

**Rechtssache C-223/20**

**Vorabentscheidungsersuchen**

**Eingangsdatum:**

28. Mai 2020

**Vorlegendes Gericht:**

Korkein hallinto-oikeus (Finnland)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

20. Mai 2020

**Rechtsmittelführerin:**

B Oy

---

**ZWISCHENBESCHLUSS DES KORKEIN HALLINTO-OIKEUS** Datum des Beschlusses 20.5.2020  
[nicht übersetzt]

**Betreff**

Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)

**Rechtsmittelführerin**

B Oy

**Angefochtene Entscheidung**

Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki) 5.11.2018, Nr. 18/0921/1

## **Fragestellung**

1. In der beim Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht, Finnland) anhängigen Rechtssache, in der es um die Erhebung von Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke geht, ist zu entscheiden, ob der Tulli (Zoll) von der B Oy Steuer auf alkoholische Getränke mit der Begründung erheben durfte, dass diese Gesellschaft keinen Anspruch auf den für kleine Brauereien vorgesehenen ermäßigten Steuersatz auf alkoholische Getränke habe, weil sie aufgrund einer rechtlichen und wirtschaftlichen Verbindung zwischen ihr und einer anderen kleinen Brauerei, der A Oy, nicht als kleine unabhängige Brauerei im Sinne von § 9 Abs. 1 des finnischen Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (Gesetz über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke) anzusehen sei.
2. Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Gesellschaft aufgrund von Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (im Folgenden: Strukturrichtlinie) gemeinsam mit einer anderen kleinen Brauerei Anspruch auf einen ermäßigten Verbrauchsteuersatz hat, obwohl das nationale Gesetz über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke keine [Or. 2] Vorschrift dieser Art über eine gemeinsame Besteuerung von kleinen Brauereien enthält. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 2 der Strukturrichtlinie in dem oben genannten und nachstehend noch weiter ausgeführten Kontext.
3. Es wird beantragt, das Vorabentscheidungsersuchen zusammen mit dem die A Oy betreffenden Vorabentscheidungsersuchen zu behandeln.

## **Gegenstand des Rechtsstreits und relevanter Sachverhalt**

4. Die B Oy ist eine nach finnischem Recht errichtete Aktiengesellschaft. Unternehmensgegenstand der Gesellschaft sind die Herstellung von Sahti (traditionelles Bier) und Bier, Restaurant- und Ausschankbetrieb, Herstellung sowie Groß- und Einzelhandel alkoholhaltiger Getränke und Erfrischungsgetränke sowie dazugehöriger Geräte. Die Gesellschaft wurde 1985 registriert und stellt Sahti, Bier, Cider und Destillaterzeugnisse her. Sie hat ihre Produktionsstätten in der Stadt E.
5. Der Zoll führte bei der B Oy im Jahr 2015 eine Betriebsprüfung durch, die sich für den Zeitraum 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2014 auf Produkte der Gesellschaft bezog, die der Verbrauchbesteuerung unterliegen. Ausweislich des vom Zoll am 18. Januar 2016 erstellten Prüfungsberichts stellte die B Oy in ihren eigenen Räumen und in von anderen Brauereien gemieteten Räumen im Jahr 2013 insgesamt etwa 41 247 Liter und im Jahr 2014 insgesamt etwa 32 350 Liter Sahti

und Bier her. In ihrer Steuererklärung über alkoholische Getränke deklarierte die Gesellschaft die steuerpflichtigen Abgaben von Bier in der Produktgruppe 1294, in der die Steuer für alkoholische Getränke um 50 Prozent ermäßigt ist.

6. Im Zuge der Prüfung ermittelte der Zoll die Verbindungen der B Oy zu anderen Brauereien. Dem Prüfungsbericht zufolge ist die B Oy ein Familienunternehmen, von dessen Anteilen D nach eigenen Angaben in den Jahren 2013 und 2014 40% hielt. An der A Oy hielt die B Oy gut 10% und D nach eigenen Angaben 10%. Im fraglichen Zeitraum war D in beiden Gesellschaften in Führungspositionen tätig. Zudem gab es zwischen der B Oy und der A Oy eine produktionsbezogene und betriebliche Zusammenarbeit. Die B Oy stellte in den von der A Oy gemieteten Betriebsstätten sowohl im Jahr 2013 als auch im Jahr 2014 insgesamt etwa 2 700 Liter Bier her.
7. Der Zoll forderte die B Oy mit Nachforderungsbescheiden vom 9. November 2016 für die Jahre 2013 und 2014 zur Zahlung von Alkoholgetränkesteuer, eines Säumniszuschlags und eines Strafzuschlags auf. Den Begründungen der Bescheide zufolge ließen die bei der Prüfung durch den Zoll zutage getretenen Umstände es nicht zu, die Gesellschaft als rechtlich und wirtschaftlich unabhängige Brauerei im Sinne von § 9 des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke anzusehen. Bei Beurteilung der Angelegenheit wurden insbesondere die Stellung von D als Anteilseigner und seine Führungsposition [Or. 3] sowohl in der B Oy als auch in der A Oy berücksichtigt. Hinsichtlich einer gemeinsamen Besteuerung der B Oy und der A Oy wurde in dem Bescheid festgestellt, dass der finnische Gesetzgeber in § 9 des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke bewusst davon abgesehen habe, zwei oder mehrere kleine Brauereien als eine einzige Brauerei zu behandeln.
8. Die B Oy legte gegen die Nachforderungsbescheide des Zolls Einspruch ein. Der Einspruch der Gesellschaft wurde von der Verohallinto (Steuerverwaltung) bearbeitet, auf die die Erhebung von Verbrauchsteuern mit Wirkung von 1. Januar 2017 übergegangen ist.
9. Die *Steuerverwaltung* wies den Einspruch der B Oy durch Bescheid vom 7. Juni 2017 zurück.
10. Die B Oy hat den Bescheid der Steuerverwaltung beim Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki) angefochten. Im Rahmen dieses Verfahrens ersuchte das Verwaltungsgericht Helsinki das Finanzministerium um eine Stellungnahme zur gemeinsamen Besteuerung im Sinne der Strukturrichtlinie.
11. Der vom *Finanzministerium* am 12. Juni 2016 erteilten Stellungnahme zufolge hat die Vorschrift des Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Strukturrichtlinie für die Mitgliedstaaten keinen verpflichtenden Charakter, sondern die Mitgliedstaaten, die eine Ermäßigung für kleine Brauereien vorsehen, könnten entscheiden, ob sie die fragliche Vorschrift in ihre nationalen Rechtsvorschriften integrierten. Die Vorschrift, die unter bestimmten Voraussetzungen die steuerliche Behandlung von

zwei oder mehreren kleinen unabhängigen Brauereien als eine einzige Brauerei ermöglichen würde, sei in Finnland weder von Anfang an in das nationale Gesetz über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke aufgenommen noch dem Gesetz später hinzugefügt worden. Dies sei eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers gewesen, da man eine Ermäßigung ausdrücklich kleinen, selbständig tätigen Brauereien habe zukommen lassen wollen.

12. Das *Verwaltungsgericht Helsinki* wies mit seiner Entscheidung vom 5. November 2018 die Klage der *B Oy* mit der Begründung ab, dass die Gesellschaft keinen Anspruch auf eine Steuerermäßigung im Sinne von § 9 des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke gehabt habe. Hinsichtlich der gemeinsamen Besteuerung stellte das Verwaltungsgericht fest, dass der finnische Staat Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Strukturrichtlinie nicht in das Gesetz über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke aufgenommen habe und dass hierzu auch keinerlei Verpflichtung bestanden habe.
13. Die *B Oy* legte gegen die Entscheidung des Verwaltungsgerichts Rechtsmittel beim Korkein hallinto-oikeus ein und beantragte unter anderem die Aufhebung der Entscheidung des Verwaltungsgerichts. Die Gesellschaft ist der Auffassung, dass sie eine rechtlich und wirtschaftlich unabhängige kleine Brauerei im Sinne von § 9 des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke sei und dass zwei kleine Brauereien in der in der Strukturrichtlinie genannten Weise als eine einzige kleine Brauerei behandelt werden könnten. [Or. 4]

#### **Zusammenfassung des wesentlichen Parteivorbringens**

14. Die *B Oy* hat mit ihrem Rechtsmittel an das Korkein hallinto-oikeus, soweit dies Gegenstand dieses Vorabentscheidungsersuchens ist, geltend gemacht, dass Art. 4 Abs. 2 der Strukturrichtlinie eine Definition einer kleinen unabhängigen Brauerei enthalte. Im zweiten Satz des fraglichen Abs. 2 handele es sich um die mit der Anwendung der Richtlinie untrennbar verbundene Definition eines Grundbegriffs und einen Teil eines Grundbegriffes könne man innerstaatlich nicht von der Umsetzung ausnehmen. Der Zweck der Strukturrichtlinie und des nationalen Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke stütze nicht die Sichtweise, dass der Gesetzgeber die in der Richtlinie enthaltene Vorschrift über eine gemeinsame Besteuerung bewusst nicht in die nationalen Rechtsvorschriften aufgenommen habe. Auch in den Gesetzgebungsmaterialien fänden sich keinerlei Hinweise auf eine diesbezügliche Entscheidung des Gesetzgebers.
15. Zweck der Steuerermäßigung für kleine Brauereien sei es, den auf größeren Produktionskapazitäten beruhenden Wettbewerbsvorteil großer Brauereien auszugleichen und so die Betriebsbedingungen von kleinen Brauereien zu fördern. Zweck sei außerdem, große Brauereien daran zu hindern, dadurch in den Genuss der Ermäßigung zu kommen, dass sie ihre Tätigkeit auf formaler Grundlage auf kleine Brauereien aufteilten. Dies ergebe sich aus dem Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*.

16. Zudem hat die B Oy geltend gemacht, dass Art. 4 Abs. 3 der Strukturrichtlinie verlange, dass die ermäßigten Verbrauchsteuersätze unterschiedslos auch für Bier gelten, das von kleinen in anderen Mitgliedstaaten Brauereien geliefert werde. Durch eine Billigung der Auffassung, dass die Vorschrift der Richtlinie über die gemeinsame Besteuerung von kleinen Brauereien nicht von den nationalen Rechtsvorschriften eingeschlossen sei, mache sich der finnische Staat möglicherweise einer steuerlichen Ungleichbehandlung von in anderen Mitgliedstaaten gebrauten Kleinbrauereibieren schuldig.
17. Da die Gesamtjahresproduktion der B Oy und der A Oy nicht die vom Gesetz über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke zulässigen Obergrenzen übersteige und die Gesellschaften rechtlich und wirtschaftlich von anderen kleinen Brauereien unabhängig seien, vertritt die B Oy die Auffassung, dass die Gesellschaften aufgrund der gemeinsamen Jahresproduktion Anspruch auf die Steuerermäßigung hätten.
18. Die *Veronsaajien oikeudenvoluntaryksikkö* (Stelle zur Wahrung der Rechte der Steuerberechtigten) hat vor dem Korkein hallinto-oikeus, soweit dies Gegenstand dieses Vorabentscheidungsersuchens ist, geltend gemacht, dass § 9 des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke mit Art. 4 der Strukturrichtlinie übereinstimme. Bedeutung komme jedoch der Frage zu, ob die in Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie enthaltene Formulierung „können diese Brauereien jedoch als eine einzige kleine unabhängige Brauerei behandelt werden“ einem Mitgliedstaat die Möglichkeit einräume oder die Verpflichtung auferlege, mehrere als nur eine kleine Brauerei, die zusammenarbeiten, als „eine kleine [Or. 5] unabhängige Brauerei“ anzusehen. Die fragliche Vorschrift der Richtlinie sei ihrem Wortlaut nach fakultativ, d. h. räume ein Ermessen ein, und sei nicht zwingend. Im nationalen Gesetz über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke gebe es keine entsprechende Vorschrift. Es sei offenkundig, dass die Vorschrift der Richtlinie in das nationale Gesetz aufzunehmen wäre, falls sie unmittelbare Wirkung hätte.

### **Nationale Rechtsvorschriften**

19. Gemäß § 9 (in der zuletzt durch das Gesetz 571/1997 geänderten Fassung) Abs. 1 (in der zuletzt durch die Gesetze 1298/2003 und 1128/2010 geänderten Fassung) des Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (Gesetz über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke 1471/1994) ermäßigt sich, wenn der Steuerpflichtige zuverlässig nachweisen kann, dass das Bier in einem von anderen Unternehmen derselben Branche rechtlich und wirtschaftlich unabhängigen Unternehmen gebraut wurde, dessen in einem Kalenderjahr produzierte Biermenge 10 000 000 Liter nicht überschreitet, die auf das Bier zu entrichtende Alkoholgetränkesteuer:
- 1) um 50 Prozent, soweit die im Kalenderjahr von dem Unternehmen erzeugte Biermenge 200 000 Liter nicht überschreitet;

- 2) um 30 Prozent, soweit die im Kalenderjahr von dem Unternehmen erzeugte Biermenge über 200 000 und höchstens 3 000 000 Liter beträgt;
  - 3) um 20 Prozent, soweit die im Kalenderjahr von dem Unternehmen erzeugte Biermenge über 3 000 000 und höchstens 5 500 000 Liter beträgt;
  - 4) um 10 Prozent, soweit die im Kalenderjahr von dem Unternehmen erzeugte Biermenge über 5 500 000 und höchstens 10 000 000 Liter beträgt.
20. Gemäß § 9 (in der zuletzt durch das Gesetz 571/1997 geänderten Fassung) Abs. 3 (in der zuletzt durch das Gesetz 1298/2003 geänderten Fassung) des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke (1471/1994) ist, sofern zwei oder mehreren Unternehmen im Sinne von Abs. 1 eine produktionsbezogene oder betriebliche Zusammenarbeit ausüben, nicht anzunehmen, dass dies bedeutet, dass zwischen ihnen ein rechtliches oder wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht. Als produktionsbezogene oder betriebliche Zusammenarbeit werden die Beschaffung von Rohstoffen und Materialien, die für die Herstellung des Biers benötigt werden, sowie das Abpacken des Biers, das Marketing und der Vertrieb angesehen. Die Anwendung dieses Absatzes setzt jedoch voraus, dass der gemeinsame Ausstoß an Bier durch die Unternehmen im Kalenderjahr höchstens 10 000 000 Liter beträgt.
21. Gemäß § 9 (in der zuletzt durch das Gesetz 383/2015 geänderten Fassung, angewandt ab 1. Januar 2015) Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke (1471/1994) ermäßigt sich, wenn der Steuerpflichtige zuverlässig nachweisen kann, dass das Bier in einer von anderen Brauereien rechtlich und wirtschaftlich unabhängigen Brauerei gebraut wurde, die von anderen Brauereien räumlich getrennt ist, keine Lizenzherstellung ausübt und deren im Kalenderjahr erzeugte Biermenge 15 000 000 Liter nicht übersteigt, die auf das Bier zu entrichtende Alkoholgetränksteuer:
- 1) um 50 Prozent, soweit die im Kalenderjahr von der Brauerei erzeugte Biermenge 500 000 Liter nicht überschreitet; **[Or. 6]**
  - 2) um 30 Prozent, soweit die im Kalenderjahr von der Brauerei erzeugte Biermenge über 500 000 und höchstens 3 000 000 Liter beträgt;
  - 3) um 20 Prozent, soweit die im Kalenderjahr von der Brauerei erzeugte Biermenge über 3 000 000 und höchstens 5 500 000 Liter beträgt;
  - 4) um 10 Prozent, soweit die im Kalenderjahr von der Brauerei erzeugte Biermenge über 5 500 000 und höchstens 10 000 000 Liter beträgt.
22. Nach § 9 (in der zuletzt durch das Gesetz 383/2015 geänderten Fassung) Abs. 3 des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke (1471/1994) wird, wenn zwei oder mehrere Brauereien im Sinne von Absatz 1 eine produktionsbezogene oder betriebliche Zusammenarbeit ausüben, nicht angenommen, dass dies bedeutet, dass zwischen ihnen ein rechtliches oder

wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht. Als produktionsbezogene oder betriebliche Zusammenarbeit werden die Beschaffung von Rohstoffen und Materialien, die für die Herstellung des Biers benötigt werden, sowie das Abpacken des Biers, das Marketing und der Vertrieb angesehen. Die Anwendung dieses Absatzes setzt jedoch voraus, dass der gemeinsame Ausstoß an Bier durch die Brauereien im Kalenderjahr höchstens 15 000 000 Liter beträgt.

## **Relevante unionsrechtliche Vorschriften und Rechtsprechung**

### *Strukturrichtlinie*

23. Die Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke stellt gemeinsame Regeln für die Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke auf. In der Richtlinie werden die unterschiedlichen Arten von Alkohol und alkoholischen Getränken nach ihren Merkmalen definiert und klassifiziert sowie ein rechtlicher Rahmen für die in bestimmten Sektoren gewährten Steuerermäßigungen, Steuerbefreiungen und Ausnahmen festgelegt.
24. Nach dem dritten Erwägungsgrund der Richtlinie ist es für das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts erforderlich, für alle betroffenen Erzeugnisse gemeinsame Definitionen festzulegen.
25. Nach dem siebten Erwägungsgrund der Richtlinie sind für Bier aus kleinen unabhängigen Brauereien und Ethylalkohol aus kleinen Brennereien gemeinsame Regelungen festzulegen, nach denen die Mitgliedstaaten auf diese Erzeugnisse ermäßigte Verbrauchsteuersätze anwenden können.
26. Nach dem 17. Erwägungsgrund der Richtlinie dürfen in Fällen, in denen die Mitgliedstaaten zur Anwendung ermäßigter Sätze ermächtigt sind, derartige Sätze nicht dazu führen, den Wettbewerb im Binnenmarkt zu verzerren. **[Or. 7]**
27. Art. 4 der Richtlinie lautet:
 

„(1) Die Mitgliedstaaten können auf Bier, das von kleinen unabhängigen Brauereien gebraut wird, ermäßigte Steuersätze, die je nach Jahresausstoß der betreffenden Brauereien gestaffelt werden können, unter folgenden Voraussetzungen anwenden:

  - die ermäßigten Steuersätze gelten nicht für Unternehmen, die jährlich mehr als 200 000 hl Bier herstellen;
  - die ermäßigten Steuersätze, die den Mindestsatz unterschreiten können, dürfen nicht um mehr als 50 % unter dem normalen nationalen Verbrauchsteuersatz liegen.

- (2) Zum Zwecke der Anwendung der ermäßigten Steuersätze gilt als ‚kleine unabhängige Brauerei‘ eine Brauerei, die rechtlich und wirtschaftlich von einer anderen Brauerei unabhängig ist, Betriebsräume benutzt, die räumlich von denen anderer Brauereien getrennt sind, und kein Lizenznehmer ist. Sofern zwei oder mehrere kleine Brauereien zusammenarbeiten und deren gemeinsamer Jahresausstoß 200 000 hl nicht übersteigt, können diese Brauereien jedoch als eine einzige kleine unabhängige Brauerei behandelt werden.
- (3) Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, dass die von ihnen gegebenenfalls festgelegten ermäßigten Sätze unterschiedslos auch für Bier gelten, das aus kleinen unabhängigen Brauereien in anderen Mitgliedstaaten in ihr Hoheitsgebiet geliefert wird. Im Besonderen sorgen sie dafür, dass einzelne Lieferungen aus anderen Mitgliedstaaten in keinem Fall steuerlich höher belastet werden als genau entsprechende innerstaatliche Lieferungen.“

*Rechtsprechung des Gerichtshofs*

28. Der Gerichtshof hat die in Art. 4 Abs. 2 der Strukturrichtlinie enthaltene Definition der „kleinen unabhängigen Brauerei“ in seinem Urteil C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, ausgelegt. Obwohl diese Rechtssache im Wesentlichen die Auslegung des in dieser Bestimmung aufgestellten Erfordernisses der rechtlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit der Brauerei betraf, hat sich der Gerichtshof in dem Urteil auch allgemeiner zum Ziel der Strukturrichtlinie und zur Auslegung ihres Art. 4 Abs. 2 geäußert.
29. In Rn. 21 des vorstehend genannten Urteils weist der Gerichtshof unter Hinweis auf den dritten Erwägungsgrund der Richtlinie sowie deren Titel darauf hin, dass mit der Richtlinie im Rahmen einer Politik der Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke für alle betroffenen Erzeugnisse gemeinsame Definitionen festgelegt werden sollten, um das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten. Dem Gerichtshof zufolge sind [Or. 8] die Begriffe der Richtlinie autonom unter Berücksichtigung des Wortlauts der fraglichen Bestimmungen und der mit der Richtlinie verfolgten Ziele auszulegen, um eine einheitliche Anwendung dieser Richtlinie zu gewährleisten.
30. In Rn. 25 des oben genannten Urteils hat der Gerichtshof festgestellt, dass diese Richtlinie ihren Erwägungsgründen 7 und 17 zufolge darauf abziele, für Bier aus kleinen unabhängigen Brauereien gemeinsame Regelungen festzulegen, nach denen die Mitgliedstaaten auf dieses Erzeugnis ermäßigte Verbrauchsteuersätze anwenden können, ohne dass derartige Sätze dazu führen, den Wettbewerb im Binnenmarkt zu verzerren.
31. Nach Rn. 26 des vorstehend genannten Urteils ergibt sich hieraus, dass durch die Richtlinie verhindert werden soll, dass eine solche Verbrauchsteuerermäßigung Brauereien gewährt wird, deren Größe und Produktionskapazität eine Verzerrung des Binnenmarkts hervorrufen könnten.

32. In Rn. 29 des oben genannten Urteils stellt der Gerichtshof fest, dass das Kriterium der wirtschaftlichen Unabhängigkeit bezwecke, dass der ermäßigte Verbrauchsteuersatz tatsächlich den Brauereien zugutekomme, die wegen ihrer geringen Größe benachteiligt seien, nicht aber denjenigen, die einem Konzern angehörten.
33. Der Gerichtshof hat sich zur Auslegung von Art. 4 Abs. 2 der Strukturrichtlinie auch in der Rechtssache C-285/14, *Brasserie Bouquet*, geäußert. In dieser Rechtssache ging es um die Auslegung des Begriffes „Lizenzherstellung“ im Sinne der genannten Vorschrift.

### **Erforderlichkeit des Vorabentscheidungsersuchens**

#### *Auslegung von Art. 4 Abs. 2 der Strukturrichtlinie*

34. Nach Auffassung des Korkein hallinto-oikeus ergibt sich aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs keine eindeutige Antwort darauf, ob ein Mitgliedstaat, der auf von kleinen unabhängigen Brauereien im Sinne von Art. 4 der Strukturrichtlinie gebrautes Bier die ermäßigten Verbrauchsteuersätze anwendet, auch die in Art. 4 Abs. 2 Satz 2 enthaltene Vorschrift über die gemeinsame Besteuerung von kleinen Brauereien anwenden muss oder ob die Anwendung letztgenannter Vorschrift im Ermessen des betreffenden Mitgliedstaats steht. **[Or. 9]**
35. Nach Ansicht des Korkein hallinto-oikeus lässt sich auch aus dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 2 der Strukturrichtlinie keine eindeutige Antwort auf die vorstehende Auslegungsfrage ableiten.
36. Einerseits ließe sich vertreten, dass der Zweck der im zweiten Satz der fraglichen Vorschrift verwendeten Formulierung „können ... behandelt werden“ darin besteht, die Anwendung einer gemeinsamen Besteuerung von kleinen Brauereien auch in dem Fall in das Ermessen des Mitgliedstaats zu stellen, in dem der Mitgliedstaat beschlossen hat, gemäß Art. 4 der Strukturrichtlinie auf das von kleinen unabhängigen Brauereien hergestellte Bier die ermäßigten Verbrauchsteuersätze anzuwenden. Es könnte angenommen werden, dass, sofern der Unionsgesetzgeber bezweckt hätte, einen Mitgliedstaat, der die ermäßigten Steuersätze anwendet, auch zur Anwendung der gemeinsamen Besteuerung von kleinen Brauereien zu verpflichten, die Vorschrift in einer Weise formuliert worden wäre, die eindeutiger zum Ausdruck gebracht hätte, dass sie für Mitgliedstaaten, die ermäßigte Steuersätze anwenden, verbindlich ist.
37. Andererseits ließe sich auch vertreten, dass der Unionsgesetzgeber, sofern er bezweckt hätte, die Anwendung einer gemeinsamen Besteuerung in das Ermessen des Mitgliedstaats, der ermäßigte Steuersätze anwendet, zu stellen, in Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie wahrscheinlich z. B. die Formulierung „der Mitgliedstaat kann“ verwendet hätte. Nach Ansicht des Korkein hallinto-oikeus

handelt es sich hierbei um die übliche (und z. B. in Art. 4 Abs. 1 verwendete) Formulierung einer Vorschrift, wenn ihre Anwendung in das Ermessen des Mitgliedstaats gestellt werden soll.

38. So ließe sich auch annehmen, dass die in Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie verwendete Formulierung „kann ... behandeln“ nicht auf den Ermessensspielraum des Mitgliedstaats bei der Anwendung dieser Vorschrift hinweist, sondern auf den Umstand, dass Brauereien, die nicht die Anforderungen des Art. 4 Abs. 2 Satz 1 in Bezug auf die Unabhängigkeit erfüllen, wohl aber diejenigen des zweiten Satzes der fraglichen Vorschrift, *unbeschadet des ersten Satzes* der Vorschrift bei der Besteuerung als eine einzige kleine unabhängige Brauerei behandelt werden können.
39. Nach dieser Auslegung ließe sich die Auffassung vertreten, dass das in Art. 4 Abs. 2 Satz 2 verwendete Wort „jedoch“ den fraglichen Satz mit der in Art. 4 Abs. 2 Satz 1 enthaltenen Definition der „kleinen unabhängigen Brauerei“ verknüpft.
40. Das Korkein hallinto-oikeus weist darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinns und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist und deren Wortlaut die Ermittlung ihres Sinns und ihrer Bedeutung nicht mit Sicherheit zulässt, [Or. 10] der Kontext und die Ziele dieser Vorschrift zu berücksichtigen sind (z. B. Urteil vom 6. März 2008, C-98/07, *Nordania Finans A/S*, ECLI:EU:C:2008:144, Rn. 18).
41. Im vorliegenden Kontext hat der Gerichtshof in der oben genannten Rechtssache C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, in Rn. 20 bis 21 seines Urteils bekräftigt, dass der in Art. 4 Abs. 2 der Strukturrichtlinie enthaltene Begriff der „kleinen unabhängigen Brauerei“ autonom unter Berücksichtigung des Wortlauts der fraglichen Bestimmung und der mit der Richtlinie verfolgten Ziele auszulegen ist. Im selben Zusammenhang hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass mit der Richtlinie „... für alle betroffenen Erzeugnisse gemeinsame Definitionen festgelegt werden, um das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten. Sie ist im Rahmen einer Politik der Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke ergangen.“ Das Korkein hallinto-oikeus kommt zu dem Ergebnis, dass der Begriff der „kleinen unabhängigen Brauerei“ im Licht des oben genannten Ziels der Richtlinie sowohl hinsichtlich seines Inhalts als auch seiner Bedeutung in allen Mitgliedstaaten, die die ermäßigten Steuersätze auf der Grundlage von Art. 4 der Richtlinie anwenden, einheitlich auszulegen ist.
42. Nach Ansicht des Korkein hallinto-oikeus müssen bei der Auslegung von Art. 4 Abs. 2 der Strukturrichtlinie im Zusammenhang mit der vorliegenden Auslegungsfrage neben dem vorstehend genannten allgemeinen Ziel der Richtlinie auch die spezifischen Ziele berücksichtigt werden, die der Unionsgesetzgeber verfolgt hat, als er den Mitgliedstaaten gestattet hat, auf von kleinen Brauereien

hergestelltes Bier gemäß Art. 4 der Richtlinie ermäßigte Verbrauchsteuersätze anzuwenden.

43. Insoweit weist das Korkein hallinto-oikeus insbesondere auf Rn. 25 des Urteils in der oben genannten Rechtssache C-83/03, *Glückauf Brauerei GmbH*, hin, wo der Gerichtshof festgestellt hat, dass das Ziel der Richtlinie darin liege, „... für Bier aus kleinen unabhängigen Brauereien gemeinsame Regelungen festzulegen, nach denen die Mitgliedstaaten auf dieses Erzeugnis ermäßigte Verbrauchsteuersätze anwenden können, ohne dass derartige Sätze dazu führen, den Wettbewerb im Binnenmarkt zu verzerren.“
44. In Rn. 26 des Urteils C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, hat der Gerichtshof ferner darauf hingewiesen, dass durch die Strukturrichtlinie „... somit verhindert werden [soll], dass eine solche [auf Art. 4 der Richtlinie beruhende] Verbrauchsteuerermäßigung Brauereien gewährt wird, deren Größe und Produktionskapazität eine Verzerrung des Binnenmarkts hervorrufen könnten.“ In Rn. 29 des Urteils hat der Gerichtshof auch festgestellt, [Or. 11] dass das Kriterium der wirtschaftlichen Unabhängigkeit in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie bezwecke, „... dass der ermäßigte Verbrauchsteuersatz tatsächlich den Brauereien zugutekommt, die wegen ihrer geringen Größe benachteiligt sind, nicht aber denjenigen, die einem Konzern angehören.“
45. Das Korkein hallinto-oikeus schließt aus den vorstehend angeführten Erwägungen des Gerichtshofs, dass bei der Auslegung von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie zum einen das Bestreben, die Strukturen der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke zu harmonisieren, und zum anderen das Ziel, ohne Verzerrung des Wettbewerbs auf dem Binnenmarkt die Stellung von kleinen Brauereien auf dem Markt zu fördern, die wegen ihrer geringen Größe benachteiligt sind, zu berücksichtigen sind.
46. Nach Auffassung des Korkein hallinto-oikeus dürfte die Entscheidung eines Mitgliedstaats, der ermäßigte Verbrauchsteuersätze anwendet, zwei oder mehrere kleine Brauereien, die zusammenarbeiten und deren gemeinsamer Jahresausstoß höchstens 200 000 Hektoliter beträgt, nicht als eine einzige kleine unabhängige Brauerei zu behandeln, nicht mit dem oben genannten allgemeinen Ziel der Richtlinie und den oben beschriebenen spezifischen Zielen ihres Art. 4 im Einklang stehen. Sie dürfte vielmehr zu einer Ungleichbehandlung der aller kleinsten Brauereien im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Satz 2 gegenüber denjenigen Brauereien führen, die gemäß dem ersten Satz der genannten Vorschrift als „kleine unabhängige Brauereien“ angesehen werden können.
47. In Anbetracht der Auslegungsbedürftigkeit des Wortlauts von Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Strukturrichtlinie und des Fehlens einer diesbezüglichen Rechtsprechung des Gerichtshofs wird jedoch die erste Vorlagefrage gestellt.

*Unmittelbare Wirkung von Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Strukturrichtlinie*

48. Das Korkein hallinto-oikeus stellt fest, dass Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Strukturrichtlinie, der eine gemeinsame Besteuerung von kleinen Brauereien betrifft, nicht in das innerstaatliche finnische Recht umgesetzt worden ist.
49. Die auf Art. 4 der Richtlinie beruhenden Bestimmungen über die Ermäßigung der Alkoholgetränksteuer auf von kleinen Brauereien hergestelltes Bier finden sich in § 9 (in der zuletzt durch das Gesetz 383/2015 geänderten Fassung) des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke (1471/1994). Diese Vorschrift enthält jedoch keine Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie entsprechenden Bestimmungen über eine gemeinsame Besteuerung von kleinen Brauereien. **[Or. 12]**
50. Das Korkein hallinto-oikeus weist der Klarheit halber darauf hin, dass § 9 Abs. 3 des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke nicht Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie entspricht. In der genannten Vorschrift des Gesetzes über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke sind nämlich ausschließlich die Voraussetzungen geregelt, bei deren Vorliegen zwei oder mehrere kleine Brauereien, die produktionsbezogen oder betrieblich zusammenarbeiten, trotz dieser Kooperation als rechtlich und wirtschaftlich unabhängige kleine Brauereien anzusehen sind. In der Vorschrift wird aber nicht die Möglichkeit geregelt, zwei oder mehrere kleine Brauereien als eine einzige kleine unabhängige Brauerei zu behandeln.
51. Somit ist, sofern der Gerichtshof die erste Vorlagefrage dahin beantwortet, dass ein Mitgliedstaat, der gemäß Art. 4 der Strukturrichtlinie auf von kleinen unabhängigen Brauereien gebrautes Bier ermäßigte Verbrauchsteuersätze anwendet, auch die in Art. 4 Abs. 2 Satz 2 enthaltene Vorschrift über die gemeinsame Besteuerung kleiner Brauereien anwenden muss, zu beurteilen, ob Einzelne aus der letztgenannten Vorschrift Rechte herleiten können, auf die sie sich vor den nationalen Gerichten berufen können.
52. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann sich der Einzelne in allen Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen, wenn dieser die Richtlinie nicht fristgemäß oder nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt hat (z. B. Urteil vom 15. Februar 2017, C-592/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ECLI:EU:C:2017:117, Rn. 13).
53. Nach Ansicht des Korkein hallinto-oikeus könnte Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Strukturrichtlinie unter Umständen dahin verstanden werden, dass er dem Mitgliedstaat einen Ermessensspielraum belässt, soweit in der Vorschrift der gemeinsame Jahresausstoß der Brauereien auf maximal 200 000 Hektoliter festgelegt wird. Diese Höchstmenge entspricht der jährlichen Produktionshöchstmenge, die Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie

für eine kleine unabhängige Brauerei festlegt. Gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie können die Mitgliedstaaten die ermäßigten Verbrauchsteuersätze jedoch je nach Jahresausstoß der betreffenden Brauereien im Rahmen dieser Höchstproduktionsmenge staffeln. Es wäre denkbar, dass diese Staffelungsmöglichkeit auch die gemeinsame Besteuerung von Brauereien nach Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie betrifft, was dem Mitgliedstaat möglicherweise einen gewissen Ermessensspielraum belässt. **[Or. 13]**

54. Andererseits ließe sich vertreten, dass ein Mitgliedstaat, wenn er beschließt, eine Staffelung der Steuersätze aufgrund von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie vorzunehmen, zwangsläufig auch verpflichtet ist, ein entsprechendes Staffelungskriterium bei der gemeinsamen Besteuerung nach Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie anzuwenden. Nach Ansicht des Korkein hallinto-oikeus wäre dies unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung kleiner Brauereien gerechtfertigt. In diesem Fall würde sich das durch Art. 4 der Richtlinie eingeräumte Ermessen ausschließlich auf Art. 4 Abs. 1, nicht aber auf Art. 4 Abs. 2 Satz 2 beziehen. Nach dieser Auslegung wäre davon auszugehen, dass in der letztgenannten Vorschrift die gemeinsame Besteuerung von zwei oder mehr kleinen Brauereien, die zusammenarbeiten und deren gemeinsamer Jahresausstoß 200 000 Hektoliter nicht übersteigt, in einer Weise geregelt wäre, die dem Mitgliedstaat bei Anwendung dieser Vorschrift keinen Ermessensspielraum belässt.
55. Da es zu dieser Frage jedoch keine Rechtsprechung des Gerichtshofs gibt, wird die zweite Vorlagefrage gestellt.
56. Der B Oy und der Stelle zur Wahrung der Rechte der Steuerberechtigten ist rechtliches Gehör hinsichtlich der Einholung einer Vorabentscheidung beim Gerichtshof eingeräumt worden.

#### **Zwischenbeschluss des Korkein hallinto-oikeus über die Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union**

57. Das Korkein hallinto-oikeus hat beschlossen, das weitere Verfahren auszusetzen und den Gerichtshof der Europäischen Union aufgrund von Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) um eine Vorabentscheidung über die Anwendung von Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Strukturrichtlinie zu ersuchen. Die Einholung der Vorabentscheidung ist zur Entscheidung der beim Korkein hallinto-oikeus anhängigen Rechtssache erforderlich.

#### **Vorlagefragen**

1. Ist Art. 4 der Richtlinie 92/83/EWG dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der gemäß dieser Vorschrift auf Bier, dass von kleinen unabhängigen Brauereien gebraut wird, ermäßigte Verbrauchsteuersätze anwendet, auch die in Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie enthaltene Vorschrift

über die gemeinsame Besteuerung von kleinen Brauereien anzuwenden hat, oder steht die Anwendung der letztgenannten Vorschrift im Ermessen des betreffenden Mitgliedstaats?

2. Hat Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 92/83/EWG unmittelbare Wirkung?

[nicht übersetzt] **[Or. 14]** [nicht übersetzt]

ARBEITSDOKUMENT