Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
PAOLO MENGOZZI
vom 31. Januar 2018[1]

Rechtssache C-39/17

Lubrizol France SAS
gegen
Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures

(Vorabentscheidungsersuchen der Cour de cassation [Kassationsgerichtshof, Frankreich])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Warenverkehr – Art. 28 und 30 AEUV – Abgabe gleicher Wirkung – Art. 110 AEUV – Inländische Abgabe – Sozialer Solidaritätsbeitrag zulasten der Gesellschaften und Zusatzbeitrag – Abgabe, deren Bemessungsgrundlage der Gesamtjahresumsatz der Gesellschaften ist – Einbeziehung des Wertes der in einen anderen Mitgliedstaat verbrachten Gegenstände in den Umsatz“

1. Mit der vorliegenden Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof darum ersucht, hinsichtlich zweier im französischen Recht vorgesehener Sozialbeiträge, nämlich des Anfang der 70er Jahre eingeführten sozialen Solidaritätsbeitrags (im Folgenden: C3S) und des vom nationalen Gesetzgeber 2004 eingeführten Zusatzbeitrags, für Klarstellung zu sorgen. Die Bemessungsgrundlage dieser Beiträge ist der Gesamtjahresumsatz der beitragspflichtigen Gesellschaften und Unternehmen.

2. Bei dieser Gelegenheit wird der Gerichtshof zu entscheiden haben, ob eine jüngere Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts, wonach der Wert von Beständen, die von einem Unternehmen aus Frankreich in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verbracht werden, in die Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags einfließt, auch wenn eine solche Verbringung selbst keinen Umsatz erzeugt, mit dem Verbot von Abgaben zollgleicher Wirkung vereinbar ist.

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

3. Art. 28 Abs. 1 AEUV lautet: „Die Union umfasst 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, sowie die Einführung eines Gemeinsamen Zolltarifs gegenüber dritten Ländern.“ Art. 30 AEUV bestimmt: „Ein- und Ausfuhrzölle oder Abgaben gleicher Wirkung sind zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Dieses Verbot gilt auch für Finanzzölle.“

4. Art. 110 Abs. 1 AEUV lautet: „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“.

1 Originalsprache: Italienisch.

5. Nach Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)[2] „[gilt a]ls ‚Lieferung von Gegenständen' … die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen".

6. Art. 17 der Richtlinie bestimmt: „Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat." Er definiert „Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat" als „die Versendung oder Beförderung eines im Gebiet eines Mitgliedstaats befindlichen beweglichen körperlichen Gegenstands durch den Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens nach Orten außerhalb dieses Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft".

7. In Bezug auf die Lieferung von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat bestimmt Art. 76 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass „die Steuerbemessungsgrundlage der Einkaufspreis der Gegenstände oder gleichartiger Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis [ist], und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden".

B. Nationales Recht und nationale Rechtsprechung

8. Art. L. 651-1 des Code de la sécurité sociale (im Folgenden: Sozialversicherungsgesetzbuch) sieht die Einführung eines sozialen Solidaritätsbeitrags zugunsten des Régime social des Indépendants (Sozialversicherungssystem für Selbständige, im Folgenden: RSI), des Fonds de solidarité vieillesse (Solidaritätsfonds für die Alterssicherung) und des Fonds de réserve pour les retraites (Rentenreservefonds) vor, der u. a. von Aktiengesellschaften und vereinfachten Aktiengesellschaften zu entrichten ist. Der C3S ist ein Jahresbeitrag und wird auf höchstens 0,13 % des Umsatzes festgelegt.

9. Außerdem ist in Art. L. 245-13 des Sozialversicherungsgesetzbuchs ein Zusatzbeitrag zugunsten der Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (Nationale Arbeitnehmerkrankenkasse) vorgesehen, der von denselben Gesellschaften zu entrichten ist. Dieser Zusatzbeitrag wird zu den gleichen Bedingungen wie denen des C3S festgesetzt, erhoben, fällig und überprüft und beträgt 0,03 % des Umsatzes.

10. Nach Art. L. 651-5 des Sozialversicherungsgesetzbuchs sind dem C3S unterliegende Gesellschaften und Unternehmen verpflichtet, der mit der Einziehung beauftragten Einrichtung, d. h. der Caisse nationale du RSI (Nationale Kasse des RSI, im Folgenden: CNRSI), jährlich „ihren gegenüber der Steuerverwaltung erklärten Gesamtumsatz vor Umsatz- und ähnlichen Steuern" mitzuteilen.

11. Die Cour de Cassation (Kassationsgerichtshof, Frankreich) hat im Urteil Organic/Cofiroute[3] darauf hingewiesen, dass dies der Betrag sei, der in der montlichen oder vierteljährlichen Erklärung Nr. 3310 CA3 zur Mehrwertsteuer und zu den ihr gleichgestellten Steuern (im Folgenden: Mehrwertsteuererklärung) stehe.

12. Dieser Betrag ist daher die Summe aus den Beträgen in den Zeilen Nr. 1 (Verkäufe, Dienstleistungen), Nr. 4 (Ausfuhren in Länder außerhalb der Europäischen Gemeinschaft), Nr. 5 (Sonstige steuerfreie Umsätze) und Nr. 6 (Innergemeinschaftliche Lieferungen) sowie den Beträgen in Zeile Nr. 2 (Sonstige steuerbare Umsätze), soweit die zuletzt genannten Beträge umsatzerzeugende Vorgänge betreffen.

2 ABl. 2006, L 347, S. 1.

3 Vgl. *Cour de Cassation (Kassationsgerichtshof), Sozialkammer*, 29. Juni 1995, Nr. 92-22.025, Organic/Cofiroute.

13. In Bezug auf innergemeinschaftliche Lieferungen stellt Art. 256 Abs. 3 des Code général des impôts (im Folgenden: Allgemeines Steuergesetzbuch), mit dem Art. 17 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt wird, die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat einer Lieferung von Gegenständen gleich.

14. Deshalb trägt der Wert des verbrachten Gegenstands (der Einkaufspreis oder in Ermangelung dessen der Selbstkostenpreis) zur Bildung des in Zeile Nr. 6 (Innergemeinschaftliche Lieferungen) der Mehrwertsteuererklärung angegebenen Gesamtbetrags bei und fließt somit in die Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags ein, wie die Cour de Cassation (Kassationsgerichtshof) mehrfach bestätigt hat [4].

II. Sachverhalt, Ausgangsverfahren, Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof

15. Das Vorabentscheidungsersuchen des vorlegenden Gerichts ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Gesellschaft Lubrizol France SAS (im Folgenden: Lubrizol) und der CNRSI wegen der Bestimmung der Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags.

16. Lubrizol ist als wichtigste ausländische Tochtergesellschaft der Gruppe *The Lubrizol Corporation* ein Unternehmen des Chemiesektors, das Schmierstoff-Additive herstellt und verkauft.

17. In ihrer Eigenschaft als vereinfachte Aktiengesellschaft („société par actions simplifiée“ nach französischem Recht) ist sie rechtlich nach den Art. L. 651-1 ff. des Sozialversicherungsgesetzbuchs zur Zahlung des C3S und nach Art. L. 245-13 dieses Gesetzbuchs zur Zahlung des Zusatzbeitrags verpflichtet.

18. Nach einer Überprüfung der Bemessungsgrundlage der von Lubrizol aufgrund des C3S und des Zusatzbeitrags für das Jahr 2008 geschuldeten Abgaben stellte die CNRSI eine Divergenz zwischen dem der Kasse gemeldeten Umsatz des Jahres 2007 (573 152 820 Euro) und dem der Steuerverwaltung mitgeteilten Umsatz (642 045 281 Euro) fest. Diese Divergenz ergab sich daraus, dass Lubrizol in Zeile Nr. 6 (Innergemeinschaftliche Lieferungen) der Mehrwertsteuererklärung den Betrag ihrer eigenen innergemeinschaftlichen Verbringungen nicht einbezogen hatte.

19. In Anbetracht dessen stellte die CNRSI der Gesellschaft zunächst einen Berichtigungsbescheid und anschließend eine am 13. März 2012 versandte Zahlungsaufforderung zu.

20. Daraufhin bestritt Lubrizol vor dem Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Sozialgericht von Rouen, Frankreich), dass sie die verlangten Beträge schulde, und machte geltend, die CNRSI habe in die Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags zu Unrecht den Wert von Beständen einbezogen, die in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union verbracht worden seien. Die in Rede stehenden Verbringungen seien keine Verkäufe und hätten daher keinen Umsatz erzeugt, so dass sie nicht in die Bemessungsgrundlage der in Rede stehenden Beiträge einfließen könnten.

21. Mit Urteil vom 6. Mai 2014 wies das Gericht von Rouen die Klage von Lubrizol mit der Feststellung ab, dass der Umsatz eines Unternehmens nicht von buchhalterischen oder steuerlichen Erwägungen abhänge, sondern vielmehr von dem Betrag, den das Unternehmen der Steuerverwaltung tatsächlich melde. In diesen Betrag seien zwingend innergemeinschaftliche Verbringungen von Gegenständen einzubeziehen, da sie nach den nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen gleichgestellt seien. Ferner

4 Vgl. *Cour de Cassation (Kassationsgerichtshof), Zweite Zivilkammer*, 11. Februar 2016, Nr. 14-26-363, Sté Schaeffler France/Caisse nationale du RSI, und *Cour de Cassation (Kassationsgerichtshof), Zweite Zivilkammer*, 7. November 2013, Nr. 12-25-776, Ste Soitec/Caisse nationale du RSI.

stellten die Vorschriften zur Bildung der Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags keinen Verstoß gegen den Grundsatz des freien Warenverkehrs innerhalb der Europäischen Union dar, da diese Beiträge auf die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit der Unternehmen erhoben würden und nicht auf Erzeugnisse als solche.

22. Dieses Urteil wurde anschließend von der Cour d'appel de Rouen, Chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Berufungsgericht Rouen – Kammer für Eilverfahren und Sozialversicherungsangelegenheiten, Frankreich) am 15. September 2015 bestätigt. Die Cour d'appel (Berufungsgericht) wies insbesondere die Rüge eines Verstoßes gegen den Grundsatz des freien Warenverkehrs mit der Begründung zurück, dass die fraglichen Beiträge zum einen ihrer „Art nach Sozialbeiträge" seien und zum anderen nicht auf die Erzeugnisse selbst erhoben würden, sondern den Unternehmen auf der Grundlage ihres Gesamtumsatzes vorgeschrieben seien.

23. Gegen das Urteil der Cour d'appel de Rouen (Berufungsgericht Rouen) legte Lubrizol beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein, mit der sie geltend machte, dass die streitigen Beiträge als Abgaben gleicher Wirkung im Sinne von Art. 30 AEUV einzustufen seien, da Verbringungen nicht produktiver Umsatzbestände nur dann in die Bemessungsgrundlage dieser Beiträge einbezogen seien, wenn sie in einen anderen Mitgliedstaat erfolgten, während sie nicht einbezogen seien, wenn sie im Inland oder in einen Drittstaat erfolgten.

24. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass es in einigen Fällen, die einen ähnlichen Sachverhalt wie den zu prüfenden aufgewiesen hätten, bereits entschieden habe, dass der Nennwert von Beständen, die ein Unternehmen aus Frankreich in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verbringe, in die Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags einfließe, auch wenn eine solche Verbringung selbst keinen Umsatz erzeuge[5]. Da diese Frage Beiträge betrifft, die vor Kurzem dauerhaft gemacht worden sind, hält das vorlegende Gericht die Überprüfung für angebracht, ob sie in Anbetracht der von Lubrizol im Rechtsbehelf geäußerten Rügen mit den Vorschriften des Unionsrechts vereinbar sind.

25. Aus diesem Grund hat das vorlegende Gericht das Ausgangsverfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen die Art. 28 und 30 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dem entgegen, dass der Wert der Gegenstände, die durch einen zur Entrichtung des sozialen Solidaritätsbeitrags zulasten der Gesellschaften und des Zusatzbeitrags zum Solidaritätsbeitrag Verpflichteten oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens von Frankreich in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verbracht werden, bei der Bestimmung des die Bemessungsgrundlage dieser Beiträge bildenden Gesamtumsatzes berücksichtigt wird?

26. Zu dieser Frage haben Lubrizol, die CNRSI, die französische Regierung, die niederländische Regierung und die Europäische Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht.

27. In der mündlichen Verhandlung vom 15. November 2017 haben sich Lubrizol, die französische Regierung und die Europäische Kommission geäußert.

5 Vgl. die in Fn. 4 der vorliegenden Schlussanträge angeführte Rechtsprechung.

III. Rechtliche Würdigung

28. Meiner Ansicht nach ist es für die Beantwortung der Vorlabentscheidungsfrage des vorlegenden Gerichts erforderlich, deren Gegenstand richtig abzugrenzen. Hinsichtlich dieses Punktes, dem ich größte Bedeutung beimesse, kommen die Beteiligten in ihren schriftlichen Erklärungen zu entgegengesetzten Ergebnissen. Meines Erachtens sind deshalb der rechtlichen Prüfung einige Erwägungen vorauszuschicken, mit denen sich klären lässt, was Gegenstand der Auslegung ist, um die der Gerichtshof ersucht wird.

29. Aufgrund dieser Erwägungen ist meiner Ansicht nach zu verneinen, dass Gegenstand der Auslegung in Wirklichkeit die Überprüfung ist, ob die gesamte Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags mit den Art. 28 und 30 AEUV vereinbar ist. Wie sich aus dem Wortlaut der Vorlageentscheidung ergibt, hat offenbar vielmehr der Umstand, dass erstmals der Wert innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen in diese Bemessungsgrundlage einbezogen wird, das vorlegende Gericht dazu veranlasst, dem Gerichtshof die vorliegende Vorlagefrage zu stellen (dazu unter A).

30. Ausgehend von diesem Ansatz werde ich in der inhaltlichen Prüfung vor allem feststellen, dass bei den in Rede stehenden Beiträgen davon auszugehen ist, dass sie den Warenverkehr belasten, da sie auf innergemeinschaftliche Verbringungen von Gegenständen erhoben werden und somit in den Anwendungsbereich der Art. 28 und 30 AEUV fallen. Anschließend werde ich prüfen, ob die Einbeziehung innergemeinschaftlicher Verbringungen in die Bemessungsgrundlage dieser Beiträge gegen das in diesen Vertragsbestimmungen aufgestellte Verbot von Abgaben zollgleicher Wirkung verstößt, was ich bejahen werde (dazu unter B).

31. Für den Fall, dass der Gerichtshof entgegen meiner Überzeugung der Ansicht sein sollte, dass Gegenstand der zu prüfenden Vorlagefrage die gesamte Bemessungsgrundlage der streitigen Beiträge ist, werde ich hilfsweise ausführen, dass diese Beiträge im vorliegenden Sachverhalt als „inländische Abgaben“ im Sinne von Art. 110 AEUV einzustufen sind. Entsprechend dieser Prämisse werde ich zu dem Ergebnis kommen, dass der C3S und der Zusatzbeitrag in ihrer heutigen Ausgestaltung nicht gegen diese Bestimmung verstoßen. Dagegen könnten sie in zwei bestimmten Fällen jedenfalls unter das Verbot von Abgaben gleicher Wirkung fallen (dazu unter C). Die Prüfung, ob die beiden zuletzt genannten Fälle tatsächlich vorliegen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.

A. Zum Gegenstand der Vorlagefrage

32. Nach dem Vorlagebeschluss ersucht das vorlegende Gericht um die Prüfung, ob die Einbeziehung des Wertes innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen in die Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags, d. h. in den Gesamtjahresumsatz der Beitragspflichtigen, mit den Art. 28 und 30 AEUV vereinbar ist.

33. Das vorlegende Gericht weist somit darauf hin, dass die Zweifel an der Vereinbarkeit mit diesen Vertragsbestimmungen nur die Einbeziehung eines bestimmten Betrags in die Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags und nicht die gesamte Bemessungsgrundlage betreffen.

34. Dies ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut der Vorlagefrage, sondern auch – und vor allem – aus der Tatsache, dass die Einbeziehung des Wertes innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen in die Bemessungsgrundlage der in Rede stehenden Beiträge eine Neuheit in der nationalen Rechtsordnung darstellt.

35. Insbesondere ergibt sich diese Neuheit aus dem Zusammenwirken einer Entwicklung der Rechtsvorschriften und der anschließenden Auslegung durch das vorlegende Gericht. Auf Gesetzesebene wurde die durch Art. 28a der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen [6] eingeführte Gleichstellung entgeltlicher Lieferungen von Gegenständen mit innergemeinschaftlichen Verbringungen von Gegenständen durch Art. 1 des Gesetzes Nr. 92/677 [7] in französisches Recht umgesetzt. Ab diesem Zeitpunkt trug der Wert innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen zur Bildung des Gesamtumsatzes für die Mehrwertsteuer bei.

36. In der Folge wurde in der nationalen Rechtsprechung entschieden, dass der in der Mehrwertsteuererklärung angegebene Gesamtumsatz einschließlich des Wertes innergemeinschaftlicher Verbringungen bei der Bestimmung des Betrags der Bemessungsgrundlage des C3S zu berücksichtigen sei [8]. Die Cour de Cassation (Kassationsgerichtshof) hat dann in zwei gesonderten Fällen daraus geschlossen, dass in diesen Betrag der Wert innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen einzubeziehen sei, auch wenn Verbringungen selbst keinen Umsatz erzeugten [9].

37. Für mich liegt auf der Hand, dass das vorlegende Gericht die Vereinbarkeit der zuletzt genannten Rechtsprechung mit den Art. 28 und 30 AEUV überprüfen lassen möchte. Mit anderen Worten betreffen die Zweifel des vorlegenden Gerichts die Einstufung *der Einbeziehung des Wertes innergemeinschaftlicher Verbringungen in die Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags* und nicht *der gesamten Bemessungsgrundlage* als „Abgabe zollgleicher Wirkung".

38. In diesem Sinne bestätigt der Hinweis auf das Urteil Rousseau Wilmot [10], der in den von der Kommission im Verfahren eingereichten schriftlichen Erklärungen enthalten ist und den sie in der mündlichen Verhandlung wiederholt hat, nur die vorstehende Schlussfolgerung.

39. Im Urteil Rousseau Wilmot hat sich der Gerichtshof zur Vereinbarkeit des C3S mit dem Verbot der Einführung oder Beibehaltung von Umsatzsteuern geäußert, das in Art. 33 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [11] vorgesehen ist. Zur Stützung des Ergebnisses, dass der C3S keine Umsatzsteuer sei, hat der Gerichtshof ausgeführt, dass mit dem C3S die Tätigkeit der Unternehmen belegt werde, deren Bemessungsgrundlage der Gesamtjahresumsatz sei, und deswegen berühre er nicht unmittelbar die Preise der Gegenstände und Dienstleistungen [12]. Die Kommission leitet daraus ab, dass der zu prüfende Beitrag nicht unter das in den Art. 28 und 30 AEUV vorgesehene Verbot von Abgaben gleicher Wirkung falle, da nicht angenommen werden könne, dass er auf Waren als solche erhoben werde. Hinsichtlich des Zusatzbeitrags sei zu demselben Ergebnis zu kommen, da er dieselbe Bemessungsgrundlage wie der C3S habe.

6 ABl. 1991, L 376, S. 1.

7 Loi nº 92-677 du 17 juillet 1992 portant mise en œuvre par la République française de la directive du Conseil des communautés européennes (C.E.E.) nº 91-680 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression du contrôle aux frontières, la directive (C.E.E.) nº 77-388 et de la directive (C.E.E.) nº 92-12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise (JORF Nr. 166 vom 19. Juli 1992, S. 9700) (Gesetz Nr. 92-677 vom 17. Juli 1992 zur Umsetzung der Richtlinie 91/680 des Rates der Europäischen Gemeinschaften [EWG] zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen und zur Umsetzung der Richtlinie 92/12 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch die Französische Republik).

8 Vgl. Fn. 3 der vorliegenden Schlussanträge.

9 Vgl Fn. 4 der vorliegenden Schlussanträge.

10 Urteil vom 27. November 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

11 ABl. 1977, L 145, S. 1.

12 Urteil vom 27. November 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, Rn. 16).

40. Meines Erachtens ist das Urteil in unserem Fall jedoch offensichtlich nicht einschlägig, da die vom Gerichtshof rechtlich gewürdigte Bemessungsgrundlage im Gegensatz zu der hier zu prüfenden Bemessungsgrundlage nicht den Wert innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen erfasste.

41. Bevor mit dem Urteil Organic/Cofiroute der Cour de cassation (Kassationsgerichtshof) klargestellt wurde, dass für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage des C3S der sich aus der Mehrwertsteuererklärung ergebende Gesamtumsatz relevant ist, der innergemeinschaftliche Verbringungen im Sinne von Art. 256 Abs. 3 des Allgemeinen Steuergesetzbuchs enthält, konnte nämlich nicht angenommen werden, dass dieser Wert in der Bemessungsgrundlage enthalten ist.

42. Da das Urteil Rousseau Wilmot des Gerichtshofs im Jahr 1987 verkündet wurde und damit etwa acht Jahre vor dem Urteil Organic/Cofiroute erging, ist der Schluss zwingend, dass die Bemessungsgrundlage des C3S, die der Gerichtshof im Urteil Rousseau Wilmot geprüft hat, nicht den Wert innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen erfasste.

43. Deshalb hat das vorlegende Gericht aus den Ergebnissen des Urteils Rousseau Wilmot, das sich zu einem Zeitpunkt zur Art des C3S geäußert hatte, als der Wert innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen nicht in die Bemessungsgrundlage des C3S einbezogen war, nicht schließen können, dass die Art. 28 und 30 AEUV nicht auf die Bemessungsgrundlage des C3S (und des Zusatzbeitrags) anwendbar sind.

44. Das vorlegende Gericht möchte deshalb wissen, ob die Einbeziehung des Wertes innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen in die Bemessungsgrundlage dazu führt, dass die Art. 28 und 30 AEUV auf die fraglichen Beiträge anwendbar sind, und diese Einbeziehung gegebenenfalls einen Verstoß gegen diese Bestimmungen darstellt.

45. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen rege ich an, dass der Gerichtshof davon absieht, die Vorlagefrage in dieser Rechtssache umzuformulieren, da eine Umformulierung meines Erachtens die Gefahr bergen würde, den Gegenstand der Frage, wie er durch die Auslegung des vorlegenden Gerichts abgegrenzt worden ist, erheblich zu verändern.

46. Im Übrigen weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof nach einer gefestigten Rechtsprechung bei der Beantwortung der Vorlagefragen von der vom vorlegenden Gericht vorgenommenen Auslegung der fraglichen innerstaatlichen Vorschriften auszugehen hat, die er weder in Frage stellen, noch deren Richtigkeit er prüfen kann [13].

B. Zur Frage, ob die Einbeziehung innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen in die Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags mit den Art. 28 und 30 AEUV vereinbar ist

47. Es ist vorauszuschicken, dass die Art. 28 und 30 AEUV, die die Funktionsweise der Zollunion regeln, im Handel zwischen den Mitgliedstaaten Zölle oder Abgaben gleicher Wirkung verbieten.

48. Diese Verbote, die wesentliche Vorschriften darstellen, deren etwaige Ausnahmen ausdrücklich vorgesehen und eng ausgelegt werden müssen, sollen den freien Warenverkehr innerhalb der Europäischen Union sicherstellen [14].

13 Vgl. u. a. Urteile vom 15. September 2011, Gueye (C-483/09 und C-1/10, EU:C:2011:583, Rn. 42), vom 15. April 2010, Gala-Salvador Dalí und Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, Rn. 21), und vom 21. Oktober 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, Rn. 22).

14 Zum Charakter als wesentliche Vorschriften vgl. z. B. Urteil vom 1. Juli 1969, Kommission/Italien (24/68, EU:C:1969:29, Rn. 10). Zur Pflicht, etwaige Ausnahmen eng auszulegen, vgl. letztens Urteil vom 3. Dezember 1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, Rn. 18).

49. Bei der Frage, ob diese Verbote auf die vorliegende Rechtssache anwendbar sind, könnten zugegebenermaßen Zweifel aufkommen, weil der C3S und der Zusatzbeitrag einen *Sui-generis* -Charakter haben. Einerseits scheinen diese Beiträge – wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung bekräftigt hat – aufgrund der Tatsache, dass ihre Bemessungsgrundlage aus dem Gesamtumsatz der beitragspflichtigen Gesellschaften und Unternehmen besteht, auf den ersten Blick nicht zu dieser Art von Abgaben zu gehören, die in den Anwendungsbereich der Art. 28 und 30 AEUV fallen, weil sie auf Waren als solche abstellen. Gleichwohl führt der Umstand, dass der Wert innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen, d. h. Vorgänge, die an sich keinen Umsatz erzeugen, in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird, zu einer Gleichstellung der zu prüfenden Beiträge – begrenzt auf diesen Bestandteil der Bemessungsgrundlage – mit Abgaben, die im Sinne der Art. 28 und 30 AEUV den Warenverkehr belasten, weil sie einzelne wirtschaftliche Vorgänge bloß wegen ihres Vorkommens erfassen.

50. Wie in den Nrn. 32 bis 46 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt worden ist, beschränkt sich der Gegenstand der Vorlagefrage des vorlegenden Gerichts jedoch ausschließlich auf den Bestandteil innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen. Deswegen scheint der Schluss zulässig, dass diese in den sachlichen Anwendungsbereich der Art. 28 und 30 AEUV fallen.

51. Wie bereits festgestellt worden ist, hat die Kommission diesem Schluss in der mündlichen Verhandlung nachdrücklich widersprochen. Ihrer Ansicht nach ist die Anwendung der Art. 28 und 30 AEUV unabhängig davon ausgeschlossen, welche Auffassung der Gerichtshof in Bezug auf die Auswirkung der streitigen Beiträge auf den Warenverkehr vertritt. Sollte der Gerichtshof nämlich der Ansicht sein, dass sich der C3S und der Zusatzbeitrag auf den Warenverkehr auswirkten, dann seien sie als „inländische Abgaben“ anhand von Art. 110 AEUV zu prüfen. Sollte sich diese Auswirkung – wie von der Kommission befürwortet – dagegen nicht feststellen lassen, dann fielen diese Beiträge angeblich unter das in Art. 35 AEUV vorgesehene Verbot von Maßnahmen mit gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Ausfuhrbeschränkung [15].

52. Daher sind einige Erwägungen im Hinblick auf die Feststellung anzustellen, ob in der vorliegenden Rechtssache anstelle der Art. 28 und 30 AEUV eine der von der Kommission angeführten Bestimmungen anwendbar ist.

53. Art. 110 AEUV bestimmt, dass es den Mitgliedstaaten verboten ist, auf eingeführte Waren höhere Abgaben als auf gleichartige inländische Waren zu erheben.

54. Dieses Verbot diskriminierender inländischer Abgaben und das Verbot von Abgaben gleicher Wirkung sind nicht kumulativ anwendbar, so dass ein und dieselbe Abgabe nach dem System des Vertrags nicht zugleich in beide Kategorien fallen kann [16].

55. Nach gefestigter Rechtsprechung unterscheiden sich beide Kategorien dadurch, dass eine inländische Abgabe ausschließlich das über die Grenze verbrachte Erzeugnis als solches, eine Abgabe gleicher Wirkung aber eingeführte, ausgeführte und inländische Erzeugnisse trifft [17].

15 Mir scheint, dass dies der eigentliche Sinn der Argumentation der Kommission ist und ihre Bezugnahme auf die Einstufung des C3S und des Zusatzbeitrags als mittelbare (die zur Anwendbarkeit von Art. 110 AEUV führen soll) oder unmittelbare Abgaben (die angeblich zur Anwendbarkeit von Art. 35 AEUV führt) bloß darauf zurückzuführen ist, dass sie auf so formulierte konkrete Fragen des Gerichtshofs zu antworten hatte. Zur Unerheblichkeit der Unterscheidung zwischen unmittelbaren und mittelbaren Abgaben im vorliegenden Fall, vgl. Nrn. 78 bis 83 der vorliegenden Schlussanträge.

16 Urteile vom 2. Oktober 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, Rn. 20), und vom 8. November 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, Rn. 26).

17 Vgl. Urteile vom 21. September 2000, Michaïlidis (C-441/98 und C-442/98, EU:C:2000:479, Rn. 22), und vom 22. April 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, Rn. 11).

56. Unter Berücksichtigung dessen, dass das vorlegende Gericht ausschließlich um eine Beurteilung der Verbringung von Gegenständen als spezifischen wirtschaftlichen Vorgang getrennt von ihrem etwaigen künftigen Verkauf ersucht, ist insoweit festzustellen, dass nach französischem Recht der C3S und der Zusatzbeitrag nur auf innergemeinschaftliche Verbringungen erhoben werden [18], während Verbringungen im Inland davon befreit sind.

57. Daraus folgt, dass Art. 110 AEUV in der vorliegenden Rechtssache nicht angewandt werden kann.

58. Auch die Anwendbarkeit von Art. 35 AEUV ist zu verneinen.

59. Diese Bestimmung verbietet mengenmäßige Ausfuhrbeschränkungen und alle Maßnahmen gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedstaaten spiegelbildlich zu dem entsprechenden Verbot nach Art. 34 AEUV in Bezug auf Einfuhren.

60. Zu Art. 34 AEUV hat die Rechtsprechung eindeutig klargestellt, dass das Verbot von Maßnahmen mit gleicher Wirkung wie mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen im Verhältnis zu anderen speziellen Vertragsvorschriften, zu denen insbesondere die über Abgaben gleicher Wirkung gehören, die *lex generalis* darstellt. Deshalb ist Art. 34 AEUV im Verhältnis zu diesen Vorschriften hilfsweise anzuwenden [19]. Meines Erachtens besteht kein Zweifel daran, dass diese Rechtsprechung auch für Art. 35 AEUV gilt. Wenn demnach die Voraussetzungen für die Anwendung der Art. 28 und 30 AEUV vorliegen, dann müssen sie und nicht Art. 35 AEUV angewandt werden.

61. Diese Voraussetzungen sind – wie in den Nrn. 47 bis 50 der vorliegenden Schlussanträge dargelegt worden ist – in der vorliegenden Rechtssache unbestreitbar gegeben.

62. Daher ist die Einbeziehung des Wertes innergemeinschaftlicher Verbringungen von Gegenständen in die Bemessungsgrundlage der streitigen Beiträge anhand der Art. 28 und 30 AEUV zu prüfen.

63. Insbesondere ist zu prüfen, ob die Erhebung des C3S und des Zusatzbeitrags auf Verbringungen von Gegenständen in andere Mitgliedstaaten als Abgabe gleicher Wirkung eingestuft werden kann und deshalb als Verstoß gegen die genannten Vertragsbestimmungen anzusehen ist.

64. Bekanntermaßen kommt mit dem Begriff „Abgabe gleicher Wirkung“ die Absicht der Verfasser des Vertrags zum Ausdruck, nicht nur solche Maßnahmen zu verbieten, die in die klassische Form der Zölle gekleidet sind, sondern auch alle diejenigen, die anders bezeichnet sind, aber die gleichen Wirkungen haben wie Zölle [20].

65. In der jüngeren Rechtsprechung hat der Gerichtshof diesen Begriff bestimmt als „jede – auch noch so geringe – den Waren wegen des Überschreitens der Grenze einseitig auferlegte finanzielle Belastung unabhängig von ihrer Bezeichnung und der Art ihrer Erhebung, wenn sie kein Zoll im eigentlichen Sinne ist“ [21].

18 Es stimmt, dass sich diese Wirkung eher aus der Rechtsprechung der Cour de Cassation *(Kassationsgerichtshof) ergibt*, wie dies in den vorliegenden Schlussanträgen mehrfach ausgeführt worden ist. Nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs ist aber die Bedeutung der nationalen Rechts- und Verwaltungsvorschriften unter Berücksichtigung ihrer Auslegung durch die nationalen Gerichte zu beurteilen. Vgl. in diesem Sinne z. B. Urteile vom 16. September 2015, Kommission/Slowakei (C-433/13, EU:C:2015:602, Rn. 81), und vom 18. Juli 2007, Kommission/Deutschland (C-490/04, EU:C:2007:430, Rn. 49).

19 Urteile vom 22. März 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, Rn. 9), vom 16. Dezember 1992, Lornoy u. a. (C-17/91, EU:C:1992:514, Rn. 14), und vom 17. Juni 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, Rn. 30).

20 Vgl. Urteil vom 14. Dezember 1962, Kommission/Luxemburg und Belgien (2/62 und 3/62, EU:C:1962:45, S. 805).

21 Urteil vom 2. Oktober 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, Rn. 23).

66. Zunächst ist festzustellen, dass der auf innergemeinschaftliche Verbringungen von Gegenständen erhobene C3S und Zusatzbeitrag zweifellos „finanzielle Belastungen“ sind, da sie eine Erhöhung des Betrags beinhalten, der jährlich an die mit der Einziehung betraute Einrichtung, d. h. die CNRSI, zu entrichten ist.

67. Ebenso unbestreitbar ist, dass diese Beiträge vom französischen Staat „einseitig auferlegt“ werden, da sie auf eine Rechtsprechung zurückzuführen sind, mit der die einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften ausgelegt werden.

68. Schließlich werden diese Beiträge nur auf Verbringungen von Gegenständen in andere Mitgliedstaaten erhoben, wohingegen Verbringungen im französischen Inland davon unberührt bleiben. Folglich werden sie wegen des Überschreitens der Grenze geschuldet.

69. Diese Erwägungen führen zu dem Schluss, dass der C3S und der Zusatzbeitrag, die auf innergemeinschaftliche Verbringungen von Gegenständen erhoben werden, von den Art. 28 und 30 AEUV verbotene Abgaben zollgleicher Wirkung sind.

70. Es ist jedoch zu beachten, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zwei Ausnahmen vom Verbot von Abgaben gleicher Wirkung zulässt. Die erste Ausnahme greift, wenn die zu prüfende Abgabe ein der Höhe nach angemessenes Entgelt für einen dem Wirtschaftsteilnehmer tatsächlich und individuell geleisteten Dienst darstellt [22], während die zweite – unter bestimmten Voraussetzungen – greift, wenn die Abgabe erhoben wird, um Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht zu erfüllen [23].

71. Aus der Verfahrensakte ergibt sich eindeutig, dass der Teil des C3S und des Zusatzbeitrags, der innergemeinschaftliche Verbringungen von Gegenständen betrifft, zu keiner der genannten Ausnahmen gehört. Zunächst einmal stellt dieser Teil, da er der anteiligen Finanzierung des Solidaritätsfonds für die Alterssicherung und des Rentenreservefonds (im Fall des C3S) sowie der Nationalen Arbeitnehmerkrankenkasse (im Fall des Zusatzbeitrags) dient, kein der Höhe nach angemessenes Entgelt dafür dar, dass den beitragspflichtigen Gesellschaften und Unternehmen ein Vorteil verschafft wird. Zudem wird dieser Teil zweifellos nicht im Rahmen von Kontrollen geschuldet, die zur Erfüllung von Verpflichtungen aus dem Unionsrecht durchgeführt werden.

C. Zur Frage, ob die gesamte Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags mit dem freien Warenverkehr vereinbar ist

72. Hilfsweise möchte ich den hypothetischen Fall prüfen, dass der Gerichtshof es für angebracht hält, die Vorabentscheidungsfrage des vorlegenden Gerichts dahin umzuformulieren, dass sie auf die gesamte Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags, d. h. den Gesamtjahresumsatz der beitragspflichtigen Gesellschaften und Unternehmen, erstreckt wird.

73. Diese Umformulierung erfordert vor allem eine genaue Prüfung, ob die Vertragsbestimmungen über den freien Warenverkehr auf die streitigen Beiträge anwendbar sind. Denn der Umstand, dass der C3S und der Zusatzbeitrag auf den Gesamtjahresumsatz erhoben werden, hat – wie zuvor ausgeführt – grundsätzlich zur Folge, dass sie nicht zu der Art von Abgaben gehören, die den Warenverkehr belasten.

22 Vgl. u. a. Urteile vom 9. September 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, Rn. 31), und vom 22. April 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, Rn. 17).

23 Vgl. Urteile vom 7. Juli 1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, Rn. 14), und vom 27. September 1988, Kommission/Deutschland (18/87, EU:C:1988:453, Rn. 6).

74. In ihren schriftlichen Erklärungen haben die französische Regierung und die Kommission unter Berücksichtigung der Frage, wie sie in den vorstehenden Nummern definiert worden ist, beide vorgetragen, dass zu prüfen sei, ob Art. 110 AEUV und nicht die Art. 28 und 30 AEUV auf die streitigen Beiträge anwendbar seien. Unter der Annahme, dass dieses Vorbringen – aus den von mir anschließend dargelegten Gründen – auf den ersten Blick zutrifft, werde ich meine Prüfung auf die Frage konzentrieren, ob Art. 110 AEUV auf den C3S und den Zusatzbeitrag anwendbar ist.

75. Es sei daran erinnert, dass Art. 110 AEUV den Mitgliedstaaten verbietet, auf eingeführte Waren höhere Abgaben zu erheben, als gleichartige inländische Waren zu tragen haben.

76. Die französische Regierung und die Kommission verneinen die Anwendbarkeit dieser Bestimmung, weil der C3S und der Zusatzbeitrag unter den Begriff „unmittelbare Abgaben“ fielen [24]. Nach Ansicht dieser Parteien können nur „mittelbare Abgaben“ den freien Warenverkehr behindern.

77. Ich stimme diesem Schluss nicht zu.

78. Meiner Ansicht nach ist die Unterscheidung zwischen unmittelbaren und mittelbaren Abgaben für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs von Art. 110 AEUV nämlich unerheblich.

79. Insoweit möchte ich vorausschicken, dass der Gerichtshof bei seinen Entscheidungen über die Vereinbarkeit nationaler Maßnahmen der direkten Besteuerung mit den Grundfreiheiten immer entschieden hat, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen [25].

80. Wenn Maßnahmen der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung im Allgemeinen der Geltung der übrigen Grundfreiheiten unterliegen, muss meines Erachtens um der Kohärenz willen ausgeschlossen werden, dass diese Maßnahmen aus dem Anwendungsbereich des freien Warenverkehrs herausfallen können.

81. Im Übrigen lässt sich unschwer vorstellen, dass ein Mitgliedstaat inländische Erzeugnisse durch ein Einkommensteuersystem begünstigt, das für ausführende Unternehmen tatsächlich belastender ist als für Unternehmen, die ihre Erzeugnisse im Inland verkaufen möchten.

82. Ich möchte jedenfalls darauf hinweisen, dass die Festlegung eines auf der Unterscheidung zwischen unmittelbaren und mittelbaren Abgaben beruhenden Kriteriums auf die Einstufung auf nationaler Ebene zu stützen wäre, da im Unionsrecht der Begriff der unmittelbaren Abgabe nicht definiert ist. Insoweit ist bekannt, dass solche Einstufungen irrelevant sind, da andernfalls die Mitgliedstaaten die Bestimmungen des Unionsrechts umgehen könnten [26].

24 In einem solchen Fall wäre nach Ansicht der Kommission zu prüfen, ob Art. 35 AEUV auf den zu prüfenden Sachverhalt anwendbar ist. Vgl. Nr. 51 der vorliegenden Schlussanträge.

25 Vgl. u. a. Urteile vom 6. Oktober 2009, Kommission/Spanien (C-153/08, EU:C:2009:618, Rn. 28), vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, Rn. 14), vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, Rn. 19), vom 23. Februar 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, Rn. 28). Vgl. insoweit – wenn auch in Bezug auf eine Bestimmung des Sekundärrechts zur Umsetzung des Grundsatzes der Arbeitnehmerfreizügigkeit – auch die Schlussanträge des Generalanwalts La Pergola in den Rechtssachen Kommission/Frankreich (C-34/98 und C-169/98, EU:C:1999:392, Nr. 19).

26 Zudem ist – selbst wenn man der nationalen Einstufung nach französischem Recht eine Orientierungsfunktion bei der Bestimmung der Art des C3S und des Zusatzbeitrags zuerkennen möchte – darauf hinzuweisen, dass noch nicht einmal in der nationalen Rechtsordnung feststeht, welcher Art sie sind, wie einige Parteien in der mündlichen Verhandlung eingeräumt haben. Während der Conseil constitutionnel (Verfassungsrat) die Ansicht vertreten hat, dass es sich um eine obligatorische Abgabe handele, die weder den Charakter eines Sozialbeitrags noch einer parafiskalischen Abgabe aufweise, sondern vielmehr eine „Steuer aller Art“ gemäß Art. 34 der Verfassung darstelle (Beschluss Nr. 91-302 DC vom 30. Dezember 1991, zwölfter Erwägungsgrund), kam die Cour de cassation (Kassationsgerichtshof) zu dem Ergebnis, dass es sich um einen Sozialbeitrag handele, weil er ausschließlich zur Finanzierung von Systemen der sozialen Sicherheit bestimmt sei (vgl. beispielsweise Urteile der Zweiten Zivilkammer Nr. 00-17675 vom 28. März 2002 und Nr. 09-11284 vom 14. Januar 2010).

83. Daher halte ich die Einstufung des C3S und des Zusatzbeitrags als unmittelbare oder mittelbare Abgabe nicht für ein relevantes Kriterium zur Feststellung, ob diese Beiträge auf Waren als solche erhoben werden, um zu bestimmen, ob Art. 110 AEUV auf die vorliegende Rechtssache anzuwenden ist.

84. Meines Erachtens lässt sich das gesuchte Kriterium vielmehr aus der jüngsten Rechtsprechung ableiten, und zwar insbesondere aus den Urteilen, mit denen der Sinn des in Art. 110 AEUV vorgesehenen Verbots diskriminierender inländischer Abgaben geklärt worden ist.

85. Ich beziehe mich insbesondere auf das Urteil Schöttle (20/76, EU:C:1977:26)[27]. Darin hat der Gerichtshof in Beantwortung der Frage, ob Art. 95 EWG (jetzt Art. 110 AEUV) auf eine Steuer auf die Tätigkeit des Straßengüterverkehrs anwendbar ist, vor allem darauf hingewiesen, dass es Ziel dieser Bestimmung sei, *versteckte*[28] Beschränkungen des freien Warenverkehrs zu beseitigen, die sich aus abgabenrechtlichen Vorschriften eines Mitgliedstaats ergeben können, und der Begriff der Abgabe, die eine Waren zu tragen hat, mit Rücksicht auf den Aufbau und die Ziele der Vertragsbestimmung *weit*[29] auszulegen sei. Ausgehend von diesen Prämissen hat der Gerichtshof festgestellt, dass der *Sinn* des Art. 110 AEUV verlange, dass er auf eine Steuer wie die geprüfte Anwendung findet, da sie „sich unmittelbar auf den Preis der inländischen und der eingeführten Waren auswirkt“[30].

86. Nach den Ausführungen der Generalanwältin Sharpston aus jüngerer Zeit wurde mit jenem Urteil der Grundsatz aufgestellt, dass „warenbezogene Tätigkeiten nur dann in den Anwendungsbereich von Art. 90 EG [jetzt Art. 110 AEUV fallen], wenn sie sich unmittelbar auf den Preis der Waren [auswirken]“[31].

87. Diesem Grundsatz lässt sich somit entnehmen, dass die Beurteilung der Anwendbarkeit von Art. 110 AEUV von der rein formalen Frage, ob die Kriterien, die der Anwendung der zu prüfenden Abgabe zugrunde liegen, eine Tätigkeit oder ein Erzeugnis betreffen, zu trennen ist und vielmehr die Prüfung erfordert, ob diese Abgabe eine Erhöhung des Selbstkostenpreises inländischer Waren und ein- oder ausgeführter Waren *bewirkt*. Besteht diese Wirkung, ist daraus zwingend zu schließen, dass die fragliche Abgabe auf Waren erhoben wird und daher unter das in Art. 110 AEUV vorgesehene Verbot diskriminierender inländischer Abgaben fällt.

88. Bei der Anwendung des fraglichen Grundsatzes auf die vorliegende Rechtssache ist zu prüfen, ob der C3S und der Zusatzbeitrag ungeachtet der Tatsache, dass sie formal auf den Gesamtjahresumsatz der beitragspflichtigen Unternehmen und Gesellschaften erhoben werden, durch den wirtschaftlichen Mechanismus der Abwälzung eine Erhöhung des Selbstkostenpreises der in Frankreich verkauften und der in andere Mitgliedstaaten verbrachten Waren bewirken.

27 Urteil vom 16. Februar 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 Hervorhebung nur hier.

29 Hervorhebung nur hier.

30 Ebd., Rn. 15.

31 Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston in der Rechtssache Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, Nr. 36).

89. Hinsichtlich der in Frankreich verkauften Waren darf davon ausgegangen werden, dass der Betrag des C3S (0,13 %) und des Zusatzbeitrags (0,03 %) von den beitragspflichtigen Unternehmen und Gesellschaften auf den Selbstkostenpreis der Waren entsprechend abgewälzt wird. Gleiches gilt für die in andere Mitgliedstaaten verbrachten Waren, hinsichtlich deren die Vermutung zulässig ist, dass der Betrag der Beiträge auf den Wert der jeweils verbrachten Waren abgewälzt wird [32]. Daher bewirkt die Erhebung des C3S und des Zusatzbeitrags eine Erhöhung des Selbstkostenpreises beider Warenkategorien.

90. Somit hätte eine Erstreckung der vorliegenden Vorlagefrage auf die gesamte Bemessungsgrundlage des C3S und des Zusatzbeitrags meines Erachtens zur Folge, dass durch diese Beiträge der freie Warenverkehr behindert wird.

91. Da diese Beiträge sowohl auf in Frankreich verkaufte Waren als auch auf in andere Mitgliedstaaten ausgeführte Waren erhoben werden, fielen sie grundsätzlich in den Anwendungsbereich des Art. 110 AEUV [33].

92. Insoweit ist jedoch darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine steuerliche Belastung nur dann eine „inländische Abgabe“ im Sinne von Art. 110 AEUV darstellt und somit der Einstufung als Abgabe gleicher Wirkung im Sinne der Art. 28 und 30 AEUV entgeht, wenn sie Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung ist, die Gruppen von Waren systematisch nach objektiven Kriterien erfasst, die unabhängig vom Ursprung und der Bestimmung der Waren gelten [34].

93. Für diese Beurteilung kann es zunächst erforderlich sein, den Bestimmungszweck des Aufkommens aus der Abgabe zu berücksichtigen. Ist dieses Aufkommen nämlich zur Förderung von Tätigkeiten bestimmt, von denen speziell die auf dem Inlandsmarkt in den Verkehr gebrachten Erzeugnisse profitieren, dann stellt die zu prüfende Abgabe eine Abgabe gleicher Wirkung dar, sofern die steuerliche Belastung dieser Erzeugnisse durch Vorteile, deren Finanzierung sie dient, vollständig ausgeglichen wird, während sie für die ausgeführten Erzeugnisse eine Nettobelastung darstellt [35].

94. Eine solche Situation liegt hier jedoch nicht vor. Insoweit bestimmt Art. L. 651-1 des Sozialversicherungsgesetzbuchs nämlich, dass das Aufkommen aus dem C3S und dem Zusatzbeitrag der Finanzierung des Haushalts der für Angestellte und Selbständige gegründeten Einrichtungen dient, d. h. die RSI, der Solidaritätsfonds für die Alterssicherung, der Rentenreservefonds und die Nationale Arbeitnehmerkrankenkasse. Wie die französische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen dargelegt hat, unterscheiden die Leistungen dieser Einrichtungen jedoch nicht danach, ob die beitragspflichtigen Gesellschaften und Unternehmen Gegenstände innerhalb Frankreichs oder in andere Mitgliedstaaten verbringen.

95. Zweitens erfordert die in Nr. 93 genannte Beurteilung, dass gemäß dem Urteil Denkavit (132/78, EU:C:1979:139) geprüft wird, ob die steuerliche Belastung auf dem Inlandsmarkt in den Verkehr gebrachte inländische Erzeugnisse und ausgeführte Erzeugnisse als solche auf der gleichen Handelsstufe erfasst und der Steuertatbestand für beide Erzeugniskategorien derselbe ist [36]. Andernfalls wäre die zu prüfende Abgabe erneut als Abgabe gleicher Wirkung einzustufen.

32 Diese Werte werden *von* den betreffenden Gesellschaften und Unternehmen einzeln quantifiziert, um sie zum einen in Zeile Nr. *6 der* Mehrwertsteuererklärung einzubeziehen, wo sie zusammen mit den nationalen Verkäufen zur Bildung des Gesamtbetrags der „innergemeinschaftlichen Lieferungen“ beitragen, und zum anderen aus steuerlichen und statistischen Gründen der Verwaltung in der Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (Erklärung zum Warenverkehr zwischen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft) zu übermitteln.

33 Vgl. die in Fn. 17 der vorliegenden Schlussanträge angeführte Rechtsprechung.

34 Urteile vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, Rn. 21), und vom 8. Juni 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, Rn. 16).

35 Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, Rn. 22), und vom 8. Juni 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, Rn. 18).

36 Vgl. Urteil vom 31. Mai 1979, Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, S. 1923).

96. Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die nachfolgende Rechtsprechung offenbar davon ausgeht, dass die Übereinstimmung des Steuertatbestands in dem Umstand „aufgeht", dass inländische und ausgeführte Erzeugnisse auf der gleichen Handelsstufe besteuert werden [37]. In Anbetracht dessen werde ich lediglich prüfen, ob die Tatsache, dass der C3S und der Zusatzbeitrag auf in andere Mitgliedstaaten verbrachte Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Verbringung erhoben werden, während sie auf im Inland verbrachte Erzeugnisse erst zum Zeitpunkt des Verkaufs erhoben werden, bedeutet, dass diese Beiträge nicht „auf der gleichen Handelsstufe" auf beide Erzeugniskategorien angewandt werden.

97. Der Gerichtshof hat den Begriff „auf der gleichen Handelsstufe" weit ausgelegt und der wirtschaftlichen Realität den Vorrang vor dem äußeren Erscheinungsbild eingeräumt [38]. Im Urteil Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244) hat er beispielsweise entschieden, dass bei einer Abgabe, die für zur Schlachtung im Inland bestimmte Schweine im Zeitpunkt der Lieferung zum Zweck der Schlachtung und für lebend ausgeführte Schweine im Zeitpunkt der Ausfuhr geschuldet ist, davon auszugehen sei, dass sie auf der gleichen Handelsstufe angewandt wird, da beide Vorgänge zum Zweck der Herausnahme der Schweine aus der inländischen Erzeugung erfolgten [39]. Gleichermaßen scheinen Abgaben wie der C3S und der Zusatzbeitrag, die für in andere Mitgliedstaaten verbrachte Waren im Zeitpunkt der Verbringung und für im Inland verbrachte Waren im Zeitpunkt des Verkaufs geschuldet sind, nicht auf zwei verschiedenen Handelsstufen angewandt zu werden. Es scheint sich nämlich kaum vertreten zu lassen, dass ein Verkauf und eine zu Verkaufszwecken vollzogene Verbringung in der wirtschaftlichen Realität nicht zur gleichen Handelsstufe gehören.

98. Im Ergebnis stellen der C3S und der Zusatzbeitrag, wenn die vorliegende Vorabentscheidungsfrage auf die gesamte Bemessungsgrundlage dieser Beiträge erstreckt wird, „inländische Abgaben" im Sinne von Art. 110 AEUV dar.

99. Die Frage, ob sie innergemeinschaftlich verbrachte Gegenstände stärker belasten als im Inland verbrachte Gegenstände und daher einen Verstoß gegen die genannte Bestimmung darstellen, ist wahrscheinlich zu verneinen. Der Einkaufspreis (oder Selbstkostenpreis), der die Bemessungsgrundlage der innergemeinschaftlich verbrachten Gegenstände im Sinne von Art. 76 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, ist grundsätzlich niedriger als der Verkaufspreis, der die Bemessungsgrundlage der im Inland verbrachten Gegenstände darstellt. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob diese Annahme zutrifft.

100. Der guten Ordnung halber sei darauf hingewiesen, dass die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen zwei Fälle angegeben hat, in denen der C3S und der Zusatzbeitrag eine nach Art. 110 AEUV zu beanstandende Behinderung des freien Warenverkehrs darstellen könnten. Der erste Fall betrifft die Situation, dass die französischen Rechtsvorschriften kein Recht vorsehen, den Wert der in einen anderen Mitgliedstaat verbrachten Gegenstände, die unverkauft geblieben und nach Frankreich zurück verbracht worden sind, von der Bemessungsgrundlage der Beiträge abzuziehen, während der zweite Fall die Situation betrifft, dass die in einen anderen Mitgliedstaat verbrachten Gegenstände im Zeitpunkt ihres Verkaufs ein zweites Mal verbucht werden.

37 Vgl. Urteil vom 11. Juni 1992, Sanders Adour und Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 und C-150/91, EU:C:1992:261, Rn. 18), in dem sich der Gerichtshof wie folgt äußert: „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." Diese Auslegung hat der Gerichtshof in der Folge in den Urteilen vom 2. April 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, Rn. 25), und vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, Rn. 25), bestätigt. Vgl. insoweit die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, Nr. 35).

38 Vgl. insoweit Schlussanträge des Generalanwalts Mischo in der Rechtssache Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, Nr. 30).

39 Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, Rn. 30).

101. Im ersten Fall bin ich – sofern das nationale Recht kein anderes wirksames Mittel zur Rückforderung der als C3S und als Zusatzbeitrag für unverkauft gebliebene Gegenstände entrichteten Beträge anbietet [40] – der Ansicht, dass die mit innergemeinschaftlichen Verbringungen – unabhängig vom etwaigen künftigen Verkauf der betreffenden Gegenstände – zusammenhängenden Beiträge letzten Endes nur wegen des Überschreitens der Grenze geschuldet würden. Folglich müssten sie im Hinblick auf das in den Art. 28 und 30 AEUV enthaltene Verbot von Abgaben gleicher Wirkung geprüft werden.

102. Im zweiten Fall bin ich der Ansicht, dass der mit innergemeinschaftlichen Verbringungen zusammenhängende C3S und Zusatzbeitrag angesichts dessen, dass diese Beiträge zweimal auf in andere Mitgliedstaaten verbrachte Gegenstände erhoben würden (auf der Ebene der Verbringung und des Verkaufs), während sie auf im Inland verbrachte Gegenstände nur einmal erhoben würden (auf der Ebene des Verkaufs), gleichfalls in den Anwendungsbereich der Art. 28 und 30 AEUV fallen würden, wie der Gerichtshof bereits für den Fall anerkannt hat, in dem nur für eingeführte Erzeugnisse zwei Steuertatbestände bestehen [41].

103. In beiden Fällen, die vom vorlegenden Gericht zu prüfen sind, wird die Vereinbarkeit mit den Art. 28 und 30 AEUV unter Berücksichtigung der Erwägungen in den Nrn. 62 bis 69 der vorliegenden Schlussanträge zu beurteilen sein.

IV. Ergebnis

104. Aus den dargestellten Gründen schlage ich dem Gerichtshof daher vor, die Vorlagefrage der Cour de Cassation (Kassationsgerichtshof, Frankreich) wie folgt zu beantworten:

Die Art. 28 und 30 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union sind dahin auszulegen, dass sie dem entgegenstehen, dass der Wert der Gegenstände, die durch einen zur Entrichtung des sozialen Solidaritätsbeitrags zulasten der Gesellschaften und des Zusatzbeitrags zum Solidaritätsbeitrag Verpflichteten oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens von Frankreich in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verbracht werden, bei der Bestimmung des die Bemessungsgrundlage dieser Beiträge bildenden Gesamtumsatzes berücksichtigt wird, wie von der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung vorgesehen ist.

40 In der mündlichen Verhandlung hat die französische Regierung darauf hingewiesen, dass eine Erstattung in Höhe des Wertes der unverkauft gebliebenen Gegenstände dadurch erreicht werden kann, dass die Beschwerde nach Art. L. 243-6 des Sozialversicherungsgesetzbuchs eingelegt wird, in dem das allgemeine Verfahren zur Erstattung „zu Unrecht gezahlter“ („indûment versées“) Sozialbeiträge und Familienbeihilfen geregelt ist. Die französische Regierung hat insoweit eingestanden, dass dieses Verfahren bisher nur einmal eingeleitet worden sei und das Unternehmen auf den fraglichen Anspruch in dem Zeitpunkt verzichtet habe, als die Verwaltung die entsprechenden Belege verlangt habe. Angesichts dieses Eingeständnisses der französischen Regierung zweifele ich daran, dass Art. L. 243-6 tatsächlich eine Erstattung des C3S und des Zusatzbeitrags gewährleisten kann, wenn die in einen anderen Mitgliedstaat verbrachten Gegenstände unverkauft geblieben sind.

41 Vgl. Urteil vom 17. September 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, Rn. 28).