Verbraucher denselben Bedürfnissen dienen⁴⁴⁾. Damit hat sich der EuGH in seiner Rechtsprechung zu Art. 90 EG dem wettbewerbsrechtlichen Bedarfsmarktkonzept angenähert. Neben diesem Konzept gelten aber die beschriebenen objektiven Kriterien zur Bestimmung der Gleichartigkeit weiter, so dass sowohl objektive Kriterien als auch die Verbrauchersicht die Gleichartigkeit von Produkten im Sinne von Art. 90 EG bestimmen. Diese gleichberechtigte Anwendung der subjektiven sowie objektiven Kriterien bedeutet, dass im Bereich der steuerlichen Vorschriften den subjektiven Kriterien der Verbrauchersicht gegenüber den objektiven Faktoren keine alleinig ausschlaggebende Bedeutung zukommen kann⁴⁵⁾. Deshalb erscheint es angemessen, wie in der jüngeren Rechtsprechung, objektiv zu prüfen, ob Waren ähnliche Eigenschaften haben und subjektiv den gleichen Bedürfnissen des Verbrauchers dienen⁴⁶⁾. Die Gleichartigkeit von Waren ist also durch die Bestimmung nach formal objektiven und materiell subjektiven Kriterien im Wege einer Gesamtschau zu ermitteln⁴⁷⁾. Damit gilt ein breiter angelegter Ansatz als das im Wettbewerbsrecht geltende Bedarfsmarktkonzept.

In Bezug auf Tabakwaren sind daher in einer Gesamtbetrachtung sämtliche objektiv typischen Merkmale zu berücksichtigen, wie Herstellungsart, Geschmack, verwendete Grunderzeugnisse und weitere objektive Kriterien sowie subjektiv die Verbrauchersicht.

(1) Herstellungsart

Die Kommission stellt in ihrem Bericht fest, dass das Herstellungsverfahren für das *Produktsegment* dem für Zigaretten sehr ähnlich sei⁴⁸⁾. Zur Bewertung der Maßgeblichkeit des Herstellungsverfahrens ist auf die einschlägige Rechtsprechung in diesem Bereich zu verweisen.

In dem Urteil in der Rechtssache *Obstweine*⁴⁹⁾ hat der EuGH die Herstellungsart von Tafelweinen auf der einen Seite und Obstweinen auf der anderen Seite untersucht und die beiden Arten der Gewinnung des Weins gegenübergestellt. Im Ergebnis bejahte der Gerichtshof die Gleichartigkeit der Produkte mit dem Ar-

gument, die beiden Weinsorten seien im selben Verfahren hergestellt, nämlich durch Gärung⁵⁰⁾. In der Rechtssache *Kommission/Belgien* hat der Gerichtshof zu der unterschiedlichen Herstellungsart von Bier und Wein gar nicht Stellung genommen und ein Wettbewerbsverhältnis zwischen Bier und leichtem Wein mit dem Argument der gleichen Bedürfnisbefriedigung bejaht⁵¹⁾.

Das *Produktsegment* wird anders als das Vergleichsprodukt Zigarette hergestellt. Zigaretten werden auf Strangmaschinen mit sehr hoher Produktionsgeschwindigkeit gefertigt. Das *Produktsegment* wird dagegen auf wesentlich langsamer arbeitenden Wickelmaschinen produziert, die eine wesentlich geringere Produktivität aufweisen. Das produktionstechnisch entscheidende Merkmal der Zigarette ist die Längsnaht der Papierumhüllung, die eine hohe Herstellungsgeschwindigkeit ermöglicht. Dagegen ist das Umblatt des *Produktsegments* spiralförmig mit einem spitzen Winkel zur Längsachse des Tabakstrangs von mindestens 30 Grad aufgelegt. Zigarillos und Zigaretten sind daher unter produktionstechnischen Gesichtspunkten sehr unterschiedliche Tabakerzeugnisse. Nach der dargestellten Rechtsprechung des EuGH ist fraglich, ob die Unterschiede im Produktionsprozess ausreichend sind, um die Gleichartigkeit der Produkte zu verneinen. Diese Rechtsprechung ist jedoch problematisch, da objektiv vorliegende Unterschiede in der Herstellung nicht in ausreichendem Maße beachtet werden. So erfolgt z. B. die Herstellung von Weinen zwar einheitlich durch Gärung, dieser Prozess kann jedoch im Einzelfall sehr unterschiedlich sein. Besonders deutlich wird dies bei der Herstellung von Wein und Bier.

Die technischen Unterschiede im Produktionsverfahren der Tabakprodukte sind erheblich. Allein die produktionstechnisch viel aufwändigere Herstellung des *Produktsegments* auf Wickelmaschinen und die viel geringeren Produktionszahlen pro Zeiteinheit (Produktivität) verdeutlichen, wie stark die Unterschiede im Produktionsprozess tatsächlich sind. Die Vergleichbarkeit in Bezug auf das Herstellungsverfahren ist daher ausgeschlossen.

39) EuGH, Rs. 168/78 Besteuerung von Branntwein, Slg. 1980, S. 347, Rdnr. 11.

40) Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 90 Rdnr. 12; EuGH, Rs. 168/78 Besteuerung von Branntwein, Slg. 1980, S. 347.

41) EuGH, Rs. 106/84 *Kommission/Dänemark*, Slg. 1986, S. 833, Rdnr. 12 ff.

42) EuGH, Rs. 45/75 *Rewe*, Slg. 1976, S. 181 ff.

43) EuGH, Rs. 106/84 *Obstweine*, Slg. 1986, S. 833, Rdnr. 12.

44) EuGH, Rs. 106/84 *Obstweine*, Slg. 1986, S. 833, Rdnr. 12; EuGH, Rs. 243/84 *John Walker*, Slg. 1985, S. 875, Rdnr. 11.

45) Generalanwalt Alber, Rs. C-302/00, *Kommission/Frankreich*, Schlussanträge vom 13. 9. 2001, (noch nicht in amtlicher Sammlung) Rdnr. 66; EuGH, Rs. 45/75 *Rewe*, Slg. 1976, S. 181, Rdnr. 12.

46) EuGH, Rs. C-265/99 *Kraftfahrzeugsteuer*, Slg. 2001, I-2305, Rdnr. 42 ff.

47) Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 1999, Art. 90 Rdnr. 12; siehe die zahlreichen Fundstellen der Rechtsprechung dort in Fn. 55.

48) Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuer auf Zigaretten und andere Tabakwaren, KOM (2001) 133 endgültig vom 14. 3. 2001, S. 16.

49) EuGH, Rs. 106/84 *Obstweine*, Slg. 1986, S. 833 ff.

50) EuGH, Rs. 106/84 *Obstweine*, Slg. 1986, S. 833, Rdnr. 14.

51) EuGH, Rs. 365/85 *Kommission/Belgien*, Slg. 1987, S. 3299, Rdnr. 10.

(2) Geschmack

Auch bezüglich des Geschmacks legt die Kommission dar, dass das *Produktsegment* mit einer Zigarette vergleichbar sei⁵²).

Die Relevanz des Geschmacks für die Zuordnung zu einer Produktgruppe ist in der Rechtsprechung deutlich herausgearbeitet worden. In der Rechtssache *Kommission/Frankreich*⁵³) bestreitet die französische Regierung, dass es sich bei *hellen* Zigaretten und bei *dunklen* Zigaretten, wie sie in Frankreich angeboten werden, um die gleichen Erzeugnisse handelt. Begründet wird diese Auffassung unter anderem mit dem Argument, die dunklen Zigaretten hätten einen anderen Geschmack als helle Zigaretten. Der pH-Wert des Rauches sei nicht sauer wie bei hellen Zigaretten, sondern basisch. Nach der französischen Regierung seien daher helle und dunkle Zigaretten nicht vergleichbar, sondern helle Zigaretten seien mit hellem Feinschnitttabak für selbst gedrehte Zigaretten und dunkle Zigaretten mit Zigarillos vergleichbar. Die Kommission hatte in dieser Rechtssache zwar eingeräumt, dass geschmackliche Unterschiede von hellen und dunklen Zigaretten bestünden, jedoch könne allein der geschmackliche Unterschied die Gleichartigkeit der Waren nicht ausschließen⁵⁴).

In den Schlussanträgen führt Generalanwalt Alber dazu aus, dass der Geschmack bei Tabak nur eine geringe Rolle spiele⁵⁵). Auch der Gerichtshof hat dem Geschmack als Unterscheidungskriterium nur eine geringe Rolle zugestanden. Er führt dazu aus: „Sicher lässt sich nicht bestreiten, dass [...] Erzeugnisse unterschiedlich schmecken können; dieses Kriterium schwankt jedoch nach Ort und Zeit so sehr, als dass es für sich allein eine hinreichend sichere Unterscheidungsgrundlage für die Abgrenzung von Steuergruppen liefern könnte, die für die ganze Gemeinschaft verwendbar wären⁵⁶).

Im vorliegenden Fall weichen die organoleptischen Eigenschaften des *Produktsegments* stark von denen der Zigaretten ab. Der Geschmack des *Produktsegments* wird maßgeblich von dem verwendeten Umblatt bestimmt, das aus rekonstituiertem Tabak besteht, während bei einer Zigarette lediglich ein Deckblatt aus Papier verwendet wird. Daraus ergeben sich erhebliche geschmackliche Differenzen, die über solche Differenzen hinausgehen, die lediglich durch die Verwendung von unterschiedlichem Tabak entstehen. So ergeben sich in dem genannten Fall *Kommission/Frankreich* die Unterschiede im Geschmack lediglich aus den verschiedenen Tabaksorten. In dem hier zu beurteilenden Fall besteht das Umblatt aus Tabak, was den Geschmack erheblich verändert.

Bedenken gegen die Bedeutung der aufgezeigten Geschmacksunterschiede ergeben sich jedoch aus dem oben genannten Urteil des EuGH bezüglich der Einordnung von Obstwein und Traubenwein zu einer Produktgruppe. Auch hier ist der Geschmacksunterschied erheblich, was der EuGH aber nicht als entscheidendes Differenzierungskriterium zuließ⁵⁷). Lässt man jedoch den Geschmack als Merkmal zur Bestimmung der Gleichartigkeit von Waren im Sinne von Art. 90 EG zu, so muss bei einer festgestellten geschmacklichen Divergenz diese auch mit in die Bewertung der Gleichartigkeit von Waren einfließen. In dem hier zu beurteilenden Fall bestehen erhebliche geschmackliche Divergenzen, die maßgeblich auf das bei dem *Produktsegment* verwendete Umblatt aus rekonstituiertem Tabak zurückzuführen sind. Diese deuten auf eine Ungleichartigkeit des *Produktseg-*

ments auf der einen Seite und Zigaretten auf der anderen Seite hin.

(3) Verwendete Grunderzeugnisse

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs können die verwendeten Rohstoffe von Erzeugnissen dazu führen, dass innerhalb einer Produktgruppe ausgeprägte Züge eines Einzelprodukts festgestellt werden können. Ob dies jedoch ausreichen soll, dieses Erzeugnis als ein eigenes Erzeugnis zu identifizieren, das mit den restlichen Erzeugnissen der Gruppe nicht im Wettbewerb steht, lässt der EuGH offen⁵⁸). In einem anderen Fall nahm der EuGH jedoch zu einer Differenzierung nach den verwendeten Ausgangsstoffen Stellung. Der Gerichtshof führt aus, dass Traubenweine zwar aus Trauben und Obstweine aus sonstigem Obst hergestellt seien, letztlich jedoch aus derselben Art von Grunderzeugnissen, nämlich Agrarprodukten, hergestellt sind. Damit liege ein gemeinsames Grunderzeugnis vor, was einer Differenzierung von Traubenwein und Obstwein entgegenstehe⁵⁹). Die Kommission hatte in diesem Verfahren sogar noch festgestellt, dass es sich um unterschiedliche Produkte, nämlich Trauben und anderes Obst handele, diesen Unterschied jedoch nicht als wesentlich erachtet⁶⁰). Das Königreich Dänemark hatte vorgetragen, die Inhaltsstoffe seien grundsätzlich verschieden, was sich auch daran zeige, dass Obstwein im Gegensatz zu Wein aus Trauben jedes Jahr dieselben Eigenschaften aufweise⁶¹). Trotz dieser auch von der Kommission eingeräumten Unterschiede hat der Gerichtshof jedoch angenommen, es handele sich um dasselbe Grunderzeugnis, nämlich Agrarprodukte.

In diesem Fall bestehen sowohl Zigaretten als auch das *Produktsegment* aus Tabak. Die Beschaffenheit des Tabaks in diesem Fall ist unterschiedlich. Während Zigaretten mit fein geschnittenem Tabak befüllt sind, ist das *Produktsegment* mit gröberem Tabak und einer anderen Mischung befüllt. Außerdem hat das *Produktsegment* ein Umblatt aus rekonstituiertem Tabak. Trotz dieser Unterschiede handelt es sich bei dem benutzten Grunderzeugnis jedoch um den gemeinsamen Grundstoff Tabak. Die im Einzelnen bestehenden Unterschiede des Tabaks sind für die Betrachtung des verwendeten Grunderzeugnisses irrelevant. Es handelt sich bei den Tabakerzeugnissen stets um den gleichen Grundstoff. Auch angesichts der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist festzustellen, dass leichte Differenzen bezüglich der Grundstoffe nicht ausreichen, um die Gleichartigkeit der Produkte

52) Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuer auf Zigaretten und andere Tabakwaren, KOM (2001) 133 endgültig vom 14. 3. 2001, S. 16.

53) Generalanwalt Alber, Rs. C-302/00, Kommission v. Frankreich, Schlussanträge vom 13. 9. 2001, (noch nicht in amtlicher Sammlung) Rdnr. 48.

54) Generalanwalt Alber, Rs. C-302/00, Kommission v. Frankreich, Schlussanträge vom 13. 9. 2001, (noch nicht in amtlicher Sammlung) Rdnr. 38.

55) Generalanwalt Alber, Rs. C-302/00, Kommission v. Frankreich, Schlussanträge vom 13. 9. 2001, (noch nicht in amtlicher Sammlung) Rdnr. 70; bestätigt durch EuGH Rs. C-302/00, Kommission v. Frankreich (noch nicht in amtlicher Sammlung), Rdnr. 24.

56) EuGH, Rs. 168/78 Besteuerung von Branntwein, Slg. 1980, S. 347, Rdnr. 37.

57) EuGH, Rs. 106/84 Obstweine, Slg. 1986, S. 833 ff.

58) EuGH, Rs. 168/78 Kommission/Frankreich, Slg. 1980, S. 347, Rdnr. 11.

59) EuGH, Rs. 106/84 Obstweine, Slg. 1986, S. 833, Rdnr. 14.

60) EuGH, Rs. 106/84 Obstweine, Slg. 1986, S. 833, Rdnr. 14 ff.

61) EuGH, Rs. 106/84 Obstweine, Slg. 1986, S. 833, Rdnr. 14 ff.

abzulehnen. Vorliegend handelt es sich um dieselben Grunderzeugnisse, die eine Gleichartigkeit der Tabakprodukte nicht ausschließen.

(4) Weitere objektive Kriterien

Weiterhin führt die Kommission an, die Funktion, der Filter und die Aufmachung von Produkten des *Produktsegments* entsprächen der einer Zigarette, was als zusätzliches Indiz der Vergleichbarkeit mit der Produktgruppe Zigaretten herangezogen wird⁶²⁾

Dem Kriterium der Aufmachung des Produkts in seiner jeweiligen Verpackung kann keine maßgebliche Rolle bei der Einordnung zugebilligt werden. Die Verpackung eines Tabakerzeugnisses dient dem Schutz des Erzeugnisses sowie der Anbringung von Markennamen und Warnhinweisen auf Vor- und Rückseite. Auch die Ähnlichkeit der Filter kann kein entscheidendes Kriterium sein. Ein Filter ist dazu beschaffen, die schädlichen Inhaltsstoffe einer Zigarette zumindest abzumildern. Ausgereifte Filtertechniken dienen dem Absenken der Nikotin- und Kondensatswerte. Dabei orientiert sich das Aussehen des Filters an der Notwendigkeit, für das jeweilige Tabakprodukt den passenden Filter zu entwickeln, der einen größtmöglichen Schutz bietet. Die Aufmachung eines Produkts kann ganz anderen Zielen, wie z. B. dem Gesundheitsschutz folgen, die nur begrenzt für eine Kategorisierung der Produkte in Verbrauchsteuergruppen herangezogen werden können.

(5) Verbrauchersicht

Es ist sehr unwahrscheinlich, dass ein Verbraucher Zigaretten und das *Produktsegment* als austauschbar bewertet. Anstatt die Sicht der Verbraucher durch eine Verbraucherumfrage zu ermitteln, stellt der Gerichtshof häufig auf seine eigene Ansicht zur Austauschbarkeit von Produkten aus Verbrauchersicht ab. Der Gerichtshof argumentiert häufig, dass verschiedene Erzeugnisse in den Augen der Verbraucher angesichts ihrer gleichen Eigenschaften denselben Bedürfnissen dienen. In dem Urteil *Obstwein* bejaht er die Gleichartigkeit von Obstwein und Traubenwein mit dem Argument, beide Produkte dienen zum Lösen des Durstes und als Erfrischung.

Generalanwalt Alber führt in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Kommission/Frankreich* aus, dass sowohl helle als auch dunkle Zigaretten⁶³⁾ dem gleichen Bedürfnis, nämlich dem Rauchen, dienen⁶⁴⁾. Sie erlaubten den Konsum von Tabak in der für Zigaretten typischen Form, nämlich durch Rauchen von vorgefertigten Tabakrollen mit einer Papierhülle. Weiterhin stützt er seine Ausführungen auf das Argument, dass vermutlich kein Raucher zum Nichtraucher würde, wenn eine der beiden Tabakprodukte nicht mehr erhältlich wären⁶⁵⁾. Diese Begründung ist jedoch sehr zweifelhaft und in ihrer Pauschalität nicht haltbar. Mit dieser Begründung könnte man z. B. die Gleichartigkeit verschiedenster Alkoholika aufzeigen, da niemand den Konsum von alkoholischen Getränken generell aufgeben würde, wenn es z. B. Wein, Bier, Schaumwein oder Spirituosen nicht mehr gäbe.

Hier dient das *Produktsegment* und die zu vergleichende Produktgruppe der Zigaretten ebenfalls einem Zweck: dem Rauchen. Ob dies aber ausreichen kann, um eine Gleichartigkeit aus Verbrauchersicht zu bejahen, ist sehr zweifelhaft. Würde man sich diesem Argument anschließen, so wäre nicht mehr verständlich, warum innerhalb der Gruppe der Rauchtabakwaren

überhaupt noch differenziert wird, da ja letztlich jeder Rauchtabak dem Rauchen dient. Diese extensive Auslegung verdeutlicht jedoch den Beurteilungsspielraum, den die Gemeinschaftsorgane bei der Bewertung der Austauschbarkeit eines Produkts mit einem anderen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs haben⁶⁶⁾

cc) Zwischenergebnis

Nach dem dargelegten Ansatz, der zur Einteilung in Produktgruppen auf die Rechtsprechung zu Art. 90 EG rekurriert und die Gleichartigkeit von Erzeugnissen sowohl aus subjektiver als auch aus objektiver Sicht bewertet, ist nach einer Gesamtschau die Vergleichbarkeit des *Produktsegments* mit der Kategorie Zigaretten zu verneinen. Der Gerichtshof räumt den Gemeinschaftsorganen zwar einen weiten Ermessens- und Beurteilungsspielraum bei der Feststellung der Gleichartigkeit von Produkten und deren Zuordnung ein. Dieser Ermessens- und Beurteilungsspielraum der Gemeinschaftsorgane ist jedoch in dem Fall überschritten, in dem eindeutige Anhaltspunkte für die Ungleichartigkeit von Produkten sowohl aus subjektiver als auch aus objektiver Sicht vorliegen und die Gemeinschaftsorgane diese Indizien unbeachtet lassen oder grob falsch gewichten. Die Gleichartigkeit des *Produktsegments* mit Zigaretten ist nach vorliegendem Erkenntnisstand ausgeschlossen.

3. Notwendigkeit der Verbrauchsteuerharmonisierung

Eine Harmonisierung nach Art. 93 EG ist nur dann notwendig, wenn die durch die indirekten Steuern verursachten Verzerrungen durch die Harmonisierungsmaßnahme zu beseitigen sind⁶⁷⁾. Dabei kann sich die Notwendigkeit der Verbrauchsteuerharmonisierung nach Art. 93 EG sowohl auf die Steuerstruktur als auch auf die vorgelagerte Produktgruppendefinition beziehen. Können die den Binnenmarkt störenden Auswirkungen nicht klar erkannt werden, so sind die Harmonisierungsmaßnahmen rechtswidrig⁶⁸⁾. Damit genügt es nicht, dass eine bestimmte Maßnahme für das Entstehen und das Funktionieren des Binnenmarktes lediglich förderlich ist.

62) Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuer auf Zigaretten und andere Tabakwaren, KOM (2001) 133 endgültig vom 14. 3. 2001, S. 16.

63) Als dunkle Zigaretten in diesem Zusammenhang gelten Zigaretten, deren Naturtabakzusammensetzung zu mindestens 60 % aus Tabaken des KN-Codes 2401.10.41, 2401.10.70, 2401.20.41 oder 2401.20.70 des Zolltarifs besteht. Die genannten Positionen des Zolltarifs erfassen unverarbeiteten, nicht entrippten bzw. teilweise oder ganz entrippten Tabak, der über Feuer (fire-cured) oder unter einem Dach getrocknet und vor der Vermarktung einer Fermentation unterworfen wird (dark-air-cured).

64) Generalanwalt Alber, Rs. C-302/00, Kommission/Frankreich, Schlussanträge vom 13. 9. 2001, (noch nicht in amtlicher Sammlung) Rdnr. 69.

65) Generalanwalt Alber, Rs. C-302/00, Kommission/Frankreich, Schlussanträge vom 13. 9. 2001, (noch nicht in amtlicher Sammlung) Rdnr. 69.

66) Siehe dazu auch die bereits oben zitierten Fälle EuGH, Rs. 106/84 *Obstweine*, Slg. 1986, S. 833 ff.; EuGH, Rs. 168/78 *Kommission/Frankreich*, Slg. 1980, S. 347 ff.

67) Schoch, *Die Europäisierung des Allgemeinen Verwaltungsrechts*, JZ 1995, S. 109 ff.; Kuntze, *Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts*, 1999, S. 195.

68) Kuntze, *Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts*, 1999, S. 195; bestätigt durch EuGH, Rs. C-302/00, *Kommission v. Frankreich* (noch nicht in amtlicher Sammlung), Rdnr. 26.

Weder nach dem Bedarfsmarktkonzept noch nach dem dargelegten komplementären Ansatz zur Bestimmung von Wettbewerbsbeziehungen ist eine Wettbewerbsverzerrung zwischen dem *Produktsegment* und Zigaretten feststellbar. Eine Störung des

Binnenmarktes liegt somit nicht vor. Damit ist eine wesentliche Voraussetzung der Verbrauchsteuerharmonisierung nach Art. 93 EG nicht gegeben. Die Harmonisierungsmaßnahme ist damit nicht notwendig.