



---

**Ausarbeitung**

---

**Unionsrechtlicher Rahmen für die Einführung einer Produktversand-  
abgabe in Deutschland**

## **Unionsrechtlicher Rahmen für die Einführung einer Produktversandabgabe in Deutschland**

Aktenzeichen: PE 6 - 3000 - 002/23  
Abschluss der Arbeit: 2. März 2023 (zugleich Datum des letzten Zugriffs auf Online-Quellen)  
Fachbereich: PE 6: Fachbereich Europa

---

Die Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegen, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab der Fachbereichsleitung anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Einleitung</b>	<b>5</b>
1.1.	Fragestellung	5
1.2.	Überblick über die relevanten Produktversandabgabenmodelle	6
1.3.	Überblick über die verfassungsrechtliche Bewertung	9
1.4.	Darstellung des unionsrechtlichen Prüfungsrahmens und -umfangs	10
1.4.1.	Einleitende Hinweise	10
1.4.2.	Fokussierung der Untersuchung auf indirekte Steuern	13
<b>2.</b>	<b>Unionsrechtlicher Rahmen für indirekte nationale Steuern</b>	<b>14</b>
2.1.	Vorgaben der Verbrauchsteuersystemrichtlinie	15
2.1.1.	Eröffnung des Anwendungsbereichs und Anforderungsmaßstab hinsichtlich einer Produktversandabgabe	17
2.1.2.	Anforderungen des Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL	19
2.1.2.1.	Zweckverfolgung	19
2.1.2.2.	Keine Umgehung einer obligatorischen Steuerbefreiung	20
2.1.2.3.	Strukturvorgabe	21
2.1.3.	Anforderungen des Art. 1 Abs. 3 Verbrauchsteuersystem-RL	23
2.2.	Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie	24
2.3.	Ergebnis hinsichtlich der sekundärrechtlichen Vorgaben	25
2.4.	Primärrechtliches Diskriminierungs- und Protektionsverbot aus Art. 110 AEUV	25
2.4.1.	Eröffnung des sachlichen Anwendungsbereichs und Abgrenzung zu anderen Vertragsbestimmungen	26
2.4.2.	Zum Prüfungs- bzw. Vergleichsmaßstab des Art. 110 AEUV	28
2.4.2.1.	Enge Auslegung: Belastungsvergleich zwischen inländischen und EU-ausländischen gelieferten Waren	30
2.4.2.2.	Weite Auslegung: Allgemeines Beschränkungsverbot?	31
2.4.2.3.	Weite Auslegung: Vergleich sämtlicher inländischer und gelieferter ausländischer Produkte ?	33
2.4.3.	Ergebnis zu Art. 110 AEUV	36
2.5.	EU-Beihilfenrecht	37
2.5.1.	Selektivitätskriterium	38
2.5.2.	Hilfsweise: Prüfen von Ausnahmetatbeständen	40
2.5.3.	Ergebnis zum EU-Beihilfenrecht	41
2.6.	EU-Grundrechte	41
2.6.1.	Anwendbarkeit der GRCh	41
2.6.2.	Möglicherweise einschlägige Grundrechte	42
2.6.3.	Allgemeiner Gleichheitssatz	43
2.6.3.1.	Prüfungsmaßstäbe der Unionsgerichte	43
2.6.3.2.	Folgerungen für eine Differenzierung nach Versandhandelstätigkeiten	45
2.6.4.	Berufs-, Unternehmer-, Eigentumsfreiheit	46
2.6.5.	Ergebnis zu den EU-Grundrechten	47
2.7.	Ergebnis zum unionsrechtlichen Rahmen für indirekte Steuern	47

**3. Exkurs: Unionsrechtlicher Rahmen für direkte Steuern 48**

## 1. Einleitung

### 1.1. Fragestellung

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages und der Fachbereich Europa wurden mit der verfassungs- und unionsrechtlichen Bewertung einer nationalen Produktversandsteuer oder anderen nationalen Produktversandabgabe beauftragt.

Hierbei handelt es sich um eine Steuer oder andere Abgabe, die speziell auf Produkte erhoben wird, die im Versandwege bezogen werden, bei denen die Ware also nicht im Laden übergeben, sondern geliefert wird.

Konkret bittet der Auftraggeber um die rechtliche Bewertung der hierfür von Prof. Klinski vorgeschlagenen Regelungsalternativen als Verbrauchsteuer oder Verkehrssteuer<sup>1</sup> sowie des in Barcelona erarbeiteten Modells einer Produktversandabgabe.<sup>2</sup>

Die Wissenschaftlichen Dienste haben ihre verfassungsrechtliche Bewertung am 16. Februar 2023 abgeschlossen und in diesem Rahmen auch den Inhalt der vorgenannten Ausgestaltungsoptionen dargestellt (WD 4 - 3000 - 002/23).

Im Folgenden sollen daher einleitend lediglich die wesentlichen und für die unionsrechtliche Bewertung relevanten Eckpunkte der zu analysierenden Ausgestaltungsoptionen dargestellt (Ziff. 1.2.) und die Erkenntnisse aus der verfassungsrechtlichen Bewertung knapp skizziert werden (Ziff. 1.3.). Auf dieser Grundlage werden in Ziff. 1.4. der Prüfrahmen dieser Arbeit dargelegt und erste Vorüberlegungen zu den Ausgestaltungsoptionen angestellt. Unter den Ziff. 2 und 3 erfolgt dann die unionsrechtliche Bewertung einer nationalen Produktversandabgabe<sup>3</sup> im Einzelnen.

- 
- 1 Siehe insbesondere den Beitrag: *Klinski*, Paketabgabe, Produktversandsteuer – was ist rechtlich möglich?, *KommunalPraxis spezial* 2021, S. 22 ff., in dem dieser zudem auf seine unveröffentlichte Skizze „Rechtliche Spielräume für eine Produktversandsteuer“ vom 17. September 2020 Bezug nimmt. Im Folgenden: *Klinski*, *KommunalPraxis spezial* 2021.
  - 2 Soweit der Auftraggeber darüber hinaus um die Analyse weiterer Modelle in anderen europäischen Städten und Ländern gebeten hat, gilt, dass über solche weiteren Modelle keine Erkenntnisse vorliegen. Im deutschen Rechtsraum zirkuliert etwa noch ein Papier aus dem Kreis der CDU/CSU-Bundestagsfraktion über die Einführung einer Produktversandabgabe, vgl. Jung/Haase: Pakt für lebendige Innenstädte vom 19. Dezember 2020, unter: <https://kpv.de/wp-content/uploads/2020/12/19-Jung-Haase-Lebendige-Innenstaedte.pdf>. Kritisch dazu: *Klinski*, *KommunalPraxis spezial* 2021, S. 22 (24), der dieses Modell als eine Form der Sonderabgabe einstuft und meint, dass außersteuerliche Regelungen nicht in Betracht kämen.
  - 3 Der Begriff der Abgabe wird im Folgenden als Oberbegriff für Steuern, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben i.S.d. des deutschen Rechtsverständnisses verwendet.

## 1.2. Überblick über die relevanten Produktversandabgabenmodelle

Hinsichtlich der Einzelheiten der in Barcelona erarbeiteten und von Prof. Klinski erwogenen Ausgestaltungsoptionen einer Produktversandabgabe wird zunächst auf die Darstellung der Wissenschaftlichen Dienste vom 16. Februar 2023 verwiesen.<sup>4</sup>

Die Grundzüge der beiden Modelle lassen sich wie folgt darstellen:

Die Ausgestaltung des „**Barcelona-Modells**“ dürfte wesentlich durch die Gesetzgebungskompetenz der spanischen Kommunen bestimmt sein. Diese haben die Befugnis, Erscheinungsformen der privaten oder sonstigen besonderen Nutzung ihres öffentlichen Eigentums zu besteuern.<sup>5</sup> Auf dieser Grundlage wurde etwa bereits eine Abgabe für das Parken in bestimmten, ausgewiesenen Zonen<sup>6</sup> aber auch für die Aufstellung von Bankautomaten eingeführt.<sup>7</sup> Gutachter der Universität Madrid kamen zu der Einschätzung, dass die Nutzung des Straßenraums durch die Onlinehändler den – als Steuertatbestand ausscheidenden – Gemeingebrauch des öffentlichen Straßenraums angesichts u.a. der mit ihr verbundenen Negativeffekte überschreite.<sup>8</sup> Ausgehend von dieser Regelungskompetenz werden nach dem Barcelona-Modell diejenigen Postunternehmen belastet, die den öffentlichen Parkraum besonders intensiv für den Zweck der Lieferung von im Onlinehandel erworbenen Produkten an die Privatadresse der Kunden nutzen. Als Anknüpfungspunkt für eine solche übermäßige und damit abgabenpflichtige Inanspruchnahme wird der im Bereich der Versandlieferung erzielte Umsatz herangezogen.

Als **Rechtfertigung** der Abgabe wird angeführt, dass es dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit entspreche, einen neuen Abgabentatbestand für diese (besondere) Nutzung des öffentlichen Straßenraums einzuführen, da bereits andere Formen der intensiven Nutzung öffentlichen Eigentums besteuert würden. Auch das Verhältnismäßigkeitsprinzip sei gewahrt, da sich die Abgabe auf das zur Zielerreichung unbedingt Erforderliche beschränke (insbesondere keine Abgabe bei der Lieferung an Abholstationen, bei der Lieferung an Ladengeschäfte und keine Abgabe für Postunternehmen unterhalb der relevanten Umsatzschwelle).<sup>9</sup>

---

4 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 4 ff.

5 Vgl. *Ortiz Calle/González-Cuéllar Serrano*, Informe sobre el gravamen local de las entregas domiciliarias realizadas en la ciudad de Barcelona por grandes empresas cuyo objeto social es el comercio electrónico, [Estudio Juridico](#), Universidad Carlos III de Madrid, 4. November 2020, S. 22 f. (im Folgenden: [Estudio Juridico](#)).

6 [Tasa por el estacionamiento regulado a la via publica](#).

7 [Estudio Juridico](#), S. 38.

8 [Estudio Juridico](#), S. 23, 24, 36 f. Im [vorläufig gebilligten Verordnungstext](#) wird insofern auch darauf hingewiesen, dass die Auslieferung der Waren an Privatkunden die bisher übliche Nutzung bestimmter Be- und Entladezonen für die Belieferung des stationären Handels beeinträchtigt. Vgl. auch [Estudio Juridico](#), S. 27 f.

9 Vgl. die Präambel des vorläufig gebilligten Verordnungstexts: [https://ajuntament.barcelona.cat/transparencia/sites/default/files/10\\_text\\_ordenanca\\_fiscal\\_v2.pdf](https://ajuntament.barcelona.cat/transparencia/sites/default/files/10_text_ordenanca_fiscal_v2.pdf).

In einem vorbereitenden, an der Universität Madrid erarbeiteten Gutachten war noch vorgeschlagen worden, spezielle Parkzonen einzurichten, für deren Nutzung dann die Abgabe hätte gezahlt werden müssen.<sup>10</sup> In der (vorläufig) in Kraft gesetzten Verordnung hat man offenbar einen abweichenden Ansatz gewählt: Die Höhe der zu zahlenden Abgabe richtet sich nach dem zuvor ermittelten wirtschaftlichen Wert der Parkfläche. Sollten am Ende eines Einnahmejahres die gezahlten Abgaben den wirtschaftlichen Wert der Parkflächen übersteigen, erfolgt eine proportionale Rückerstattung an die abgabepflichtigen Unternehmen.<sup>11</sup> Die Logik des Barcelona-Modells deutet damit – nach deutschem Rechtsverständnis – in Richtung eines **Gebührentatbestands**, der durch ein Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis gekennzeichnet ist.<sup>12</sup> Hieraus erklärt sich zum einen, dass – jedenfalls soweit ersichtlich – die zugrundeliegende Verordnung des Stadtrats von Barcelona **nicht ausdrücklich eine Abwälzung** der Abgabe auf die Endkunden vorschreibt und dass Lieferungen an Sammelstellen, die nach Einschätzung des Stadtrates nicht mit einer übermäßigen öffentlichen Straßen- bzw. Parkraums einhergehen, nicht abgabepflichtig sind.<sup>13</sup>

Die von Prof. Klinski vorgeschlagenen Ausgestaltungsoptionen zielen im Vergleich zum Barcelona-Modell stärker auf die **Lenkung des Verbraucherverhaltens in Richtung** des Kauf im stationären Handel: Sowohl in der Ausgestaltung als Verbrauch- als auch Verkehrsteuer soll im Sinne einer **indirekten Steuer** eine **Abwälzung** der Abgabenlast von den steuerpflichtigen Unternehmen auf die Endverbraucher erfolgen. Steuergegenstand sind zudem **alle (einzelnen) Transaktionen der Endverbraucher**.<sup>14</sup> Steuerschuldner sollen zudem nicht nur besonders umsatzstarke (bzw. den Straßenraum besonders beanspruchende) Unternehmen, sondern **alle Unternehmen sein, die Versandhandelstätigkeiten** ausüben; sei es auf online-, telefonische oder postalische Bestellung.<sup>15</sup> Die Produktversandabgabe wäre auch von Unternehmen mit Sitz in einem **anderen EU-Staat** zu entrichten, sofern diese Waren direkt oder durch Einschaltung deutscher Handelspartner an deutsche Endkunden liefern.<sup>16</sup>

Ungeachtet dieser unterschiedlichen Ansätze verfolgen das Barcelona-Modell und die von Prof. Klinski vorgeschlagenen Ausgestaltungsoptionen **im Wesentlichen identische Ziele**. Gemeinsamer Hintergrund ist das Phänomen, dass insbesondere infolge des Corona-Lockdowns eine weitere Stärkung des Internethandels und eine weitere Schwächung des stationären Handels stattgefunden haben. Hieraus ergäben sich negative Effekte für die Attraktivität der Innenstädte (einschließlich Gastronomie und Kultur) aber auch für die Umwelt und Verkehrssituation in den

---

10 [Estudio Juridico](#), S. 31, 36, die hierfür den Kauf eines Tickets (als vereinfachte Genehmigung) vorsahen.

11 Vgl. Art. 7 des [vorläufig gebilligten Verordnungstexts](#).

12 Vgl. die Wertungen bei: *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Werkstand: 57. EL August 2022, J. Steuerrecht, Rn. 650.

13 Presseberichten zum Barcelona-Modell lässt sich lediglich entnehmen, dass die Stadtverwaltung eine Abwälzung auf die Kunden durchaus in Kauf nehme, vgl. *Wandler*, taz, [Barcelona plant „Amazon-Abgabe“](#), 6. Dezember 2022.

14 Vgl. *Klinski*, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22 (23).

15 *Klinski*, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22 (23).

16 *Klinski*, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22 (27).

Städten sowie für die Steuereinnahmen der Kommunen.<sup>17</sup> Die Produktversandabgabe soll die durch den Versandhandel entstehenden Verkehrs- und Umweltbelastungen reduzieren und den Versandhandel (insbesondere den Online-Handel) an den Infrastrukturkosten des Transportverkehrs sowie den Umweltbelastungen beteiligen. Als Rechtfertigung bzw. Ziele der Produktversandabgabe lassen sich also folgende Aspekte nennen:

- **Fiskalischer Vereinnahmungszweck** (Einkommensgenerierung) und **finanzpolitisches Interesse**: Im Wesentlichen geht es darum, einen Ausgleich für durch den Versandhandel entstehende Belastungen öffentlicher Haushalte auf Grund des zusätzlich zu bewältigenden Lieferverkehrs zu generieren, Investitionen in die Förderung des stationären Handels bzw. in den öffentlichen (Rad-)Verkehr und/oder in die Innenstädte und Kultureinrichtungen zu ermöglichen und ggf. einen Ausgleich für die schwindenden Steuereinnahmen der Kommunen zu schaffen.<sup>18</sup>
- **Lenkungszweck hinsichtlich des Verbraucherverhaltens** hin zur **stärkeren Frequentierung des stationären Handels**. Dieser Aspekt dürfte bei den von **Prof. Klinski** vorgeschlagenen Ausgestaltungsoptionen eine deutlich **größere Rolle** spielen als beim Barcelona-Modell. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Ausgestaltung des Barcelona-Modells im spanischen Recht – soweit ersichtlich – nicht auf die Abwälzung und damit Belastung der Endverbraucher zielt. Zum anderen sind nach dem Barcelona-Modell Lieferungen an Sammelstationen von der Abgabepflicht ausgenommen. Entsprechend heißt es in der Begründung des Verordnungsentwurfs des Stadtrats von Barcelona, dass der nichtfiskalische Zweck der Abgabe darin bestehe, Lieferungen an Privatadressen zu vermeiden, weshalb Lieferungen an Sammelstellen nicht abgabepflichtig seien.<sup>19</sup> Auch hinsichtlich des Barcelona-Modells werden als Grund für die Abgabe Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten des stationären Handels genannt.<sup>20</sup> Prof. Klinski betont, dass es nicht um eine Blockade oder übermäßige Erschwerung des Internethandels gehe. Die Produktversandsteuer solle moderat ausgestaltet werden, um so eine **fairere Balance zwischen dem stationären und Internethandel** herzustellen. Lokalen Handelsakteuren solle die Chance zur Fortführung und Weiterentwicklung ihres Geschäftsmodells gegeben und der Mittelstand gestärkt werden.<sup>21</sup>
- **Strukturpolitisches Ziel**: Die Innenstädte sollen „*als Räume des Handels, der Begegnung und der Kultur*“ attraktiv gehalten werden (**keine Verödung der Innenstädte**, Vermeidung

---

17 Vgl. *Klinski*, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22 f. sowie die [Internetseite des Stadtrates von Barcelona](#).

18 Vgl. *Klinski*, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22, 27; Präambel und Art. 1 Abs. 2 des [vorläufig gebilligten Verordnungstexts](#) sowie die Erläuterungen auf der [Seite des Stadtrats von Barcelona](#); *Estudio Juridico*, S. 30.

19 Vgl. Begründungserwägungen des [Verordnungsentwurfs](#).

20 Vgl. die [Internetseite des Stadtrates von Barcelona](#).

21 *Klinski*, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22 (26).

einer Abwärtsspirale aus stetig sinkendem lokalen Angebot auch im Bereich der Kultur und Gastronomie und dadurch immer weiterer Stärkung des Online-Handels).<sup>22</sup>

- **Verkehrs- und umweltpolitischer Lenkungszweck:** Das Ausmaß des zunehmenden Lieferverkehrs soll reduziert bzw. begrenzt werden, um Umweltbelastungen, aber auch Negativeffekten der starken Beanspruchung des Straßenraums entgegenzuwirken. Im Zusammenhang mit dem Barcelona-Modell wird insoweit insbesondere auf Staus und Verkehrsgefährdungen hingewiesen.<sup>23</sup> Das im Vorfeld des Barcelona-Modells erstellte juristische Gutachten geht sogar von **Gesundheitsbeeinträchtigungen** durch die gestiegenen Emissionen aus.<sup>24</sup>

### 1.3. Überblick über die verfassungsrechtliche Bewertung

Die Wissenschaftlichen Dienste haben in ihrer **verfassungsrechtlichen Bewertung des Barcelona-Modells** angesichts der erheblichen praktischen Umsetzungsschwierigkeiten einer Ausgestaltung als Benutzungsgebühr auf eine rechtliche Analyse der Gebührenvariante verzichtet.<sup>25</sup> Bei der Prüfung des Barcelona-Modells aus steuerverfassungsrechtlicher Sicht kommen sie zu der Einschätzung, dass das Modell – übertragen in deutsches Recht – mit guten Gründen als **Verbrauchssteuer** eingestuft werden könne, jedenfalls soweit der zur Ermöglichung des Verbrauchs konsumierbarer Güter getätigte finanzielle Aufwand belastet werde. Das Wesen der Verbrauchssteuer liegt dabei in der **Abwälzung** der Abgabenlast von den Steuerschuldnern (=Unternehmen) auf die Verbraucher (=Kunden).<sup>26</sup> Es handelt sich also um eine **indirekte Steuer**. Gegen eine Einordnung als Verkehrssteuer spricht nach Einschätzung der Wissenschaftlichen Dienste, dass beim Barcelona-Modell die zugrundeliegenden Verträge zur Lieferung von Waren für die Besteuerung keine Rolle spielten.<sup>27</sup>

---

22 Vgl. *Klinski*, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22 f.

23 Vgl. die [Internetseite des Stadtrates von Barcelona](#); [Estudio Juridico](#), S. 17 ff.: Dort wird ausgeführt, dass sich der massenhafte Heimvertrieb von Waren durch große Online-Einzelhandelsunternehmen zwangsläufig in einem Umfang des lokalen öffentlichen Raums bediene, wie dies beim stationären Handel nicht der Fall sei. Es handele sich um eine Wirtschaftstätigkeit mit stark negativen Auswirkungen auf die Städte etwa in den Bereichen Mobilität, Luftqualität und Raumplanung. Auch werde im Vergleich zum stationären Handel mehr Verpackungsmüll produziert. Der stark steigende Verkehr führe zu höheren Kosten für die Instandhaltung und Gewährleistung der Sicherheit des öffentlichen Straßenraums. Kritisch hinsichtlich der angeblichen Negativwirkungen sind die im Konsultationsverfahren abgegebenen Stellungnahmen der [ORGANIZACIÓN EMPRESARIAL DE LOGÍSTICA Y TRANSPORTE](#); [Transcalit](#) Federación Catalana de Transportes de Barcelona.

24 [Estudio Juridico](#), S. 18.

25 Vgl. Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 8. Als Rechtsgrundlage für ein Gebühren- bzw. Beitragsmodell käme ggf. Art. 74 Abs. 1 Nr. 22 GG in Betracht, der auch die Einführung von Parkgebühren gestattet (vgl. BVerwG, Urteil vom 28. September 1979, Az. 7 C 26/78).

26 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 10 f.

27 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 11.

Hinsichtlich der beiden von **Prof. Klinski vorgeschlagenen Ausgestaltungsoptionen** kommen die Wissenschaftlichen Dienste zu der Einschätzung, dass sowohl eine Ausgestaltung als **Verbrauchssteuer** als auch als **(indirekte) Verkehrssteuer** verfassungsrechtlich möglich sei.<sup>28</sup>

Vorbehaltlich einer genaueren Analyse der tatsächlichen Zusammenhänge zwischen dem Versandhandel und den mit der Produktversandabgabe adressierten Negativeffekten (Emissionsbelastung, hohes Verkehrsaufkommen) sehen die Wissenschaftlichen Dienste zum aktuellen Zeitpunkt auch **unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken** gegen die Einführung einer Produktversandabgabe.<sup>29</sup>

#### 1.4. Darstellung des unionsrechtlichen Prüfungsrahmens und -umfangs

##### 1.4.1. Einleitende Hinweise

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die Aussagekraft der im Rahmen dieser Ausarbeitung vorgenommenen Prüfung in mehrerer Hinsicht beschränkt ist.

Dies ist zum einen darauf zurückzuführen, dass es – soweit ersichtlich – noch keine Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu einer mit der Produktversandabgabe unmittelbar vergleichbaren Abgabe gibt. Möglich sind also nur parallelisierende Betrachtungen der EuGH-Judikatur, die zudem in Teilen nicht gefestigt ist bzw. in der Literatur unterschiedlich bewertet wird. Insofern ist auch darauf hinzuweisen, dass angesichts der Fülle der ergangenen Urteile im Rahmen dieser Ausarbeitung **keine umfassende Rechtsprechungsauswertung** geleistet werden kann, sondern insbesondere auf zusammenfassende Kommentierungen in der Literatur zurückgegriffen werden muss. Soweit Wertungen aus anderen EuGH-Judikaten auf die Bewertung der Produktversandabgabe übertragen werden, ist zu bedenken, dass die Rechtsprechung der Unionsgerichte stets dynamisch und an der maximalen praktischen Wirksamkeit des Unionsrechts orientiert ist. Eine **abschließende Entscheidung** über die **Unionsrechtskonformität** einer nationalen Produktversandabgabe könnte also **nur der EuGH treffen**.<sup>30</sup>

Zum anderen ist die Aussagekraft der im Rahmen dieser Ausarbeitung leistbaren Prüfung dadurch begrenzt, dass zum aktuellen Zeitpunkt **kein konkreter Gesetzgebungsvorschlag** vorliegt, sondern lediglich Modelle analysiert werden können, die Einzelheiten der Ausgestaltung offenlassen bzw. – mit Blick auf das Barcelona-Modell – eine Einpassung in das deutsche Recht erfordern. Auch kann im Rahmen dieser Ausarbeitung **keine Auswertung und Beurteilung aller verfügbaren technischen und wissenschaftlichen Daten** zu den mit dem Versandlieferverkehr

---

28 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 11 f.

29 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 16 f.

30 Eine Befassung des EuGH wäre im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) oder im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 258 AEUV denkbar.

tatsächlich einhergehenden Negativeffekten und den prognostischen Auswirkungen einer Produktversandabgabe u.a. auf den stationären Handel geleistet werden.<sup>31</sup> Vor diesem Hintergrund kann an dieser Stelle lediglich – nicht abschließend – auf bestimmte, einem **konkreten Gesetzgebungsvorhaben vorbehaltene Regelungsaspekte** verwiesen werden, die zum einen für die Frage der **Zielerreichung**, zum anderen aber für die **EU-Wettbewerbsrelevanz** Bedeutung haben könnten:

- Bei einer Ausgestaltung als **indirekte Steuer**, die die Abwälzung der Abgabenlast auf die Kunden vorschreibt (und nicht nur in Kauf nimmt) und die Abholstationen nicht von der Abgabepflicht ausnimmt, dürfte der Eintritt der **Lenkungswirkung** in Richtung einer **stärkeren Frequentierung des stationären Handels** näher liegen. Unter der Prämisse, dass ein derart geändertes Verbraucherverhalten besondere Positiveffekte im Bereich Umwelt, Verkehr und Strukturpolitik bewirkt, erscheint die Ausgestaltung als indirekte Steuer damit im Vergleich zur direkten Steuer als das effektivere Mittel. Zugleich wird man konstatieren können, dass eine mit einem geänderten Verbraucherverhalten einhergehende Förderung des stationären Handels **EU-wettbewerbsrechtliche Fragestellungen** aufwirft (siehe insbesondere Ziff. 2.4.2.3., Ziff. 2.5.).
- Eine nähere Betrachtung könnte in einem etwaigen Gesetzgebungsverfahren die Frage erfordern, ob Abgabenbefreiungen oder -reduktionen für Lieferungen an **Abholstationen** einen **kohärenten Regelungsansatz** darstellen. Während es zwar etwa schlüssig erscheint, dass die verkehrliche Situation (Staus durch Parken in zweiter Reihe etc.) und Emissionsbelastungen durch die Lieferfahrzeuge (lange Stadtfahrten mit „stop-and-go“) bei Lieferungen an Abholstationen verbessert würden, scheint eine **Zunahme des motorisierten Individualverkehrs** zur Abholung der Pakete an den Sammelstellen bzw. Packstationen jedenfalls nicht ausgeschlossen. Ein solcher Individualverkehr könnte aber ebenfalls eintreten, wenn die Konsumenten stärker den stationären Handel frequentieren und mit privaten PKWs in die Innenstädte fahren. Jedenfalls dürfte bei einer Abgabenbefreiung für Lieferungen an Abholstationen von einer **weniger starken Lenkungswirkung des Verbraucherverhaltens in Richtung des stationären Handels**, sondern vielmehr (zumindest auch) von einer stärkeren Nutzung der Abholstationen auszugehen sein.
- Bei der Bewertung etwaiger Positiv- oder Negativeffekte und der entsprechenden Ausgestaltung einer Produktversandabgabe könnte es eine Rolle spielen, inwieweit der Versandhandel bereits **Elektrofahrzeuge** einsetzt. So sah etwa das im Vorfeld des Barcelona-Modells an der Universität Madrid erstellte Rechtsgutachten eine ermäßigte Abgabe für Unternehmen mit CO<sub>2</sub>-armer Flotte vor.<sup>32</sup>
- Der konkreten Ausgestaltung wäre schließlich vorbehalten, **welche Unternehmen** steuerpflichtig sein sollen. Nach dem Barcelona-Modell, das an die übermäßige Nutzung des Straßenraums knüpft, erscheint es folgerichtig, Unternehmen zu besteuern, die – indiziert

---

31 Insofern sei auch auf die diversen Beiträge des vom Stadtrat durchgeführten öffentlichen Konsultationsverfahrens verwiesen, die im Rahmen dieser Ausarbeitung nicht ausgewertet werden konnten, abrufbar unter: <https://ajuntament.barcelona.cat/transparencia/es/tasa-grandes-operadoras-b2c>.

32 [Estudio Jurídico](#), S. 47.

durch ihren Umsatz im Versandhandelsbereich – den öffentlichen Straßenraum besonders intensiv in Anspruch nehmen.<sup>33</sup> Bei der Ausgestaltung als indirekte Steuer, die auf die Lenkung des Verbraucherverhaltens und damit die steuerliche Erfassung jeder einzelnen Transaktion zielt, erscheint es demgegenüber folgerichtig, alle Versandhandelsunternehmen (insbesondere nicht nur Onlineunternehmen<sup>34</sup>) als Steuerschuldner zu definieren. Zu klären wäre ggf. wie mit Unternehmen mit „hybridem Geschäftsmodell“, also mit stationärem Angebot, das auch geliefert werden kann, umzugehen ist.

- Sollte sich aus dem Verfassungsrecht ergeben, dass mit einer **Verbrauchssteuer** nur konsumierbare Waren (nicht aber langlebige Gebrauchsprodukte) belastet werden können,<sup>35</sup> stellt sich auch unter europarechtlichen Gesichtspunkten die Frage, ob eine solche Maßnahme Gleichbehandlungsgrundsätzen gerecht würde und ein effektives Mittel wäre, um die mit der Produktversandabgabe verfolgten Ziele zu erreichen.

Schließlich ist hinsichtlich des Prüfungsumfangs dieser Ausarbeitung darauf hinzuweisen, dass es im **EU-Steuerrecht zahlreiche sekundär- und primärrechtliche Bestimmungen gibt**. Im Folgenden (Ziff. 2 und Ziff. 3) werden die – nach hiesiger Einschätzung – relevantesten EU-Vorgaben dargestellt.<sup>36</sup>

Der Einschätzung der Wissenschaftlichen Dienste lässt sich schließlich entnehmen, dass das Barcelona-Modell mit Blick auf eine Umsetzung als Bundessteuergesetz letztlich in dem Vor-

---

33 *Kokott* weist darauf hin, dass die Zulässigkeit einer Progression bei handelsbezogenen Steuern aus wirtschafts-, sozial- und umweltpolitischen Gründen nicht völlig geklärt sei. Die Mitgliedstaaten knüpften dabei an die Organisation, die Verkaufsfläche oder den Umsatz der Steuerpflichtigen an. Tendenziell blieben von einer solchen Steuerprogression oder sogar Nichtbesteuerung eher regionale mittlere und kleinere Gewerbe verschont, weshalb solche Maßnahmen als faktische Beeinträchtigungen den Schutzbereich der Grundfreiheiten ausländischer Unternehmen beeinträchtigen könnten, vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 108. Bezüglich einer vergleichbaren Konstellation, in der Abgaben für Einzelhandelseinrichtungen ab einer bestimmten Größe erhoben wurden, weil diese Einrichtungen besonders negative Auswirkungen auf die Umwelt und Raumordnung haben, stellte der EuGH keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten fest, da nicht ersichtlich war, dass das objektive Kriterium der Größe zu einer mittelbaren Diskriminierung zwischen inländischen und EU-ausländischen Gesellschaften führte, vgl. EuGH, Urteil vom 26. April 2018, Rs. C-234/16 und C-235/16, Rn. 25 ff.

34 Dies wurde auch in der [Estudio Juridico](#), S. 28 f., 30, 33 ff. angemahnt.

35 Offengelassen: Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 11. Beim unionsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff scheint es nicht ausgeschlossen, dass sich dieser auch auf die Belastung langlebiger Gebrauchsgüter erstreckt. Vgl. EuGH, Urteil vom 13. Juli 1989, verb. Rs. C-93/88 und C-94/88, *Wesselink u.a.*, Rn. 20, bezüglich Abgaben auf PKW- und Mopedlieferungen. Vgl. zu damaligen Verbrauchsteuern auf Leuchtmittel, bestimmte Fotoapparate, Tonaufnahme- und -wiedergabegeräte, Fernsehapparate usw.: Schlussanträge GA Mischo vom 27. April 1989 zu EuGH, verb. Rs. C-93/88 und C-94/88, *Wesselink u.a.*, Rn. 40. *Eiling*, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern: Verprobt am Beispiel der Kernbrennstoffsteuer, 2014, S. 123.

36 Je nach Ausgestaltung können daher noch weitere unionsrechtliche Vorgaben beachtlich sein.

schlag von Prof. Klinski aufgeht, die Produktversandsteuer als indirekte Verbrauchsteuer auszugestalten.<sup>37</sup> Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird daher auf eine **gesonderte unionsrechtliche Bewertung des Barcelona-Modells verzichtet**.

#### 1.4.2. Fokussierung der Untersuchung auf indirekte Steuern

Wie unter Ziff. 1.3. dargestellt, kommen die Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages zu der Einschätzung, dass das Barcelona-Modell als (indirekte) Verbrauchsteuer in das deutsche Recht übertragen werden könnte. Einer Ausgestaltung als Gebühr (ohne Abwälzungspflicht), die im EU-Recht als direkte<sup>38</sup> Steuer<sup>39</sup> behandelt werden könnte, gehen die Wissenschaftlichen Dienste mit Blick auf die erwarteten praktischen Umsetzungsschwierigkeiten nicht nach. Auch die von Prof. Klinski vorgeschlagenen Modelle zielen ausdrücklich auf die Ausgestaltung als indirekte Steuer, d.h. auf die Abwälzung der Steuerlast auf die Endkonsumenten, um so die mit der Produktversandabgabe verfolgte Lenkungswirkung hinsichtlich des Verbraucherverhaltens sicherzustellen.

Vor diesem Hintergrund konzentriert sich die hier vorgenommene **unionsrechtliche Bewertung** einer Produktversandabgabe in Ziff. 2 auf eine Ausgestaltung als **indirekte Steuer**. Im Rahmen eines **Exkurses** wird unter Ziff. 3 auf den unionsrechtlichen Rahmen für direkte Steuern eingegangen.

Bereits an dieser Stelle sei darauf verwiesen, dass die Unterscheidung zwischen indirekten und direkten Steuern im Unionsrecht unmittelbare Relevanz für die anzuwendenden Vorschriften hat. Denn die **EU** ist für das Recht der **indirekten Steuern** insofern **zuständig**, als sie gemäß Art. 113 AEUV die Gesetzgebungshoheit zum Zweck der Rechtsangleichung hat. Mitgliedstaatliche Regelungen über indirekte Steuern müssen daher das auf der Grundlage von Art. 113 AEUV

---

37 Vgl. Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 11.

38 Die Abgrenzung der indirekten von den direkten Steuern ist unionsrechtlich nicht geregelt. In der Literatur wird sie überwiegend danach vorgenommen, ob der Steuerpflichtige und der wirtschaftlich Belastete im Regelfall personenidentisch sind (= direkte Steuer) oder ob im Regelfall keine Personenidentität besteht (= indirekte Steuer), vgl. *Fetzer*, in: Immenga/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, 6. Auflage 2022, Band 5, XVIII. Abschnitt, Rn. 7 f. *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Werkstand: 57. EL August 2022, Abschnitt J. Steuerrecht, Rn. 23, stellt dabei auf die Regelungskonzeption ab: Zielt diese auf die Personenidentität liege eine direkte Steuer auch vor, wenn in der Praxis direkte Steuern jedenfalls teilweise auf Dritte abgewälzt werden. Dies würde für die Einstufung des Barcelona-Modells als direkte Steuer sprechen. *Eiling*, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern: Verprobt am Beispiel der Kernbrennstoffsteuer, 2014, S. 118, scheint den Fokus demgegenüber mehr auf die praktische Überwälzbarkeit zu legen. Danach könnte das Barcelona-Modell wohl auch als indirekte Abgabe eingestuft werden.

39 Der Begriff der Steuern ist im EU-Primärrecht nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist er unionsautonom unabhängig von der Qualifizierung im nationalen Recht auf der Grundlage objektiver Merkmale ausulegen. Ausgangspunkt für die Zuordnung einer Abgabe zu den Steuern ist vielmehr der jeweilige Rechtsakt der EU. Daher kann beispielsweise eine im nationalen Recht als Gebühr eingestufte Abgabe unionsrechtlich eine Steuer sein. Vgl. zum Ganzen: *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Werkstand: 57. EL August 2022, Abschnitt J. Steuerrecht, Rn. 19 f. m.w.N. sowie EuGH, Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland, Rn. 56 ff., wo der EuGH die deutsche Infrastrukturabgabe als direkte Steuer einer Prüfung unterzog.

erlassene Sekundärrecht und zudem insbesondere die primärrechtliche Bestimmung aus Art. 110 AEUV beachten. Demgegenüber sind die Mitgliedstaaten für das Recht der **direkten Steuern** allein zuständig. Sie verfügen also über weitgehende Autonomie sowohl im Hinblick auf die Grundbelastungsentscheidung als auch die konkrete Ausgestaltung einer Steuer.<sup>40</sup> Wie in anderen Bereichen der verbleibenden mitgliedstaatlichen Zuständigkeit<sup>41</sup> hat der EuGH aber auch für den Bereich der direkten Steuern festgestellt, dass die Mitgliedstaaten ihre diesbezüglichen Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen.<sup>42</sup> Sie dürfen also weder gegen Bestimmungen des Sekundär- noch des Primärrechts verstoßen.<sup>43</sup> Zu beachten sind insofern insbesondere die Grundfreiheiten, die Grundrechte und allgemeinen Rechtsprinzipien sowie auf Art. 115 AEUV gestützte Richtlinien.<sup>44</sup>

## 2. Unionsrechtlicher Rahmen für indirekte nationale Steuern

Wie oben unter Ziff. 1.4.1. a.E. und Ziff. 1.4.2. dargestellt, geht das Barcelona-Modell – in der Ausgestaltung als bundesweites deutsches Steuergesetz – im Wesentlichen in dem Vorschlag von Prof. Klinski auf, eine Ausgestaltung als indirekte Verbrauchsteuer vorzunehmen. Die nachfolgende unionsrechtliche Bewertung fokussiert sich daher auf eine Ausgestaltung, in deren Rahmen Abgaben von Versandhandelsunternehmen erhoben werden, die auf die jeweiligen Endkunden abzuwälzen sind, wobei Steuergegenstand entweder der Verbrauch bzw. Erwerb<sup>45</sup> von Produkten ist oder der zugrundeliegende Wirtschaftsvorgang, also der Abschluss des (Versandlieferungs-)Vertrags.<sup>46</sup>

Hierzu werden unter Ziff. 2.1. und Ziff. 2.2. zunächst sekundärrechtliche Vorgaben beleuchtet. Unter den Ziff. 2.4. bis Ziff. 2.6. erfolgt dann eine Analyse relevanter Primärrechtsbestimmungen.

---

40 Fetzer, in: Immenga/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, 6. Auflage 2022, Band 5, XVIII. Abschnitt, Rn. 7.

41 Vgl. nur die Nachweise in EuGH, Urteil vom 2. März 2010, Rs. C-135/08, Rottmann, Rn. 41.

42 EuGH, Urteil vom 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03, Marks and Spencer, Rn. 29; Urteil vom 26. Oktober 1999, Rs. C-294/97, Eurowings, Rn. 32 m.w.N.

43 Vgl. nur Schmidt, A General Income Inclusion Rule as a Tool for Improving the International Tax Regime – Challenges Arising from EU Primary Law, Copenhagen Business School Law Research Paper Series No. 21-06, S. 8.

44 Vgl. Fetzer, in: Immenga/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, 6. Auflage 2022, Band 5, XVIII. Abschnitt, Rn. 7; Gröpl, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Werkstand: 57. EL August 2022, Abschnitt J. Steuerrecht, Rn. 27.

45 Steuergegenstand soll der Verbrauch sein, wobei formal an Erwerbsvorgänge angeknüpft werde, vgl. Klinski, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22 (25 f.)

46 Vgl. Klinski, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22 (25 f.).

## 2.1. Vorgaben der Verbrauchsteuersystemrichtlinie

Vorgaben für eine nationale Produktversandgabe können sich zunächst aus der Verbrauchsteuersystemrichtlinie (Verbrauchsteuersystem-RL) ergeben.<sup>47</sup> Diese auf Art. 113 AEUV gestützte Richtlinie soll die nationalen Bestimmungen über Verbrauchsteuern so harmonisieren, dass das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts gewährleistet ist und Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden.<sup>48</sup>

Hierfür schafft die Verbrauchsteuersystem-RL zum einen ein allgemeines System für bestimmte verbrauchsteuerpflichtige Waren und legt zum anderen Rahmenbedingungen für die Einführung nationaler Verbrauchsteuern im europäischen Binnenmarkt fest.

Art. 1 der Verbrauchsteuersystem-RL bestimmt:

*„(1) Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (im Folgenden „verbrauchsteuerpflichtige Waren“) erhoben werden:*

- a) Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gemäß der Richtlinie 2003/96/EG<sup>49</sup>;*
- b) Alkohol und alkoholische Getränke gemäß den Richtlinien 92/83/EWG<sup>50</sup> und 92/84/EWG<sup>51</sup>;*
- c) Tabakwaren gemäß der Richtlinie 2011/64/EU<sup>52</sup>.*

*(2) Die Mitgliedstaaten können für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben, sofern diese Steuern in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die*

---

47 Die im Jahr 2008 verabschiedete und im Jahr 2009 in Kraft getretene Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. L 9, 14. Januar 2009, S. 12 ([konsolidierte Fassung](#), Verbrauchsteuersystem-RL a.F.) wurde durch die Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems (Neufassung), ABl. L 58, 27. Februar 2020, S. 4 ([konsolidierte Fassung](#)) ersetzt. Die Richtlinie (EU) 2020/262 ist bereits 2020 in Kraft getreten. Allerdings gelten einige ihrer Regelungen erst seit dem 13. Februar 2023, vgl. Art. 56, 57 Richtlinie (EU) 2020/262.

48 Vgl. Erwägungsgrund (ErwG) 2 Verbrauchsteuersystem-RL.

49 Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem ABl. L 283, 31. Oktober 2003, S. 51 ([konsolidierte Fassung](#)).

50 Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, ABl. L 316, 31. Oktober 1992, S. 21 ([konsolidierte Fassung](#)).

51 Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke, [ABl. L 316, 31. Oktober 1992](#), S. 29.

52 Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, [ABl. L 176, 5. Juli 2011, S. 24](#).

*steuerliche Überwachung mit den Vorschriften der Union für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind.*

*(3) Die Mitgliedstaaten können Steuern erheben auf:*

*a) andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren;*

*b) Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt.*

*Die Erhebung solcher Steuern darf jedoch im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.“*

Soweit es also um die Einführung nationaler Steuern<sup>53</sup> geht, die im Sinne von **Art. 1 Abs. 1** Verbrauchsteuersystem-RL unmittelbar oder mittelbar auf den Verbrauch der in dieser Vorschrift genannten **verbrauchsteuerpflichtigen Waren** erhoben werden (u.a. alkoholische Getränke und Tabakwaren), muss das durch die Verbrauchsteuersystem-RL geschaffene „allgemeine System“ beachtet werden. Hierzu zählen etwa Regelungen zum Steuertatbestand, zur Entstehung der Steuerschuld, zum Steuerschuldner und zum Erhebungsverfahren aus Art. 6 bis 8 der Verbrauchsteuersystem-RL.<sup>54</sup>

**Art. 1 Abs. 2** gestattet es den Mitgliedstaaten, über Art. 1 Abs. 1 Verbrauchsteuersystem-RL hinaus auf die dort genannten verbrauchsteuerpflichtigen Waren „andere indirekte Steuern“ zu erheben, sofern die nationalen Vorschriften einen „besonderen Zweck verfolgen“ und einer der genannten Besteuerungstechniken (Verbrauch- oder Mehrwertsteuer) strukturell entsprechen (im Folgenden: **Strukturvorgabe**).<sup>55</sup> Die Bestimmung zielt darauf, den unterschiedlichen steuerlichen Traditionen der Mitgliedstaaten und dem häufigen Rückgriff auf indirekte Steuern für nicht-fiskalische Zwecke Rechnung zu tragen.<sup>56</sup>

Sofern nationale Vorschriften hingegen Steuern auf **andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren** oder nicht umsatzbezogene Steuern auf **Dienstleistungen**, auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren betreffen, verlangt **Art. 1 Abs. 3** der Verbrauchsteuersystem-RL

---

53 Vgl. *Jatzke*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2022, Abschnitt I. Verbrauchsteuer-System-RL, Rn. 6, dazu, dass zwischen dem primärrechtlichen Begriff der „Verbrauchsabgaben“ in Art. 113 AEUV und dem sekundärrechtlichen Begriff der „Verbrauchsteuern“ Deckungsgleichheit bestehe.

54 Vgl. den Überblick bei *Jatzke*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2022, I. Verbrauchsteuer-System-RL, Rn. 7.

55 EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 47. Zur Übertragbarkeit der Rechtsprechung zur Vorgängerbestimmung auf Art. 1 Verbrauchsteuersystem-RL: EuGH, Urteil vom 5. März 2015, Rs. C-553/13, Statoil Fuel and Retail Eesti, Rn. 34.

56 EuGH, Urteil vom 4. Juni 2015, Rs. C-5/14, Kernkraftwerk Lippe-Ems, Rn. 58; Urteil vom 24. Februar 2000, Rs. C-434/97, Kommission/ Französische Republik, Rn. 18 f.; vgl. auch *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, C 15.

lediglich, dass die Steuerhebung im grenzüberschreitenden Verkehr keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht.

#### 2.1.1. Eröffnung des Anwendungsbereichs und Anforderungsmaßstab hinsichtlich einer Produktversandabgabe

Klärungsbedürftig ist zunächst, ob eine nationale Produktversandabgabe überhaupt an der Verbrauchsteuersystem-RL zu messen ist, und ferner, welcher der in Art. 1 Verbrauchsteuersystem-RL niedergelegten Anforderungsmaßstäbe maßgeblich wäre.

Die Verbrauchsteuersystem-RL ist in erster Linie auf die **steuerliche Erfassung des Warenverkehrs** ausgerichtet, weshalb Kapitalverkehrssteuern oder die Versicherungsteuer von vornherein nicht von der Verbrauchsteuersystem-RL erfasst sind.<sup>57</sup> Die Produktversandabgabe weist hingegen einen Warenverkehrsbezug auf, sodass sie an der Verbrauchsteuersystem-RL zu messen sein dürfte.

Hinsichtlich des einschlägigen Anforderungsmaßstabs aus Art. 1 Abs. 1 bis Abs. 3 AEUV stellt sich zunächst die Frage, ob es sich bei der Produktversandabgabe um eine **Steuer auf eine Dienstleistung** i.S.v. **Art. 1 Abs. 3 Buchst. b** Verbrauchsteuersystem-RL<sup>58</sup> oder eine **Steuer auf Waren** i.S.d. übrigen Bestimmungen des Art. 1 Verbrauchsteuersystem-RL handelt. Insofern dürfte man auf die Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen C-491/03 und C-437/97 zurückgreifen können. Hierin stellte der EuGH fest, dass eine Abgrenzung zwischen dienstleistungs- und warenbezogenen (indirekten) Steuern nach dem überwiegenden Element des besteuerten Umsatzes zu erfolgen habe.<sup>59</sup> Auf dieser Grundlage prüfte er eine Steuer auf die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtschaftungstätigkeit angesichts der zahlreichen hiermit verbundenen Dienstleistungen anhand von Art. 1 Abs. 3 Buchst. b Verbrauchsteuersystem-RL.<sup>60</sup> Eine Steuer auf die „bloße“ entgeltliche Lieferung bestimmter Produkte prüft er hingegen an den warenbezogenen Vorschriften des Art. 1 Abs. 2 und Art. 1 Abs. 3 Verbrauchsteuersystem-RL.<sup>61</sup>

Diese Entscheidungen dürften für die Einstufung der **Produktversandabgabe als warenbezogene Steuer** sprechen, da es bei ihr im Kern „nur“ um die Produktlieferung geht. Die Produktversandabgabe wäre folglich an Art. 1 Abs. 1 i.V.m. mit dem durch die Verbrauchsteuersystem-RL geschaffenen System oder an Art. 1 Abs. 2 bzw. Art. 1 Abs. 3 Buchst. a Verbrauchsteuersystem-RL

---

57 Vgl. *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, C 4; vgl. auch die Zusammenschau der ErwG 2, 4 und 5 Verbrauchsteuersystem-RL.

58 Davon geht offenbar *Klinski*, KommunalPraxis spezial 2021, aus.

59 EuGH, Urteil vom 10. März 2005, Rs. C-491/03, Hermann, Rn. 21.

60 Vgl. EuGH, Urteil vom 10. März 2005, Rs. C-491/03, Hermann, Rn. 20.

61 Vgl. nur: EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 26 ff.

zu messen.<sup>62</sup> Insofern kommt es darauf an, ob sich die Produktversandabgabe auf verbrauchsteuerpflichtige Waren i.S.v. Art. 1 Abs. 1 Buchst. a bis Buchst. c (dann Art. 1 Abs. 1 bzw. Art. 1 Abs. 2) oder auf „andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren“ (dann Art. 1 Abs. 3 Buchst. a) beziehe.

Da sich die Produktversandabgabe nach den hier analysierten Modellen im Ausgangspunkt auf eine unbestimmte Vielzahl verschiedener Produkte beziehen würde, dürfte sie sich **auch auf verbrauchsteuerpflichtige Waren** erstrecken. Dies liegt insbesondere bei alkoholischen Getränken, aber auch Tabakwaren nahe, die durchaus im Online- bzw. Versandhandel erworben werden können. Insofern dürfte nicht Art. 1 Abs. 1, sondern **Art. 1 Abs. 2** der Verbrauchsteuersystem-RL einschlägig sein. Denn aus der Systematik der Norm dürfte sich ergeben, dass von einer unmittelbaren oder mittelbaren Steuererhebung i.S.v. Art. 1 Abs. 1 Verbrauchsteuersystem-RL nur auszugehen ist, wenn durch die in Art. 1 Abs. 1 Buchst. a bis c genannten produktspezifischen Strukturrichtlinien<sup>63</sup> harmonisierte Steuern in Rede stehen.<sup>64</sup> Die Produktversandabgabe dürfte – unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltung – nicht als harmonisierte Steuer im Sinne der vorge-

- 
- 62 Mit dem Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, in dem der EuGH die Besteuerung entgeltlicher Warenlieferungen an Art. 1 Abs. 2 und Art. 1 Abs. 3 Verbrauchsteuersystem-RL maß, dürfte auch feststehen, dass der Gerichtshof bei einer solchen Abgabenkonstruktion von einem „unmittelbaren und untrennbaren Zusammenhang zwischen der jeweiligen Steuer und dem (verbrauchsteuerpflichtigen) Produkt“ ausgeht, der seiner Rechtsprechung zufolge für die Anwendung von Art. 1 Abs. 1 und Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL Voraussetzung ist, vgl. EuGH, Urteil vom 4. Juni 2015, Rs. C-5/14, Kernkraftwerke Lippe, Rn. 61.
- 63 Die produktspezifischen Strukturrichtlinien enthalten harmonisierende Bestimmungen über die Sätze und Struktur der jeweiligen Steuern. So sieht etwa die RL 92/83/EWG vor, dass die Mitgliedstaaten auf Bier, Wein und sonstige alkoholhaltige Getränke Steuern nach der Anzahl der Hektoliter/Grad Plato oder nach Anzahl Hektoliter Grad vorhandener Alkohol, bzw. nach der Anzahl Hektoliter des Fertigerzeugnisses festsetzen (Art. 3, 9, 13 der konsolidierten RL 92/83/EWG). Die Richtlinie 2011/64/EU eröffnet für bestimmte Tabakwaren die Möglichkeit einer Ad-Valorem-Verbrauchssteuer, die nach dem Kleinverkaufshöchstpreis des jeweiligen Erzeugnisses berechnet wird, einer spezifischen Verbrauchssteuer, die in Form eines bestimmten Betrags je Kilo oder Stück berechnet wird oder einer gemischten Erhebung (vgl. Art. 10, 14 der konsolidierten RL 2011/64/EU sowie im Einzelnen: Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags, Regulierung des Tabakmarktes durch Steuern, Sachstand, [WD4 – 3000 - 048/18](#), 16. März 2018). In Deutschland sind diese harmonisierten Steuern im Alkoholsteuergesetz, Biersteuergesetz und im Tabaksteuergesetz umgesetzt, vgl. die Übersicht bei *Gröpl*, in: Daus/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Werkstand: 57. EL August 2022, Abschnitt J. Steuerrecht, Rn. 628 ff.
- 64 Vgl. zu Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL: EuGH, Urteil vom 24. Februar 2000, Rs. C-434/97, Kommission/Französische Republik, Rn. 19; Urteil vom 4. Juni 2015, Rs. C-5/14, Kernkraftwerk Lippe-Ems, Rn. 57, 65; Urteil vom 27. Februar 2014, Rs. C-82/12, Transportes Jordi Besora, Rn. 21; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 8, Rn. 625. Aussagen in der Rechtsprechung deuten teils darauf, dass Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL keine Verbrauchsteuern, sondern nur sonstige indirekte Steuern gestatte, vgl. etwa: EuGH, Urteil vom 20. September 2017, verb. Rs. C-215/16, C-216/16, C-220/16 und C-221/16, Elecdey Carcelen ua., Rn. 61. Dies würde allerdings der Strukturvorgabe aus Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL widersprechen.

nannten Strukturrichtlinien einzustufen sein. Dies gilt schon deshalb, weil sie sich nicht spezifisch auf die dort genannten Waren bezöge und daher wohl auch nicht die in diesen Richtlinien normierte Bemessungsgrundlage zugrunde legen würde.<sup>65</sup>

Soweit sich die Produktversandabgabe hingegen auf nicht verbrauchsteuerpflichtige Waren bezöge, wäre **Art. 1 Abs. 3 Buchst. a Verbrauchsteuersystem-RL** einschlägig.

Nachfolgend werden unter Ziff. 2.1.2. und Ziff. 2.1.3. die aus Art. 1 Abs. 2 bzw. Art. 1 Abs. 3 Buchst. a Verbrauchsteuersystem-RL folgenden Anforderungen dargestellt.

#### 2.1.2. Anforderungen des Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL

Voraussetzung für eine sekundärrechtskonforme Steuererhebung nach Art. 1 Abs. 2 ist zunächst, dass die eingeführten indirekten Steuern „**für besondere Zwecke**“ erhoben werden (Ziff. 2.1.2.1.). Darüber hinaus dürfen nationalen Steuervorschriften **nicht unionsrechtliche Steuerbefreiungen aushebeln** (2.1.2.2.). Schließlich müssen die nationalen Steuern **strukturell** entweder der **Verbrauchssteuer oder Mehrwertsteuer** entsprechen (Ziff. 2.1.2.3.).

##### 2.1.2.1. Zweckverfolgung

Aus der Rechtsprechung des EuGH dürfte sich ableiten lassen, dass von einer besonderen Zwecksetzung i.S.v. Art. 1 Abs. 2 auszugehen ist, wenn die jeweilige indirekte Steuer neben fiskalischen Zwecken selbst **Lenkungszwecke** verfolgt.<sup>66</sup> Der EuGH führte insofern aus, dass bei einer nationalen Steuer nur dann von der Verfolgung eines besonderen Zwecks auszugehen sei,

*„wenn diese Steuer hinsichtlich ihrer Struktur, insbesondere des Steuergegenstands und des Steuersatzes, derart gestaltet ist, dass sie das **Verhalten der Steuerpflichtigen** mit Blick auf die Erreichung des beanspruchten besonderen Zwecks **beeinflusst**, etwa dadurch, dass die betroffenen Waren hoch besteuert werden, um ihren Konsum unattraktiv zu machen.“<sup>67</sup>*

Ausreichen kann es nach der Rechtsprechung des EuGH zudem wohl auch, wenn im Vorhinein festgelegt wird, dass die auf den Verbrauch eines bestimmten Produkts erhobenen Steuern dafür

---

65 Vgl. i.E. entsprechend zu Abgaben auf die entgeltliche Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren: EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 4, 27, 30.

66 Vgl. insofern EuGH, Urteil vom 5. März 2015, Rs. C-553/13, Statoil Fuel & Retail Eesti, Rn. 37 f.; Urteil vom 27. Februar 2017, Rs. C-82/12, Transportes Jordi Besora, Rn. 23, 27, 32.

67 EuGH, Urteil vom 5. März 2015, Rs. C-553/13, Statoil Fuel & Retail Eesti, Rn. 41. *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, C 22, ist der Auffassung, dass es insofern nicht ausreichen könne, dass der Lenkungszweck nur deutlich im Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck gekommen sei und bei objektiver Betrachtung den der gesetzlichen Regelung entnehmbaren Zweck ausmache. A.A.: *Eiling*, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern: Verprobt am Beispiel der Kernbrennstoffsteuer, 2014, S. 168.

eingesetzt werden, die gerade durch den Verbrauch verursachten (sozialen oder umweltbezogenen) Kosten zu senken (Internalisierung externer Kosten<sup>68</sup>).<sup>69</sup> Nicht ausreichend ist es demgegenüber, wenn etwa lediglich in einer haushaltsrechtlichen Bestimmung die Verwendung der eingenommenen Mittel für einen bestimmten Zweck festgesetzt wird.<sup>70</sup>

Wie oben unter Ziff. 1.2. dargestellt, lässt sich den hier analysierten Ausgestaltungsoptionen einer Produktversandabgabe entnehmen, dass die Besteuerung (bestimmter Formen) der Versandlieferung eine Änderung des Konsumverhaltens herbeiführen und so umwelt-, verkehrs- und strukturpolitische Ziele fördern soll. Während bei einer Steuer auf sämtliche Versandlieferungen eine Lenkungswirkung insbesondere in Richtung der stärkeren Frequentierung des stationären Handels erwartet wird, geht man bei einer Steuerbefreiung von Lieferungen an Abholstationen von einer stärkeren Nutzung dieser Versandoption aus (vgl. Ziff. 1.4.1.). Ungeachtet der Frage, ob die angestrebten Verhaltensänderungen durch die Produktversandabgabe prognostisch tatsächlich eintreten und die anvisierten Ziele tatsächlich effektiv gefördert würden, sprechen daher jedenfalls gute Gründe dafür, dass die **Produktversandabgabe einen nicht-fiskalischen Lenkungszweck** verfolgen würde.<sup>71</sup> Abschließend könnte dies jedoch nur der EuGH entscheiden.

#### 2.1.2.2. Keine Umgehung einer obligatorischen Steuerbefreiung

Der EuGH hat entschieden, dass die Mitgliedstaaten Art. 1 Abs. 2 der Verbrauchsteuersystem-RL nicht nutzen dürfen, um **unionsrechtlich zwingend festgesetzte Steuerbefreiungen** durch die Erhebung einer nationalen Steuer zu konterkarieren.<sup>72</sup>

Mit Blick auf die Einführung einer Produktversandabgabe wäre also zu prüfen, ob hierdurch ggf. zwingende Steuerbefreiungen ausgehebelt werden könnten. Dies wäre durch entsprechende Regelungen im nationalen Recht zu verhindern.

---

68 Vgl. EuGH, Urteil vom 5. März 2015, Rs. C-553/13, Statoil Fuel & Retail Eesti, Rn. 41; Urteil vom 27. Februar 2014, Rs. C-82/12, Transportes Jordi Besora, Rn. 30; *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, C 20.

69 Eine solche Argumentation fand sich in der [Estudio Juridico](#), S. 12, 17. Sie wurde – soweit ersichtlich – aber nicht in den Verordnungsentwurf des Stadtrats von Barcelona aufgenommen.

70 Vgl. EuGH, Urteil vom 5. März 2015, Rs. C-553/13, Statoil Fuel & Retail Eesti, Rn. 39 f.; Urteil vom 27. Februar 2014, Rs. C-82/12, Transportes Jordi Besora, Rn. 29.

71 Darüber hinaus könnte im Rahmen eines etwaigen Gesetzgebungsverfahrens auch geklärt werden, ob es rechtlich möglich und sinnvoll wäre, das Modell der Internalisierung externer Kosten umzusetzen.

72 EuGH, Urteil vom 25. September 2003, Rs. C-437/01, Kommission/ Italienische Republik, Rn. 31 ff.; Urteil vom 10. Juni 1999, Rs. C-346/97, Rn. 24; *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, C 23, nennt das Beispiel der in Art. 27 Abs. 1 Buchst. c und d RL 92/83/EWG vorgesehenen Steuerbefreiung des zur Arzneimittel- oder Essigherstellung verwendeten Ethylalkohols.

### 2.1.2.3. Strukturvorgabe

Nach Art. 1 Abs. 2 der Verbrauchsteuersystem-RL ist es zudem erforderlich, dass eine von den Mitgliedstaaten eingeführte, nicht harmonisierte indirekte Steuer **strukturell** entweder der unionsrechtlichen Technik der **Verbrauch-** oder der **Mehrwertbesteuerung** entspricht.<sup>73</sup>

Diese Strukturvorgabe bezieht sich auf die Bemessungsgrundlage, die Steuerberechnung, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung. Sie soll **verhindern**, dass der **Handelsverkehr durch zusätzliche indirekte Steuern übermäßig behindert** wird. Nach Ansicht des EuGH wäre dies insbesondere der Fall, wenn die Wirtschaftsteilnehmer anderen als den in den Unionsrechtsvorschriften über die Verbrauchsteuern oder die Mehrwertsteuer vorgesehenen Förmlichkeiten unterlägen, denn diese könnten von einem Mitgliedstaat zum anderen variieren.<sup>74</sup>

Folglich käme es – soweit sich die Produktversandabgabe auf verbrauchsteuerpflichtige Waren i.S.v. Art. 1 Abs. 1 Verbrauchsteuersystem-RL bezöge – entscheidend darauf an, ob sie strukturell dem unionsrechtlichen Verbrauch- oder Mehrwertsteuerbegriff entspräche.<sup>75</sup>

Aus der Rechtsprechung des EuGH<sup>76</sup> lassen sich jedenfalls folgende **Strukturmerkmale des unionsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriffs** ableiten:

- Erhebung auf den Verbrauch einer Ware;
- Berechnung hauptsächlich aufgrund des Volumens der Ware;
- Erhebung nicht allgemein, sondern nur auf bestimmte Waren;<sup>77</sup>
- Entstehung bei Überführung der steuerpflichtigen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr (ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit).<sup>78</sup>

Auf dieser Grundlage hat der EuGH entschieden, dass eine von Österreich eingeführte Steuer auf entgeltliche Lieferungen alkoholischer Getränke nicht den Strukturmerkmalen der Verbrauchsteuern entspreche, da ihr Betrag aufgrund des Wertes der Ware, nicht aufgrund ihres Gewichts,

---

73 EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 47. Vgl. auch ErwG 4 Verbrauchsteuersystem-RL.

74 Ebenda, Rn. 46.

75 Insofern ist nicht die Bezeichnung im nationalen Recht, sondern allein die Frage maßgeblich, ob eine nationale Abgabe den unionsrechtlichen Strukturmerkmalen eines der beiden Steuertypen entspricht, vgl. EuGH, Urteil vom 13. Juli 1989, verb. Rs. C-93/88 und C-94/88, *Wesselink u.a.*, Rn. 10; Schlussanträge GA Mischo vom 27. April 1989 zu EuGH, verb. Rs. C-93/88 und C-94/88, *Wesselink u.a.*, Rn. 44.

76 Vgl. auch den Hinweis bei *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, C 3, wonach die Rechtsprechung keine allgemeine Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern herausgearbeitet habe.

77 Vgl. EuGH, Urteil vom 13. Juli 1989, verb. Rs. C-93/88 und C-94/88, *Wesselink u.a.*, Rn. 20.

78 EuGH, Urteil vom 24. Februar 2000, Rs. C-434/97, Kommission/Französische Republik, Rn. 24.

ihrer Menge oder ihres Alkoholgehalts festgelegt wurde. Außerdem entstehe sie – anders als die Verbrauchsteuer – erst auf der Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher, nicht bei der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.<sup>79</sup>

Hinsichtlich der hier analysierten Ausgestaltungsoptionen einer nationalen Produktversandabgabe könnten sich aus verschiedenen Gründen Bedenken ergeben. Dies gilt zum einen hinsichtlich der verfassungsrechtlich als zulässig angesehenen<sup>80</sup> Ausgestaltung als Verkehrssteuer, da hierbei nicht der Warenverbrauch, sondern die Versandlieferungsverträge besteuert würden. In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass **die Einführung von Verkehrssteuern auf verbrauchsteuerpflichtige Waren ausgeschlossen** sei.<sup>81</sup> Aber auch bei einer Besteuerung des Warenverbrauchs bestehen **Zweifel an Übereinstimmung mit den Strukturmerkmalen der Verbrauchsteuern**. Dies gilt zum einen hinsichtlich der Festlegung der Steuer anhand des Warenwerts<sup>82</sup> statt anhand des Warenvolumens o.Ä.<sup>83</sup> Dies gilt zum anderen, sofern die Steuer erst auf der Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher entstehen würde. Fraglich ist auch, ob der EuGH hinsichtlich der Produktversandabgabe das Merkmal „Erhebung nur auf bestimmte Waren“ als erfüllt ansehen würde. Denn die Abgabe würde sich auf eine unbestimmte Vielzahl unterschiedlicher Produkte beziehen. Von einer Erhebung auf bestimmte Produkte könnte man daher nur ausgehen, wenn man hierunter die Kategorie „im Versandweg gelieferte Produkte“ fassen würde. Dafür könnte sprechen, dass mit diesem Strukturmerkmal lediglich die für die Mehrwertsteuer charakteristische „allgemeine Erhebung“ abgegrenzt werden soll, unter der eine steuerliche Erfassung sämtlicher Umsätze im jeweiligen Mitgliedstaat zu verstehen ist. Für diese Ansicht spricht, dass mit der Erhebung „auf bestimmte Waren“ gerade Eignung solcher Steuern zur Verfolgung von Lenkungszielen – wie sie auch bei der Produktversandabgabe vorliegen – verbunden ist.<sup>84</sup>

Grundsätzlich käme noch in Betracht, dass die Produktversandabgabe den Strukturmerkmalen der unionsrechtlichen Mehrwertsteuer entspricht. Zu den **Strukturmerkmalen der Mehrwertsteuer** zählen nach der EuGH-Rechtsprechung:

- Allgemeine Geltung für alle Umsätze mit Gegenständen und Dienstleistungen;

---

79 EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 48.

80 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 11.

81 Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, C 16 m.w.N.

82 Vgl. Klinski, KommunalPraxis spezial 2021, S. 22 (23).

83 Es ist darauf zu verweisen, dass der EuGH in seinem Urteil vom 13. Juli 1989, verb. Rs. C-93/88 und C-94/88, *Wesselink u.a.*, Rn. 20, eine Abgabe als Verbrauchsteuer qualifizierte, die proportional zum Warenwert erhoben wurde. Allerdings ging es dort ausschließlich um die Abgrenzung von der Mehrwertsteuer. Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern: Verprobt am Beispiel der Kernbrennstoffsteuer, 2014, S. 123, vertritt die Ansicht, dass auch die Besteuerung des Warenwerts dem Verbrauchsteuerbegriff subsumiert werden könne.

84 Vgl. Weber-Grellet, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), 2. Auflage 2022, Art. 113 AEUV, Rn. 27.

- Proportionalität zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen unabhängig von der Anzahl der Geschäfte;
- Erhebung auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs;
- Erfassung des Mehrwerts der Gegenstände und Dienstleistungen, was bedeutet, dass die bei einem Umsatz entstehende Steuer unter Abzug der Steuer berechnet wird, die beim vorhergehenden Umsatz berechnet worden ist.<sup>85</sup>

Der EuGH kam beispielsweise hinsichtlich der schon erwähnten österreichischen Getränkesteuer zu dem Ergebnis, dass diese strukturell nicht dem Mehrwertsteuerrecht entspreche, da sie nur auf der Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher, nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben werde. Außerdem werde sie berechnet, ohne dass die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bestünde.<sup>86</sup>

Vor diesem Hintergrund ist **nicht davon auszugehen, dass die Produktversandabgabe**, die allein anlässlich der Lieferung an den Endkunden und damit ohne die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs erhoben würde, strukturell **dem unionsrechtlichen Mehrwertsteuerrecht zugeordnet** werden könnte.

Damit ist an dieser Stelle festzuhalten, dass Zweifel bestehen, ob die von den Wissenschaftlichen Diensten im Sachstand vom 16. Februar 2023 als verfassungsrechtlich (wohl) zulässig eingestuftten Ausgestaltungsoptionen einer Produktversandabgabe der Strukturvorgabe aus Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL genügen würde. Diese Vorgabe gilt jedoch nur für verbrauchsteuerpflichtige Waren i.S.v. Art. 1 Abs. 1 Verbrauchsteuersystem-RL.

#### 2.1.3. Anforderungen des Art. 1 Abs. 3 Verbrauchsteuersystem-RL

Soweit die Produktversandabgabe im Zusammenhang mit nicht verbrauchsteuerpflichtigen Waren i.S.v. Art. 1 Abs. 3 Buchst. a Verbrauchsteuersystem-RL erhoben würde, wäre allein Art. 1 Abs. 3 S. 2 Verbrauchsteuersystem-RL zu beachten. Einzige Voraussetzung<sup>87</sup> ist insofern, dass solche Steuern **keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten** nach sich ziehen. Das bedeutet, dass die Erhebung der Steuer keine Kontrollen aus Anlass des Grenzübertritts auslösen darf.<sup>88</sup>

Die Produktversandabgabe müsste entsprechend ausgestaltet werden.

---

85 Vgl. zur Vorgängerbestimmung: EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 22 m.w.N.

86 EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 49.

87 Vgl. EuGH, Urteil vom 10. März 2005, Rs. C-491/03, Hermann, Rn. 32 f.

88 Zum Ganzen: *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, C 24.

## 2.2. Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Fraglich ist, ob die sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Mehrwertsteuersystem-RL)<sup>89</sup> der Einführung einer Produktversandabgabe entgegenstehen könnte.

Die Mehrwertsteuersystem-RL legt ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem fest. Dieses beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist, vgl. deren Art. 1 Abs. 1, Abs. 2.

Art. 401 der Mehrwertsteuersystem-RL trifft Aussagen zur mitgliedstaatlichen Freiheit, über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinaus weitere Abgaben einzuführen. Die Bestimmung lautet:

*„Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.“*

Diese Bestimmung belässt den Mitgliedstaaten also die Befugnis zur Einführung bestimmter indirekter Abgaben, sofern diese *„nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben“*. Hierdurch soll verhindert werden, dass das *„Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und gewerbliche Umsätze in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise erfassen“*.<sup>90</sup> Nach der Rechtsprechung des EuGH steht die Mehrwertsteuersystem-RL der Einführung einer Abgabe nicht entgegen, wenn diese Abgabe eines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist.<sup>91</sup>

Wie bereits oben unter Ziff. 2.1.2.3. dargestellt, dürfte es einer nationalen Produktversandabgabe an wesentlichen Strukturmerkmalen des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems fehlen, da es sich bei ihr – unabhängig von der konkreten Ausgestaltung – nicht um eine allgemeine Abgabe

---

89 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347, 11. Dezember 2006, S. 1 ([konsolidierte Fassung](#)).

90 Vgl. EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 20 m.w.N.

91 Vgl. EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 23 m.w.N.

handeln würde. Sie würde nämlich nicht darauf zielen, sämtliche Umsätze im jeweiligen Mitgliedstaat zu erfassen.<sup>92</sup> Zudem würde sie nicht auf jeder Erzeugungs- und Vertriebsstufe anfallen, sondern nur auf der Stufe des Verkaufs an den (privaten) Endverbraucher. Damit würde die Produktversandabgabe auch kein System des Vorsteuerabzugs enthalten.

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass einer Produktversandabgabe **wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer fehlen** würden, sodass Art. 401 der Mehrwertsteuersystem-RL ihrer Einführung nicht entgegenstehen dürfte. Eine abschließende Klärung könnte aber auch insofern nur der EuGH herbeiführen.

### 2.3. Ergebnis hinsichtlich der sekundärrechtlichen Vorgaben

Aufgrund einer kursorischen Auswertung der EuGH-Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass die Produktversandabgabe – in einer von den Wissenschaftlichen Diensten als verfassungskonform eingestuften Ausgestaltungsoption – nicht gegen Art. 401 der Mehrwertsteuersystem-RL verstoßen würde (siehe Ziff. 2.2.).

Ferner dürfte eine Produktversandabgabe an den Anforderungen aus der Verbrauchsteuersystem-RL zu messen sein. Soweit sich die Abgabe auf andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren i.S.v. Art. 1 Abs. 1 Verbrauchsteuersystem-RL bezöge, müsste (lediglich) sichergestellt werden, dass sie keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht (Ziff. 2.1.3.). Hinsichtlich verbrauchsteuerpflichtiger Waren, insbesondere alkoholhaltiger Getränke und Tabakwaren i.S.v. Art. 1 Abs. 1 Buchst. a und b Verbrauchsteuersystem-RL ist zweifelhaft, ob eine auf diese Waren bezogene Produktversandabgabe der Strukturvorgabe aus Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL gerecht würde (Ziff. 2.1.2.3.). Insofern wäre ggf. eine vertiefte Prüfung erforderlich, wobei auch der rechtlichen Zulässigkeit einer Bereichsausnahme für diese Güter nachgegangen werden könnte.<sup>93</sup>

### 2.4. Primärrechtliches Diskriminierungs- und Protektionsverbot aus Art. 110 AEUV

Aus der Prüfung des Sekundärrechts ergibt sich, dass die analysierten Richtlinienbestimmungen der Einführung einer als indirekte Steuer ausgestalteten Produktversandabgabe nicht generell entgegenstehen dürften. Hieraus folgt indes nicht automatisch die Unionsrechtskonformität einer solchen Maßnahme, da die Mitgliedstaaten im Rahmen der ihnen durch das Sekundärrecht eröffneten Gestaltungsfreiheit stets die Maßgaben des Unionsprimärrechts zu beachten haben.<sup>94</sup>

---

92 Vgl. in diesem Sinne auch: EuGH, Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, Rn. 24, bezüglich einer Steuer auf die entgeltliche Lieferung bestimmter Warenkategorien.

93 Fraglich wäre dann insbesondere, ob eine derart differenzierte Besteuerung dem Gleichbehandlungsgedanken genügen würde.

94 Vgl. zum Verhältnis primär- und sekundärrechtlicher Vorgaben: EuGH, Urteil vom 18. Januar 2007, Rs. C-313/05, Brzeziński, Rn. 44 ff.; *Daxkobler*, Die grundfreiheitliche Rechtsprechung des EuGH, Direktes Steuerrecht und Sozial(versicherungs)recht, 2015, S. 285 ff. und speziell: *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Werkstand 77. EL September 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 22: „Dies gilt auch im Fall ihrer (teilweisen) Harmonisierung nach Art. 113 AEUV, die nicht vom Diskriminierungsverbot des Art. 110 AEUV entbindet“.

Hinsichtlich der Einführung einer Produktversandabgabe kommt insbesondere Art. 110 AEUV als relevanter primärrechtlicher Prüfungsmaßstab in Betracht. Nachfolgend wird daher unter Ziff. 2.4.1. zunächst der Anwendungsbereich dieser Vorschrift in Abgrenzung zu weiteren möglicherweise einschlägigen Primärrechtsbestimmungen dargestellt, um dann unter Ziff. 2.4.2 näher auf die aus dieser Bestimmung folgenden Vorgaben einzugehen. Die Ergebnisse werden unter Ziff. 2.4.3. zusammengefasst.

#### 2.4.1. Eröffnung des sachlichen Anwendungsbereichs und Abgrenzung zu anderen Vertragsbestimmungen

Art. 110 AEUV enthält ein spezielles **abgabenrechtliches Diskriminierungs- und Protektionsverbot**<sup>95</sup> zur Gewährleistung der Warenverkehrsfreiheit im Zusammenhang mit dem Import<sup>96</sup> sog. Unionswaren.

Art. 110 AEUV bestimmt:

*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.*

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

Der **Anwendungsbereich** von Art. 110 AEUV ist nur bei Abgaben<sup>97</sup> „auf Waren“, also nur dann eröffnet, wenn die jeweilige Abgabe einen **Produktbezug** aufweist. Der EuGH legt dieses Kriterium weit aus.<sup>98</sup> Ein Produktbezug besteht nach der EuGH-Rechtsprechung namentlich auch bei

---

95 Vgl. *Classen/Nettesheim*, in: Oppermann/Classen/Nettesheim (Hrsg.), Europarecht, 9. Auflage 2021, § 35, Rn. 18; *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Werkstand: 57. EL August 2022, Abschnitt J. Steuerrecht, Rn. 41; *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 7; *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Werkstand 77. EL September 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 2.

96 Wobei der EuGH die Vorschrift erweiternd dahin auslegt, dass sie auch Diskriminierungen von Waren erfasst, die zur Ausfuhr in andere Mitgliedstaaten bestimmt sind, vgl. EuGH, Urteil vom 29. Juni 1978, Rs. 142/77, Statens Kontrol, Rn. 21/27. Art. 111 AEUV verbietet – spiegelbildlich zu Art. 110 AEUV – diskriminierende Exportförderungen inländischer Waren, vgl. *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 4. Für die vorliegend in Rede stehende Konstellation dürfte diese Bestimmung keine Relevanz haben.

97 Der Begriff der Abgabe auf Waren i.S.d. dieser Vorschrift ist weit zu verstehen und umfasst neben indirekten Steuern (Umsatzsteuern, Verbrauchsteuern), auch Beiträge, Gebühren und Sonderabgaben. Für direkte Steuern gilt demgegenüber Art. 112 AEUV, vgl. *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 11 m.N. aus der Rechtsprechung; *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 110 AEUV, Rn 10; Art. 112 AEUV, Rn. 1, Art. 111 AEUV, Rn. 2.

98 Vgl. *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), 6. Auflage 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 9; *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 12 mit Beispielen aus der Rechtsprechung.

Steuern, die auf der Grundlage der im Inland zurückgelegten Wegstrecke (und des Warengewichts) für den grenzüberschreitenden Straßengüterverkehr erhoben werden.<sup>99</sup> Dieses weite Verständnis dürfte dafür sprechen, auch hinsichtlich der Produktversandabgabe, die jedenfalls mittelbar an die Warenlieferung anknüpft, von einem Produktbezug und damit von der Eröffnung des sachlichen Anwendungsbereichs auszugehen.<sup>100</sup>

Auch ist davon auszugehen, dass mit Blick auf die Produktversandabgabe **keine sonstigen Primärrechtsbestimmungen vorrangig** zu prüfen sind. So wird Art. 110 AEUV zwar (wohl) durch die spezielle Bestimmung über staatliche Handelsmonopole in Art. 37 AEUV verdrängt, wenn eine Abgabenregelung mit der Ausübung der spezifischen Funktion des Monopols verbunden ist.<sup>101</sup> Ein derartiges staatliches Monopol steht vorliegend aber nicht in Rede. Art. 30 AEUV, der Abgaben gleicher Wirkung wie Ein- und Ausfuhrzölle verbietet, steht zu Art. 110 AEUV in einem Exklusivitätsverhältnis.<sup>102</sup> Zollgleiche Abgaben sind sämtliche den Waren wegen des Überschreitens der Grenze einseitig auferlegte finanzielle Belastungen, wenn sie kein Zoll im eigentlichen Sinne sind.<sup>103</sup> Inländische Abgaben i.S.v. Art. 110 AEUV sind hingegen solche, die integrierter Bestandteil eines inländischen Abgabensystems sind, das inländische und importierte Waren gleichermaßen nach objektiven Kriterien erfasst, selbst wenn die Abgaben faktisch nur eingeführte Erzeugnisse treffen.<sup>104</sup> Die Produktversandabgabe dürfte die Merkmale eines inländischen Abgabensystems erfüllen, da sie nicht einseitig an einen etwaigen Grenzübertritt, sondern – ohne Differenzierung nach der Herkunft der Waren – an deren Auslieferung im Inland knüpft. Dies

- 
- 99 Vgl. EuGH, Urteil vom 16. Februar 1977, Rs. 20/76, Schöttle & Söhne OHG, Rn. 16. Diese Entscheidung betraf die Vorgängerregelung von Art. 110 AEUV, nämlich Art. 95 des Vertrags über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (EWG).
- 100 Der Warenbezug bei der Produktversandabgabe liegt insbesondere näher, als dies bei der Infrastrukturabgabe für Personenkraftwagen („PKW-Maut“) der Fall war. In diesem Zusammenhang wurde in der Literatur argumentiert, dass eine PKW-Maut allein an die Straßennutzung ohne Bezug zu einem Transportgut anknüpfe, vgl. etwa: *Korte/Gurreck*, Die europarechtliche Zulässigkeit der sog. PKW-Maut, EuR 2014, 420 (426); *Kainer/Ponterlitschek*: Einführung von nationalen Straßenbenutzungsgebühren für Pkw: Verstoß gegen das europarechtliche Diskriminierungsverbot?, ZRP 2013, 198 (200). Der EuGH ging in seinem Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland, zwar nicht auf Art. 110 AEUV ein, Dies dürfte aber auf die Ausgestaltung als direkte Steuer zurückzuführen sein. Der EuGH bejahte in dieser Entscheidung die Auswirkung der PKW-Maut auf den Warenverkehr, vgl. ebenda, Rn. 125 ff.
- 101 Vgl. zur nicht ganz eindeutigen Rechtsprechung etwa: *Seiler*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, Werkstand 77. EL September 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 4; *Waldhoff*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), 6. Auflage 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 23.
- 102 Vgl. etwa: EuGH, Urteil vom 2. Oktober 2014, Rs. C-254/13, Orgacom, Rn. 20; Urteil vom 16. Dezember 1992, Rs. C-17/91, Lornoy, Rn. 16; *Seiler*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, Werkstand 77. EL September 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 4.
- 103 EuGH, Urteil vom 18. Januar 2007, Rs. C-313/03, Brzeziński, Rn. 22.
- 104 Vgl. die Rechtsprechungsnachweise bei: *Khan*, in: *Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 8; *Seiler*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, Werkstand 77. EL September 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 24.

spricht dafür, die Produktversandabgabe als inländische Abgabe i.S.v. Art. 110 AEUV einzustufen.<sup>105</sup> Art. 110 AEUV verdrängt zudem – soweit sein Anwendungsbereich eröffnet ist<sup>106</sup> – das Verbot mengenmäßiger Einfuhrbeschränkungen aus Art. 34 AEUV.<sup>107</sup>

Somit lassen sich gute Gründe dafür anführen, dass eine als indirekte Steuer ausgestaltete Produktversandabgabe am Maßstab des Art. 110 AEUV zu messen wäre.

#### 2.4.2. Zum Prüfungs- bzw. Vergleichsmaßstab des Art. 110 AEUV

Für die Frage, ob die Produktversandabgabe mit Art. 110 AEUV vereinbar wäre, dürfte es maßgeblich darauf ankommen, wie weit das vom EuGH oft als einheitlicher Tatbestand verwendete Diskriminierungsverbot (Art. 110 Abs. 1 AEUV) und Protektionsverbot (Art. 110 Abs. 2 AEUV) zu verstehen ist.<sup>108</sup> Insbesondere dürfte es darauf ankommen, welche inländischen Warengruppen hinsichtlich ihrer steuerlichen Belastung mit gelieferten EU-ausländischen Waren zu vergleichen sind. Als **inländisch** hat der EuGH dabei nicht nur im Inland hergestellte, sondern auch auf dem

---

105 Der EuGH hat zwar entschieden, dass eine zollgleiche Abgabe auch dann vorliegen kann, wenn ein auf inländische und importierte Waren erhobener Pflichtbeitrag erhoben wird, dessen Aufkommen allerdings nur zugunsten inländischer Erzeugnisse verwendet wird, so dass die daraus entstehenden Vorteile die Belastung dieser Erzeugnisse vollständig ausgleichen, vgl. EuGH, Urteil vom 16. Dezember 1992, Rs. C-17/91, Lornoy. Diese Konstellation dürfte indes nicht mit der der Produktversandabgabe übereinstimmen, da diese zwar gegebenenfalls eine Förderung des stationären (inländischen) Handels bezweckt, nicht aber eine Entlastung der inländischen Versandhandelsunternehmen bewirkt werden soll.

106 Hinsichtlich „exotischer“ Waren, denen weder gleichartige noch substituierende Inlandswaren gegenüberstehen, wird darauf verwiesen, dass Art. 110 AEUV nicht greife, insbesondere die Warenverkehrsfreiheit aber eine Abschottung nationaler Märkte verbiete, vgl. etwa *Classen/Nettesheim*, in: Oppermann/Classen/Nettesheim (Hrsg.), *Europarecht*, 9. Auflage 2021, § 35, Rn. 41.

107 Vgl. EuGH, Urteil vom 18. Januar 2007, Rs. C-313/05, Brzeziński, Rn. 50; *Beul*, Verbrauchsteuererhebung als Verstoß gegen EU-Recht – ein Beitrag zu Art. 110 AEU (ex-Art. 90 EG) als Beschränkungsverbot im Spiegel des Art. 34 AEU am Beispiel der französischen Premixabgabe und der angestrebten Brennelementesteuer, IStR 2010, S. 718 m.w.N.; *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, Werkstand 77. EL September 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 4.

108 *Stumpf*, in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, 4. Auflage 2019, Art. 110 AEUV, Rn. 11, weist darauf hin, dass der Gerichtshof immer weniger zwischen Art. 110 Abs. 1 und 2 unterscheide. Sie sieht eine Tendenz, Art. 110 AEUV als allgemeines steuerliches Diskriminierungsverbot für indirekte Abgaben auszugestalten. *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), *Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV*, 1. Auflage 2017, Art. 110 AEUV, Rn. 96, wendet ein, dass dieser Ansatz lediglich auf der pragmatischen Erwägung beruhe, dass auf die schwer zu ermittelnden Gleichartigkeit i.S.d. Art. 110 Abs. 1 AEUV verzichtet werden könne, wenn feststehe, dass jedenfalls von einer Substitutionskonkurrenz der Waren auszugehen und somit der Tatbestand des Art. 110 Abs. 2 AEUV erfüllt sei. In diese Richtung: EuGH, Urteil vom 27. Februar 1980, Rs. 168/78, *Kommision/Frankreich*, Rn. 12 f.

inländischen Markt befindliche Waren eingestuft.<sup>109</sup> Legt man dies zugrunde, sind **EU-ausländische Waren** dann folglich Produkte, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden.<sup>110</sup>

Die **Besonderheit** der Produktversandabgabe besteht darin, dass sie an eine **bestimmte warenbezogene Tätigkeit** anknüpft, nicht aber an eine bestimmte Produktart bzw. -gattung. Diese aus der weiten Auslegung des Warenbezugs resultierende Konstellation entspricht nicht den klassischen Anwendungsfällen des Art. 110 AEUV. Grundsätzlich werden im Rahmen von Art. 110 AEUV die Auswirkungen nationaler Steuerregeln auf gleichartige (= Art. 110 Abs. 1 AEUV) oder zumindest in einem Substitutionswettbewerb stehende (= Art. 110 Abs. 2 AEUV<sup>111</sup>) inländische und EU-ausländische Produkte verglichen. Die Frage der Gleichartigkeit bzw. des Substitutionsverhältnisses (Gleichwertigkeit) bestimmt sich dabei im Wesentlichen nach der **typischen Verwendung** und **Beschaffenheit** von Produktarten<sup>112</sup> bzw. der Austauschbarkeit bestimmter Produktgattungen im Hinblick auf die Verbraucherbedürfnisse<sup>113</sup>.

---

109 Vgl. EuGH, Urteil vom 7. April 2011, C-402/09, Tatu, Rn. 55.

110 Es kann sich dabei auch um Erzeugnisse aus Drittländern handeln, wenn sie sich in den Mitgliedstaaten im freien Verkehr befinden, vgl. EuGH, Urteil vom 17. Juli 1997, Rs. C-90/94, Haahr Petroleum, Rn. 26; *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 4.

111 Art. 110 Abs. 2 AEUV ist also im Ausgangspunkt ein Auffangtatbestand, wenn es an gleichartigen Produkten fehlt, vgl. *Kamann*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Auflage 2018, Art. 110 AEUV, Rn. 26; *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 77. EL September 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 43; *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 113 AEUV, Rn. 21.

112 Als gleichartig stuft der EuGH im Rahmen einer weiten Auslegung Produkte ein, die auf der gleichen Produktions- oder Vertriebsstufe in den Augen des Verbrauchers gleiche oder ähnliche Eigenschaften haben und denselben Bedürfnissen dienen, vgl. *Classen/Nettesheim*, in: Oppermann/Classen/Nettesheim (Hrsg.), Europarecht, 9. Auflage 2021, § 35, Rn. 33; *Rossi*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 2. Auflage 2018, Art. 110 AEUV, Rn. 5; *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV, 1. Auflage 2017, Art. 110 AEUV, Rn. 103; *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Werkstand 77. EL September 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 28.

113 Waren stehen in einem Substitutionsverhältnis, wenn sie in gewisser Weise gleichen Bedürfnissen dienen. Ausreichend ist, wenn die Importware mit der geschützten inländischen Produktion bei einer von mehreren Verwendungen „*teilweise, mittelbar oder potentiell*“ im Wettbewerb steht, vgl. *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sed-laczek*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 110 AEUV, Rn. 48; *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 24. Siehe auch: *Balke*, Steuerliche Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten und freier Warenverkehr im Europäischen Binnenmarkt, 1998, S. 45 f., zur Abgrenzung zur Gleichartigkeit, die sich dadurch auszeichne, dass „gleichartige Produkte“ für den Verbraucher in jeder Hinsicht die gleichen Funktionen erfüllen und Bedürfnissen dienen.

Während bei gleichartigen Waren<sup>114</sup> i.S.v. Art. 110 Abs. 1 AEUV ein **direkter Belastungsvergleich** zwischen der Steuerbelastung inländischer und EU-ausländischer Produkte möglich ist,<sup>115</sup> muss bei Art. 110 Abs. 2 AEUV eine umfassende Würdigung des etwaigen Schutzcharakters einer nationalen Regelung erfolgen<sup>116</sup>. Ein Verstoß gegen Art. 110 Abs. 2 AEUV liegt vor, wenn die jeweils in Rede stehende Belastung geeignet ist, den Inlandsmarkt durch eine Reduktion des Verbrauchs von Importwaren zugunsten der mit ihnen im Wettbewerb stehenden inländischen Waren zu beeinflussen.<sup>117</sup>

Hinsichtlich der Produktversandabgabe dürfte unter Berücksichtigung der Kriterien für die Gleichartigkeit und Gleichwertigkeit davon auszugehen sein, dass sie für eine unbestimmte Vielzahl sowohl gleichartiger als auch gleichwertiger Produkte entstände. Insbesondere dürfte das Kriterium „Lieferung einer Ware an Privatkunden“ keine Kategorie sein, unter der man Produkte verschiedenster Verwendungsmöglichkeiten und verschiedenster Beschaffenheit als gleichartige Waren zusammenfassen könnte.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, anhand welchen Vergleichsmaßstabs die Produktversandabgabe zu bewerten wäre. Insofern dürfte ein enges Verständnis in Betracht kommen, das allein die **steuerliche Belastung der Lieferung** einer unbestimmten Vielzahl von Waren aus dem In- und EU-Ausland vergleicht (siehe Ziff. 2.4.2.1.). In Betracht käme auch, Art. 110 AEUV in dem Sinne weit zu verstehen, dass er nicht nur ein Diskriminierungsverbot statuiert, sondern vielmehr im Sinne eines **Beschränkungsverbots** alle Maßnahmen verbietet, die die Ausübung des freien Warenverkehrs weniger attraktiv machen (siehe Ziff. 2.4.2.2.). Denkbar wäre schließlich, nicht nur die Steuerlast der Lieferung als solcher zu vergleichen, sondern die Gesamtsteuerlast der auf dem Inlandsmarkt befindlichen Waren (= stationärer Handel und Versandlieferung) mit der Gesamtsteuerlast zu liefernder EU-ausländischer Waren zu vergleichen (**Gesamtvergleich der Steuerbelastung** inländischer und EU-ausländischer Waren, siehe Ziff. 2.4.2.3.).

#### 2.4.2.1. Enge Auslegung: Belastungsvergleich zwischen inländischen und EU-ausländischen gelieferten Waren

Für eine enge Auslegung des Art. 110 AEUV dürfte sich insbesondere die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache 20/76 (*Schöttle*) anführen lassen. In dieser Entscheidung ging es – vergleichbar mit der Produktversandabgabe – ebenfalls um die Besteuerung warenbezogener Tätig-

---

114 Vgl. etwa die Rechtsprechungsauswertung bei: *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), *Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV*, 1. Auflage 2017, Art. 110 AEUV, Rn. 103, wonach die Gleichartigkeit beispielsweise bejaht wurde bei: dunklen und hellen Zigaretten, tafelweinartigen Obstweinen und entsprechenden Traubenweinen, bei Kraftfahrzeugen, sofern sich diese insbesondere in Bezug auf Preis, Größe, Komfort, Leistung, Kraftstoffverbrauch, Haltbarkeit und Zuverlässigkeit entsprechen.

115 Vgl. nur: *Rossi*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg (Hrsg.), *Europäisches Unionsrecht*, 2. Auflage 2018, Art. 110 AEUV, Rn. 5.

116 Vgl. EuGH, Urteil vom 27. Februar 1980, Rs. 168/78, *Kommission/ Frankreich*, Rn. 7; *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 22.

117 *Kamann*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 3. Auflage 2018, Art. 110 AEUV, Rn. 28.

keiten. Konkret prüfte der EuGH hier die Vereinbarkeit einer auf Straßenfern­gütertransporte erhobenen Abgabe mit den jetzt in Art. 110 AEUV enthaltenen Regelungen. Die als Bestandteil eines verkehrspolitischen Programms vorübergehend eingeführte Abgabe sollte dazu beitragen, Fern­transporte von der Straße weg auf die Schiene und die Binnenschifffahrt zu verlagern.<sup>118</sup>

Der EuGH stellte ohne nähere Begründung allein auf Art. 110 Abs. 1 AEUV ab und ging davon aus, dass sich versteckte Diskriminierungen aus einer Abgabe ergeben könnten, die – so die Annahme des EuGH für den zu entscheidenden Fall – in Wirklichkeit Steuern ausgleiche, die die **Tätigkeit eines Unternehmens** und nicht die Ware als solche belasten. Der Gerichtshof hielt es für **unproblematisch**, wenn **inländische und ausländische Waren, anknüpfend an eine bestimmte Tätigkeit**, etwa die Benutzung inländischer Straßen, im gleichen Zeitpunkt **belastet** werden.<sup>119</sup> Eine Verletzung von Art. 110 Abs. 1 AEUV liege demgegenüber vor, wenn eine solche Abgabe, die sich unmittelbar auf den Preis der inländischen und ausländischen Waren auswirke, dergestalt erhoben werde, dass die eingeführten Waren diskriminiert werden.<sup>120</sup> Von einer Diskriminierung sei auszugehen, wenn die Voraussetzungen für die Besteuerung bei grenzüberschreitenden und bei rein inländischen Beförderungen verschieden seien, sodass bspw. inländische Waren von bestimmten Ausnahmebestimmungen profitieren könnten und damit – anders als EU-Importwaren – über die gleiche Wegstrecke steuerfrei befördert werden können.<sup>121</sup>

Der EuGH stellte in diesem Fall also den Belastungsvergleich allein zwischen der steuerlichen Belastung der Beförderung (einer unbestimmten Vielzahl gleichartiger und gleichwertiger Waren) an.<sup>122</sup> Überträgt man die Wertung des EuGH in der Rechtssache 20/76 auf die Produktversandabgabe und beschränkt den Belastungsvergleich auf im Versandhandel an Privatkunden gelieferte inländische und EU-ausländische Waren, dürften im Hinblick auf Art. 110 Abs. 1 AEUV **keine durchgreifenden Bedenken** bestehen. Denn für diese Vergleichsgruppen scheint es ohne weiteres möglich, eine diskriminierungsfreie Ausgestaltung vorzunehmen.<sup>123</sup>

#### 2.4.2.2. Weite Auslegung: Allgemeines Beschränkungsverbot?

Aus dem Wortlaut des Art. 110 AEUV ergibt sich, dass sowohl **formelle** als auch **materielle Diskriminierungen** verboten sind, bei denen zwar nicht formal nach inländischen und importierten

---

118 EuGH, Urteil vom 16. Februar 1977, Rs. 20/76, Schöttle & Söhne OHG, Rn. 4.

119 EuGH, Urteil vom 16. Februar 1977, Rs. 20/76, Schöttle & Söhne OHG, Rn. 14.

120 EuGH, Urteil vom 16. Februar 1977, Rs. 20/76, Schöttle & Söhne OHG, Rn. 15.

121 EuGH, Urteil vom 16. Februar 1977, Rs. 20/76, Schöttle & Söhne OHG, Rn. 21.

122 Vgl. EuGH, Urteil vom 16. Februar 1977, Rs. 20/76, Schöttle & Söhne OHG, Rn. 21.

123 Bei einer Prüfung anhand von Art. 110 Abs. 2 AEUV dürfte sich nichts anderes ergeben, wenn man auch insofern die Vergleichsgruppen „gelieferte inländische Ware“ und „gelieferte EU-ausländische Ware“ zugrunde legt.

Waren unterschieden wird, die aber gleichwohl bewirken, dass im Ergebnis die eingeführten Erzeugnisse stärker belastet werden.<sup>124</sup> Fraglich ist, ob Art. 110 AEUV – wie der EuGH dies allgemein bei den Grundfreiheiten annimmt – über das Diskriminierungsverbot hinaus auch ein **allgemeines Beschränkungsverbot** normiert. Maßgeblich wäre dann allein, ob eine (diskriminierungsfreie) steuerrechtliche Maßnahme die grenzüberschreitende Tätigkeit „weniger attraktiv“ erscheinen lassen oder den Zugang zu dem Markt eines anderen Mitgliedstaats erschweren würde.<sup>125</sup> Legte man diesen Maßstab zugrunde, dürfte die Produktversandabgabe unionsrechtlich unzulässig sein, da durch sie der grenzüberschreitende Warenverkehr für nach Deutschland liefernde EU-ausländische Versandhandelsunternehmen weniger attraktiv würde.

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass der **EuGH** Art. 110 Abs. 1 AEUV – soweit ersichtlich – **noch nicht im Sinne eines allgemeinen Beschränkungsverbots** interpretiert habe.<sup>126</sup> Soweit Stimmen in der Literatur gleichwohl eine erweiternde Auslegung dieser Bestimmung fordern, wird ihnen im wissenschaftlichen Diskurs entgegengehalten, dass hierdurch die Unterschiede zu Beschränkungsverboten des Warenverkehrs wie sie in Art. 28, 30, 34 AEUV enthalten seien, verkannt würden. Gerechtfertigt wird diese Differenzierung mit den mitgliedstaatlichen Souveränitätsvorbehalten im steuerlichen Bereich.<sup>127</sup>

Die Unterscheidung zwischen Art. 110 AEUV und der Warenverkehrsfreiheit unter Berücksichtigung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten wäre aber dann zweifelhaft, wenn der EuGH im Bereich der direkten nationalen Steuern, die an den Grundfreiheiten zu messen sind,<sup>128</sup> bereits auf

---

124 Vgl. EuGH, Urteil vom 18. Januar 2007, Rs. C-313/05, *Brzeziński*, Rn. 40; *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 20; *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV, 1. Auflage 2017, Art. 110 AEUV, Rn. 118; *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), 6. Auflage 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 13.

125 Vgl. die Rechtsprechungsnachweise bei: *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Werkstand: 57. EL August 2022, Abschnitt J. Steuerrecht, Rn. 114 sowie *Beul*, Verbrauchsteuererhebung als Verstoß gegen EU-Recht – ein Beitrag zu Art. 110 AEU (ex-Art. 90 EG) als Beschränkungsverbot im Spiegel des Art. 34 AEU am Beispiel der französischen Premixabgabe und der angestrebten Brennelementesteuer, IStR 2010, S. 718 (719) (im Folgenden: *Beul*, IStR 2010).

126 Ausdrücklich offen gelassen in: EuGH, Urteil vom 12. Dezember 1990, Rs. C-302/88, *Hennen Olie/ Stichting Interim*, Rn. 20. Auf eine weite Auslegung mag die Aussage des EuGH deuten, dass Art. 110 AEUV „jede Form des Schutzes beseitigen soll, die aus einer inländischen Abgabe – insbesondere einer solchen, die Waren aus anderen Mitgliedstaaten diskriminiert – folgen könnte“, vgl. EuGH, Urteil vom 2. Februar 2023, Rs. C-676/21, Rn. 28. Im Ergebnis urteilte der EuGH aber auch hier zu einer Diskriminierung. Vgl. auch: *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 15; sowie schon: *Beul*, IStR 2010, S. 718 ff.

127 Zum Ganzen m.w.N.: *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 17 f. In diese Richtung zur Vorgängerregelung des Art. 95 EWG: *Balke*, Steuerliche Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten und freier Warenverkehr im Europäischen Binnenmarkt, 1998, S. 52 – 85.

128 Vgl. nur: *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Werkstand: 57. EL August 2022, Abschnitt J. Steuerrecht, Rn. 572; *Weber-Grellet*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), 2. Auflage 2022, Art. 113 AEUV, Rn. 95 ff.

das allgemeine Beschränkungsverbot zurückgreift. Teile der Literatur vertreten diese Ansicht.<sup>129</sup> Dagegen wird im wissenschaftlichen Diskurs eingewendet, dass der EuGH zwar in Steuerrechtsfällen auf seine Rechtsprechung zu nichtdiskriminierenden Beschränkungen verweise, dass die konkret entschiedenen Fälle aber zeigten, dass **regelmäßig faktische oder mittelbare Diskriminierungen** Voraussetzung für die Annahme von „Beschränkungen“ seien.<sup>130</sup> In diesem Zusammenhang wird betont, dass die konsequente Anwendung des Konzepts diskriminierungsfreier Beschränkungen im Bereich des Steuerrechts weitreichende Konsequenzen hätte, da jede Steuer eine Beschränkung darstelle: Jede noch so geringe Besteuerung mache die Ausübung der Grundfreiheiten weniger attraktiv, sodass der EuGH dann in jedem Fall der Besteuerung berufen wäre, über die Rechtfertigung einer nationalen Steuer zu entscheiden (siehe zu Art. 34 AEUV im Bereich direkter Steuern noch Ziff. 3).<sup>131</sup>

Geht man also davon aus, dass der EuGH bei der Prüfung direkter Steuern an der Warenverkehrsfreiheit kein weit verstandenes Beschränkungsverbot zugrunde legt, scheint es nicht sehr wahrscheinlich, dass er ein solches im Rahmen von Art. 110 AEUV entwickeln wird. Gegen eine etwaige Übertragung der Wertungen aus der Warenverkehrsfreiheit dürfte zudem sprechen, dass Eingriffe in diese nach ständiger EuGH-Rechtsprechung durch die in Art. 36 AEUV aufgezählten Gründe des Allgemeininteresses oder durch zwingende Erfordernisse gerechtfertigt werden können (siehe Ziff. 3).<sup>132</sup> Art. 110 AEUV hingegen kennt keine Rechtfertigungsmöglichkeiten.<sup>133</sup>

**Nach aktueller Rechtsprechung** bleibt es somit dabei, dass Art. 110 AEUV eine Umgehung der in den Art. 28, 30 und 34 AEUV niedergelegten Verbote im Bereich der Warenverkehrsfreiheit nur insoweit verbietet, als **der Verkauf eingeführter Waren zugunsten des Verkaufs gleichartiger Inlandswaren erschwert** wird, also eine (offene oder versteckte) Diskriminierung vorliegt.<sup>134</sup>

#### 2.4.2.3. Weite Auslegung: Vergleich sämtlicher inländischer und gelieferter ausländischer Produkte ?

Wie unter Ziff. 2.4.2.2. dargestellt, sprechen gute Gründe dafür, Art. 110 AEUV bis auf weiteres als bloßes Diskriminierungs-, nicht allgemeines Beschränkungsverbot zu verstehen.

---

129 Vgl. etwa: *Beul*, IStR 2010, S. 718 (719); *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Werkstand: 57. EL August 2022, Abschnitt J. Steuerrecht, Rn. 116 f.; *Stumpf*, in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, EU-Kommentar, 4. Auflage 2019, Art. 112 AEUV. Rn. 23, die aber gleichwohl Beispiele anzuführen scheint, bei denen grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber inländischen benachteiligt sind.

130 *Daxkobler*, Die grundfreiheitliche Rechtsprechung des EuGH, Direktes Steuerrecht und Sozial(versicherungs)recht, 2015, S. 93; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 119.

131 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 119.

132 Vgl. nur: EuGH, Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland, Rn. 122.

133 *Classen/Nettesheim*, in: Oppermann/Classen/Nettesheim (Hrsg.), Europarecht, 9. Auflage 2021, § 35, Rn. 36, 40.

134 Vgl. EuGH, Urteil vom 2. Februar 2023, Rs. C-676/21, A, Rn. 39; Urteil vom 7. April 2011, C-402/09, Tatu, Rn. 53 f.

Auch unter dem **Diskriminierungsgesichtspunkt** könnten sich hinsichtlich der Produktversandabgabe aber **unionsrechtliche Bedenken** ergeben. Grundsätzlich wäre nämlich denkbar, nicht nur die im Versandhandel vertriebenen Inlands- mit den Importwaren miteinander zu vergleichen (siehe Ziff. 2.4.2.1.), sondern stattdessen **sämtlichen inländischen Waren**, die teils im stationären und teils im Versandhandel vertrieben werden, den (notwendig) **ausschließlich im Versandhandel vertriebenen Importwaren** gegenüberzustellen. In diesem Fall stünde sich ein Pool inländischer Waren, die nur teilweise die Produktversandabgabe zu tragen hätten, und ein Pool (unterstellt gleichartiger oder vergleichbarer) Waren gegenüber, die sämtlich die Produktversandabgabe zu tragen hätten. Jedenfalls die Vorschläge von Prof. Klinski zielen darauf, das Kaufverhalten (moderat) in Richtung des stationären Handels zu lenken, also den inländischen stationären Handel zu fördern.<sup>135</sup>

Auf ein solch weites Verständnis des Art. 110 AEUV könnte hindeuten, dass die Bestimmung nach der Rechtsprechung des EuGH allgemein darauf zielt, die Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgabensysteme sicherzustellen.<sup>136</sup> Der EuGH hat den Verbotgehalt des Art. 110 AEUV in jüngeren Urteilen zudem dahingehend definiert, dass Mitgliedstaaten **keine Steuern** einführen dürfen, die **das Ziel oder die Wirkung** haben, **den Verkauf eingeführter Waren zugunsten des Verkaufs gleichartiger Inlandswaren zu erschweren**. Dies begründet der EuGH damit, dass die Mitgliedstaaten die in den Art. 28, 30 und 34 AEUV niedergelegten Verbote im Bereich der Warenverkehrsfreiheit umgehen könnten.<sup>137</sup>

Im Bereich der Warenverkehrsfreiheit urteilte der EuGH wiederholt zur Unionsrechtskonformität von Versandhandelsverboten für bestimmte Produkte. Der Gerichtshof kam zu der Einschätzung, dass das Verbot des Arzneimittelversandhandels sowie das Verbot, Kontaktlinsen über das Internet zu vertreiben, geeignet seien, den Marktzugang für Waren aus anderen Mitgliedstaaten stärker zu behindern als für inländische Erzeugnisse. Denn im Fall des Arzneimittelversandhandels bleibe den betroffenen inländischen Apotheken die Möglichkeit, Arzneimittel stationär zu verkaufen<sup>138</sup> und im Fall des Vertriebsverbots für Kontaktlinsen werde den Wirtschaftsteilnehmern

---

135 Wie unter Ziff. 1.4.1. dargestellt, würde diese Wirkung nicht bzw. nicht so stark eintreten, wenn Lieferungen an Abholstationen von der Abgabepflicht ausgenommen würden.

136 Vgl. EuGH, Urteil vom 27. Februar 1980, Rs. 168/78, Kommission/ Frankreich, Rn. 4, wonach die Vorgängerregelung des Art. 110 AEUV die „vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Besteuerung für inländische und eingeführte Erzeugnisse sicherstellen“ soll; Urteil vom 29. Juni 1978, Rs. 142/77, Statens Kontrol, Rn. 21/27, wonach die Vorgängerregelung des Art. 110 AEUV und die weiteren primärrechtlichen Bestimmungen Neutralität der inländischen Abgabensysteme gegenüber dem innerunionalen Handel in allen Fällen allgemein gewährleisten sollen. Vgl. auch: EuG, Urteil vom 21. Dezember 2022, T-626/20, Landwärme GmbH, Rn. 123: „Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung ein Steuersystem eine gegen Art. 110 AEUV verstößende diskriminierende und protektionistische Wirkung hat, wenn es bewirkt, dass nicht Waren aus anderen Mitgliedstaaten, sondern inländische Waren gekauft werden“.

137 EuGH, Urteil vom 2. Februar 2023, Rs. C-676/21, A, Rn. 39; Urteil vom 7. April 2011, C 402/09, Tatu, Rn. 53 f.

138 Insoweit ließe sich – vorbehaltlich einer genaueren Analyse der Geschäftsmodelle – hinsichtlich der Produktversandabgabe einwenden, dass inländische Versandhandelsunternehmen auch nicht unmittelbar auf den stationären Verkauf umschwenken können. Dies wäre nur bei „hybriden“ Geschäftsmodellen möglich.

aus anderen Mitgliedstaaten eine besonders effiziente Modalität für den Vertrieb dieser Waren vorenthalten.<sup>139</sup>

Würde man diese Wertungen auf Art. 110 AEUV und die Einführung einer Produktversandabgabe übertragen,<sup>140</sup> ließe sich der Schluss ziehen, dass die Abgabe die in- und EU-ausländischen Wirtschaftsteilnehmer nicht in gleicher Weise belastet, da sie die für Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten eine besonders effiziente Modalität für den Vertrieb ihrer Waren besteuert, während dies nicht bei allen inländischen Wirtschaftsteilnehmern der Fall wäre.

Käme man auf dieser Grundlage zu dem Schluss, dass die Produktversandabgabe eine **mittelbare Diskriminierung** darstellt, könnte diese nicht durch die mit der Abgabe verfolgten Ziele gerechtfertigt werden. Denn – wie schon oben unter Ziff. 2.4.2.2. dargestellt – enthält Art. 110 AEUV **keine Rechtfertigungsmöglichkeiten**. Den Mitgliedstaaten bleibt es zwar gestattet, differenzierte Steuersysteme einzuführen.<sup>141</sup> Mit Rücksicht auf die steuerpolitische Souveränität der Mitgliedstaaten sind steuerliche Differenzierungen zwischen gleichartigen bzw. in einem Substitutionswettbewerb stehenden Erzeugnissen daher nach der Rechtsprechung des EuGH nicht per se ausgeschlossen, sodass warenbezogene Abgaben weiterhin zu Lenkungs Zwecken eingesetzt werden können.<sup>142</sup> Nach der Rechtsprechung des EuGH sind nationale Abgabenregelungen vielmehr zulässig, wenn sie auf objektiven, nicht an die Herkunft eines Produkts anknüpfenden Kriterien beruhen und legitime sowie mit dem Unionsrecht vereinbare umwelt-,<sup>143</sup> sozial-, wirtschafts- oder finanzpolitische Ziele verfolgen. Sie müssen aber auch geeignet sein, jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeden Schutz inländischer konkurrierender Produktionen auszuschließen.<sup>144</sup>

---

139 Vgl. EuGH, Urteil vom 2. Dezember 2010, Rs. C-108/09, Ker-Optika, Rn. 51 ff.; Urteil vom 11. Dezember 2003, Rs. C-322/01, DocMorris, Rn. 71 ff.

140 Gegen eine solche Übertragung dürfte insbesondere nicht sprechen, dass der EuGH in der Rechtssache C-591/17 hinsichtlich der „PKW-Maut“ das Vorliegen einer Verkaufsmodalität mit dem Argument ablehnte, dass es sich dabei um Regelungen über die Beförderung, nicht aber Vermarktung handelte (vgl. EuGH, Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland, Rn. 129). Denn bei der hier in Rede stehenden Versandlieferung an Privatkunden betrifft unmittelbar die Frage Warenerwerbs.

141 So: *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV, 1. Auflage 2017, Art. 110 AEUV, Rn. 118.

142 *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV, 1. Auflage 2017, Art. 110 AEUV, Rn. 118.

143 Vgl. etwa: EuGH, Urteil vom 2. April 1998, Rs C-213/96, Outokumpu Oy, Rn. 31 f.

144 Zum Ganzen: *Classen/Nettesheim*, in: Oppermann/Classen/Nettesheim (Hrsg.), Europarecht, 9. Auflage 2021, § 35, Rn. 35; *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 20; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 258; *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV, 1. Auflage 2017, Art. 110 AEUV, Rn. 118 sowie *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 14, mit der Kritik, dass diese Rechtsprechungslinie inkonsistent sei.

**Gegen ein derart weites Verständnis** der relevanten „Vergleichspaare“ und der mittelbaren Diskriminierung im Rahmen von Art. 110 AEUV ließe sich ggf. anführen, dass es bei der Produktversandabgabe nicht um die regelmäßig vom EuGH beurteilte diskriminierende Differenzierung innerhalb einer nationalen Abgabenregelung,<sup>145</sup> sondern vielmehr um die vorgelagerte Frage ginge, welche Tatbestände überhaupt besteuert werden sollen. Gerade insoweit ist die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten von Bedeutung.<sup>146</sup>

Eine enge Auslegung, wie sie der EuGH in der Rechtssache 20/76 (*Schöttle*) vorgenommen hat (= Belastungsvergleich ausschließlich mit Blick auf die den Steuertatbestand der Warenlieferung erfüllenden in- und EU-ausländischen Produkte, vgl. Ziff. 2.4.2.1.) führt auch nicht notwendig zu einer „Umgehung“ der in den Art. 28, 30 und 34 AEUV niedergelegten Verbote im Bereich der Warenverkehrsfreiheit. Denn selbst wenn im Kontext der Warenverkehrsfreiheit im Sinne der vorzitierten Rechtsprechung zu den Versandhandelsverboten von einer mittelbaren Diskriminierung auszugehen sein sollte, könnte diese grundsätzlich durch die in Art. 36 AEUV normierten und die weiteren vom EuGH anerkannten zwingenden Erfordernisse gerechtfertigt werden, so dass im Ergebnis kein Unionsrechtsverstoß vorläge (siehe zu den direkten Steuern Ziff. 3.).

#### 2.4.3. Ergebnis zu Art. 110 AEUV

Die Primärrechtskonformität der Produktversandabgabe (als indirekte Steuer) dürfte an Art. 110 AEUV zu messen sein (siehe Ziff. 2.4.1.).

Überträgt man das EuGH-Urteil in der Rechtssache 20/76 (*Schöttle*), in der der EuGH einen Belastungsvergleich zwischen beförderten in- und EU-ausländischen Waren durchführte, dürften gegen die Einführung einer Produktversandabgabe keine durchgreifenden Bedenken bestehen. Denn es erscheint möglich, diese im Hinblick auf die Belastung gelieferter Waren diskriminierungsfrei auszugestalten (siehe Ziff. 2.4.2.1.).

Jedenfalls nach aktuellem Rechtsprechungsstand dürfte Art. 110 AEUV nicht über seinen Wortlaut hinaus als allgemeines Beschränkungsverbot zu interpretieren sein (siehe Ziff. 2.4.2.2.). Unionsrechtliche Bedenken würden sich aber dann ergeben, wenn im Rahmen von Art. 110 AEUV ein Belastungsvergleich zwischen sämtlichen inländischen Waren (vertrieben im stationären und

---

145 Hier liegt der Fokus der EuGH-Rechtsprechung, aus der sich etwa entnehmen lässt, dass ein Verstoß gegen Art. 110 AEUV vorliege, wenn ein wesentlicher Teil der inländischen Erzeugnisse in die günstigste Steuerklasse, die eingeführten Erzeugnisse aber fast sämtlich unter den höchsten Steuersatz fielen, vgl. EuGH, Urteil vom 27. Februar 1980, Rs. 168/78, Kommission/ Frankreich, Rn. 41. Eine verbotene Protektionswirkung liege hingegen nicht vor, wenn unter jede Steuergruppe ein wesentlicher Teil der inländischen Erzeugnisse falle. Insofern verbiete Art. 110 Abs. 2 AEUV eine an objektiven Kriterien ausgerichtete differenzierende Besteuerung dann nicht, wenn unter jede Steuergruppen ein wesentlicher Teil der inländische Erzeugnisse falle, vgl. EuGH, Urteil vom 4. März 1986, Rs. C-243/84, John Walker & Sons, Rn. 22 ff. Vgl. zur mittelbaren Diskriminierung mit zahlreichen Rechtsprechungsnachweisen: *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), *Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV*, 1. Auflage 2017, Art. 110 AEUV, Rn. 125.

146 Vgl. in diesem Sinne für den Bereich des EU-Beihilfenrechts: Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABL OJ C 262, 19. Juli 2016, S. 1 „Den Mitgliedstaaten steht es frei, ihre wirtschaftspolitischen Maßnahmen nach eigenem Ermessen festzulegen und insbesondere die Steuerlast gemäß ihren Vorstellungen auf die verschiedenen Produktionsfaktoren zu verteilen“.

Versandhandel) und EU-ausländischen Waren angestellt würde. Hiergegen lassen sich Argumente ins Feld führen (siehe Ziff. 2.4.2.2). Es kann indes nicht mit Sicherheit beurteilt werden, wie der EuGH – würde er mit der Sache befasst – entscheiden würde.

## 2.5. EU-Beihilfenrecht

Die unionsrechtlichen Regelungen über staatliche Beihilfen sind primärrechtlich in den Art. 107 – 109 AEUV niedergelegt und Teil der unionsrechtlichen Wettbewerbsregeln.<sup>147</sup>

Das Primärrecht stellt sowohl materielle als auch formelle Voraussetzungen für die unionsrechtskonforme Durchführung von Beihilfen durch die Mitgliedstaaten auf.<sup>148</sup> Die EU-Beihilfenbestimmungen finden neben Art. 110 AEUV (siehe dazu Ziff. 2.4.) Anwendung.<sup>149</sup>

Den Kern des EU-Beihilfenrechts bildet das an die Mitgliedstaaten gerichtete grundsätzliche Verbot staatlicher Beihilfen. Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sind **staatliche** oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art,<sup>150</sup> die durch die **selektive Begünstigung** bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den **Wettbewerb verfälschen** oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Fehlt eines dieser Merkmale, liegt keine Beihilfe vor und die Vorgaben der Art. 107 ff. AEUV finden keine Anwendung.<sup>151</sup>

Als Beihilfen kommen dabei insbesondere auch **Vorteile in Form steuerlicher Maßnahmen** in Betracht, da sie die staatlichen Haushalte belasten und bestimmten Wirtschaftsteilnehmern eine Begünstigung verschaffen, die diese unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätten und

---

147 Vgl. zu aktuellen Reformdiskussionen im Zusammenhang mit der Beschleunigung des grünen Wandels etwa: Kommission, Der Industrieplan für den Grünen Deal: Für Europas CO 2-neutrale Industrie die Führungsrolle sichern, [Pressemitteilung vom 1. Februar 2023](#); Europäischer Rat, [Schlussfolgerungen des Europäischen Rates vom 9. Februar 2023](#).

148 Die Primärrechtsbestimmungen des (materiellen) Beihilferechts werden zudem durch zahlreiche Sekundärrechtsakte sowie durch Leitlinien und Rahmenregelungen der Kommission ergänzt. Ein Gesamtüberblick über die verschiedenen Rechtsakte findet sich auf der [Internetseite der Generaldirektion Wettbewerb der Kommission](#) (unveränderter Stand vom 15. April 2014). Bei Letzteren handelt es sich zwar nicht um verbindliche Rechtsakte. Ihnen kommt aber unter dem Aspekt der Selbstbindung der für den Vollzug des EU-Beihilfenrechts nach Art. 108 AEUV zuständigen Kommission Bedeutung zu, vgl. *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, B 1.

149 EuGH, Urteil vom 25. Juni 1970, Rs. C-47/69, Frankreich/ Kommission, Rn. 11/14; *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 110 AEUV, Rn. 10.

150 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist der Begriff der Beihilfe weiter als der der Subvention. Er umfasst nicht nur positive Leistungen wie etwa die Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen, vgl. etwa: EuGH, Urteil vom 26. April 2018, Rs. C-234/16 und C-235/16, ANGED, Rn. 30; Urteil vom 4. Juni 2015, Rs. C-5/14, Kernkraftwerk Lippe, Rn. 71.

151 Vgl. etwa EuGH, Urteil vom 24. Juli 2003, Rs. C-280/00, Altmark Trans, Rn. 74.

die sie finanziell besser stellen als die übrigen Steuerpflichtigen („**Verschonungssubvention**“ in Gestalt bevorzugender Minderbelastungen heimischer Unternehmen).<sup>152</sup>

Es wäre möglich, dass die **Produktversandabgabe** eine Verschonungssubvention darstellt, da Unternehmen des stationären Handels die Abgabe nicht zu zahlen haben, inländische Unternehmen<sup>153</sup> des Versandhandels hingegen schon.<sup>154</sup>

Insofern dürfte es insbesondere darauf ankommen, ob das **Kriterium der Selektivität** erfüllt wäre.

### 2.5.1. Selektivitätskriterium

Für die Beurteilung der Selektivität kommt es nach ständiger EuGH-Rechtsprechung entscheidend darauf an, ob die fragliche nationale Maßnahme im Rahmen einer rechtlichen Regelung geeignet ist, „**bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige**“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen **zu begünstigen**, die sich im Hinblick auf das Regelungsziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als „**diskriminierend**“ eingestuft werden kann.<sup>155</sup> Staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit auf den ersten Blick selektiv sind, fallen dann nicht unter den Begriff der staatlichen Beihilfe, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass diese Unterscheidung **gerechtfertigt** ist, weil sie sich aus der **Natur oder der Systematik der Regelung** ergibt.<sup>156</sup>

Der Gerichtshof betont insoweit, dass Art. 107 AEUV nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen unterscheidet, sondern diese nach ihren Wirkungen beschreibt.<sup>157</sup> Allein der Umstand, dass mitgliedstaatliche Maßnahmen (legitime) Ziele verfolgen, schließt die Beihilfequalität also nicht aus.<sup>158</sup> Es kommt vielmehr entscheidend darauf an, ob die Differenzierung

---

152 Vgl. etwa: EuGH, Urteil vom 4. Juni 2015, Rs. C-5/14, Kernkraftwerk Lippe, Rn. 72 m.w.N.; *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, B 10; *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.) 77. EL September 2022, Art. 110 AEUV, Rn. 5.

153 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 162, zum im Rahmen des EU-Beihilfenrechts maßgeblichen Vergleich nur inländischer Unternehmen und Produktionszweige.

154 Vgl. *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, B 8, dazu, dass eine selektive Begünstigung nicht nur innerhalb eines zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenzierenden Steuersystems, sondern auch dann vorliegen kann, wenn ein Gesetz lediglich einen bestimmten Kreis von Belasteten erfasst und andere Unternehmen systemwidrig nicht einzieht.

155 EuGH, Urteil vom 26. April 2018, Rs. C-234/16 und C-235/16, ANGED, Rn. 31; Urteil vom 4. Juni 2015, Rs. C-5/14, Kernkraftwerk Lippe, Rn. 74 m.w.N. Vgl. allgemein zum in der Rechtsprechung insofern entwickelten Dreistufentest: *Jaeger*, in: Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht, Teil 8, Rn. 57 ff.

156 Vgl. etwa: EuGH, Urteil vom 26. April 2018, Rs. C-234/16 und C-235/16, ANGED, Rn. 35; Urteil vom 29. März 2012, Rs. C-417/10, 3M Italia, Rn. 40 m.w.N.

157 EuGH, Urteil vom 26. April 2018, Rs. C-234/16 und C-235/16, ANGED, Rn. 40; Urteil vom 4. Juni 2015, Rs. C-5/14, Kernkraftwerk Lippe, Rn. 75.

158 Vgl. EuGH, Urteil vom 22. Dezember 2008, Rs. C-487/06 P, British Aggregates, Rn. 84 ff.

zwischen der steuerlich belasteten und der steuerlich nicht belasteten Gruppe darauf zurückzuführen ist, dass diese sich in **rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht nicht in einer vergleichbaren Situation** befinden.<sup>159</sup>

Hinsichtlich der Kernbrennstoffsteuer, die ausschließlich Kernbrennstoff, nicht aber andere zur Stromerzeugung eingesetzte Energieträger besteuern sollte, lehnte der EuGH in der Rechtssache C-5/14 (*Kernkraftwerk Lippe*) die Selektivität ab. Dies begründete er im Wesentlichen damit, dass mit dieser Steuer in Anwendung des Verursacherprinzips Einnahmen für die notwendige Sanierung des Atommüllzwischenlagers Asse II generiert werden sollten. Die Arten der Stromerzeugung, die keinen Kernbrennstoff verwendeten, befänden sich in Anbetracht des mit dieser Regelung verfolgten Ziels nicht in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation, die mit der Atommüll produzierenden Stromerzeugung vergleichbar sei.<sup>160</sup> In den Rechtssachen C-234/16 und C-235/16 (*ANGED*), in denen es um die Abgabenerhebung auf Einzelhandelseinrichtungen ab einer bestimmten Mindestgröße ging, stellte der EuGH fest, dass eine solche Differenzierung nach einer bestimmten Auslage- und Verkaufsfläche zwar zu einer Begünstigung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV führen könne.<sup>161</sup> Gleichwohl verneinte der Gerichtshof im Ergebnis die Beihilfequalität, da zum einen die Mitgliedstaaten mangels unionsrechtlicher Harmonisierung frei darin seien „die Steuerlast gemäß ihren Vorstellungen auf die verschiedenen Produktionsfaktoren zu verteilen“ und weil es zum anderen unbestreitbar sei, dass mit Blick auf die mit der Abgabe verfolgten Ziele (Beitrag zum Umweltschutz und zur Raumordnung) Märkte mit einer großen Fläche negativere Auswirkungen entfalteten und somit nicht in einer mit kleineren Märkten vergleichbaren Situation seien. Die Festlegung des Grenzwerts beruhe auf komplexen technischen Beurteilungen und liege im Ermessen des nationalen Gesetzgebers.<sup>162</sup>

Überträgt man diese EuGH-Judikatur auf die Produktversandabgabe **dürften sich sachliche Gründe gegen die Einstufung als selektive Vorteilsgewährung benennen lassen**: Als Ziel bzw. Grund einer solchen Abgabe ließe sich die Belastung nur derjenigen Unternehmen bzw. Kunden anführen, die durch die Warenlieferungen an Privatadressen (und ggf. Abholstationen) umwelt- und verkehrspolitische sowie ggf. weitere Negativeffekte erzeugen. Unternehmen bzw. Kunden im stationären Handel, die keine derartigen Negativeffekte erzeugen, befänden sich folglich nicht in der gleichen tatsächlichen und rechtlichen Situation wie die Versandhandelsbranche

---

159 EuGH, Urteil vom 26. April 2018, Rs. C-234/16 und C-235/16, *ANGED*, Rn. 42.

160 EuGH, Urteil vom 4. Juni 2015, Rs. C-5/14, *Kernkraftwerk Lippe*, Rn. 78 ff.

161 EuGH, Urteil vom 26. April 2018, Rs. C-234/16 und C-235/16, *ANGED*, Rn. 41.

162 EuGH, Urteil vom 26. April 2018, Rs. C-234/16 und C-235/16, *ANGED*, Rn. 45 ff.

(sog. „*materienlogische Differenzierung*“<sup>163</sup>).<sup>164</sup> Hinsichtlich der Nichtbelastung des stationären Handels ließe sich folglich mit dem mit der Produktversandabgabe verfolgten Lenkungszweck argumentieren und anführen, dass es sich daher nicht um eine „*Abweichung von der Natur der Regelung*“ bzw. eine „*systemwidrige Ausnahme*“ handeln würde.<sup>165</sup>

**Für die Selektivität** einer Produktversandabgabe könnte aber eine Ausgestaltung sprechen, die gezielt auf eine **Förderung des stationären inländischen Handels** gerichtet ist.

Wie bereits oben unter Ziff. 1.4.1. angedeutet, dürfte es nicht zuletzt auf die konkrete Ausgestaltung eines etwaigen nationalen Gesetzes ankommen. Dabei könnte auch eine Rolle spielen, ob alle Versandhandelsunternehmen oder nur Onlineunternehmen belastet werden.<sup>166</sup> Auch die Frage, wie Unternehmen mit „hybriden Geschäftsmodellen“ (= stationärer Handel und Versandhandel) zu behandeln wären, und ob Lieferungen an Abholstationen von der Abgabepflicht ausgenommen werden, könnte relevant sein.<sup>167</sup>

Sollte sich im Rahmen einer – hier nicht leistbaren – vertieften Prüfung ergeben, dass bessere Gründe für die Annahme einer Beihilfe sprechen, wäre zu eruieren, ob Ausnahmetatbestände greifen könnten, die gleichwohl die EU-Beihilfenkonformität einer Produktversandabgabe gewährleisten würden (siehe nachfolgend Ziff. 2.5.2.).

#### 2.5.2. Hilfsweise: Prüfen von Ausnahmetatbeständen

Sind die Merkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt, ist dies nicht gleichbedeutend mit einer Unionsrechtswidrigkeit der betreffenden nationalen Maßnahme. Denn das in dieser Vertragsvorschrift geregelte **Beihilfeverbot gilt nicht absolut**, sondern nur insoweit, als in den Verträgen

---

163 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 166, 168, 187, zur Rechtmäßigkeit und zum Kontrollmaßstab solcher steuerextrinsischen Ziele.

164 In diesem Zusammenhang sei auch darauf verwiesen, dass das Unionsrecht den Begriff und damit das Konzept der „Umweltsteuer“, also einer Steuer, deren Besteuerungsgegenstand eine eindeutig negative Auswirkung auf die Umwelt hat oder die bestimmte Tätigkeiten, Gegenstände oder Dienstleistungen belastet, damit die Umweltkosten in deren Preis einfließen und/oder damit die Hersteller und die Verbraucher zu umweltfreundlicherem Verhalten hingeführt werden, voraussetzt und anerkennt, vgl. Art. 2 Nr. 119 Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. L 187, 26. Juni 2014, S. 1 ([konsolidierte Fassung](#)).

165 So: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 169, 171, zum maßgeblichen Beurteilungsmaßstab für die Selektivität. Vgl. auch: *Frenz/Roth*, Steuer- und Abgabenbefreiungen als Beihilfen – aktuelle Rechtsprechung und Entwicklungen (Energiesteuer) –, DStZ 2006, S. 465 (468); *Jaeger*, in: Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht, Teil 8, Rn. 77 ff.; *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, B 8;

166 So wurde etwa in der [Estudio Juridico](#), S. 2, 28 f., 30, 33 ff., u.a. aus Gründen des EU-Beihilfenrechts eine Besteuerung sämtlicher Versandhandelsunternehmen empfohlen.

167 In der Literatur wird betont, dass Regelungen, die – wie die Produktversandabgabe – Lenkungszwecke verfolgen und daher materienlogische Differenzierungen vornehmen, einer strengeren Prüfung durch den EuGH unterlägen als „reine“ Steuergesetze, die nach allein nach der Leistungsfähigkeit der Steuerschuldner differenzieren, vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 188.

nichts anderes bestimmt ist. Zu diesen anderen Bestimmungen zählen Art. 107 Abs. 2, 3 AEUV, unter deren Voraussetzungen Beihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar gelten bzw. als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden können.

Hinsichtlich der Produktversandabgabe käme etwa Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV in Betracht, der es der Kommission im Rahmen des Überprüfungsverfahrens nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ermöglicht, Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsbereiche zu genehmigen, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft.<sup>168</sup>

### 2.5.3. Ergebnis zum EU-Beihilfenrecht

Im Rahmen der hier nur möglichen kursorischen Prüfung lässt sich festhalten, dass sich Argumente für eine mangelnde Selektivität anführen lassen, sodass die Produktversandabgabe nicht als Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren wäre. Sollte dies anders zu beurteilen sein, käme möglicherweise eine Genehmigung der Beihilfe auf der Grundlage der Ausnahmenvorschrift des Art. 107 Abs. 3 Buchst. b AEUV in Betracht.

Letztlich dürfte es auch mit Blick auf das EU-Beihilfenrecht auf die **konkrete Ausgestaltung** und Begründung einer nationalen Produktversandabgabe sowie nicht zuletzt auf die diesbezügliche Einschätzung der für die Durchführung des EU-Beihilfenrechts zuständigen Kommission sowie des EuGH ankommen.

## 2.6. EU-Grundrechte

Weitere primärrechtliche Vorgaben für die Einführung einer Produktversandabgabe könnten sich aus den Unionsgrundrechten, insbesondere aus der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRCh) ergeben.

### 2.6.1. Anwendbarkeit der GRCh

Die Mitgliedstaaten sind gemäß Art. 51 Abs. 1 S. 1 2. HS GRCh „*ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union*“ an die GRCh gebunden.

Fraglich ist daher, ob es sich bei der Einführung einer nationalen Produktversandabgabe um eine **Durchführung von Unionsrecht** handelt, sodass – neben den Grundrechten des Grundgesetzes – auch die Vorgaben aus der GRCh zu beachten wären.<sup>169</sup> Für die Maßgeblichkeit auch der Unionsgrundrechte könnte sprechen, dass eine als indirekte Steuer ausgestaltete Produktversandabgabe insbesondere den **unionsrechtlich determinierten Handlungsspielraum gemäß Art. 1 Abs. 2,**

---

168 Zum weiten Ermessen bzw. Beurteilungsspielraum der Kommission: EuG, Urteil vom 21. Dezember 2022, T-626/20, Landwärme/Kommission, Rn. 101; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 176 sowie *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, B 3.

169 Vgl. allgemein zur möglichen Parallelgeltung von EU- und nationalen Grundrechten: EuGH, Urteil vom 26. Februar 2013, Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson, Rn.29; BVerfG, Beschluss vom 26. November 2019, 1 BvR 16/13, Recht auf Vergessen I, Rn. 39, 43 f.

**Abs. 3 der Verbrauchsteuersystem-RL** nutzen würde (siehe oben Ziff. 2.1.2. und Ziff. 2.1.3.). Diese Bestimmungen geben den Mitgliedstaaten zwar einen Handlungsspielraum, hegen ihn aber gleichwohl durch unionsrechtliche Vorgaben ein.<sup>170</sup> Hierdurch unterscheiden sich die genannten Bestimmungen der Verbrauchsteuersystem-RL von bestimmten Wahl- und Optionsrechten der Mehrwertsteuersystem-RL. Letztere lassen in bestimmten Konstellationen Abweichungen vom geltenden Sekundärrecht zu und stellen daher nach Einschätzung des EuGH keine Durchführung des Unionsrechts dar.<sup>171</sup>

Eine Durchführung von Unionsrecht wird darüber hinaus auch dann angenommen, wenn die nationale Maßnahme eine Beschränkung von Grundfreiheiten darstellt. Denn wenn nationale (Steuer-)Regelungen die Grundfreiheiten einschränken, müssen sie die Unionsgrundrechte beachten.<sup>172</sup> Mit Blick auf die Einführung einer Produktversandabgabe als indirekte Steuer sprechen gute Gründe dafür, dass ihre Primärrechtskonformität anhand von Art. 110 AEUV statt anhand der Warenverkehrsfreiheit zu beurteilen ist (siehe oben Ziff. 2.4.1.), sodass sich diese Herleitung der Unionsrechtsdurchführung auf eine als indirekte Steuer ausgestaltete Produktversandabgabe nicht unmittelbar übertragen lässt. Anders wäre dies bei einer Ausgestaltung als direkte Steuer (siehe Ziff. 3).

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen zur Verbrauchsteuersystem-RL sprechen gute Gründe dafür, dass der **EuGH** – würde er mit dieser Frage befasst – eine nationale Produktversandabgabe auch **anhand der Unionsgrundrechte** prüfen würde.

#### 2.6.2. Möglicherweise einschlägige Grundrechte

Für das Steuerrecht lassen sich diverse relevante Grundrechte und grundrechtsgleiche Prinzipien identifizieren.

In der Literatur werden neben dem allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh, die Berufsfreiheit und die unternehmerische Freiheit (Art. 15, 16 GRCh) sowie das Grundrecht auf Eigentum (Art. 17 GRCh) genannt. Relevanz können aber etwa auch der Schutz der Privatsphäre und personenbezogener Daten (Art. 7 und 8 GRCh), die Rechte auf eine gute Verwaltung (Art. 41 GRCh), auf Zugang zu Dokumenten (Art. 42 GRCh) und die justiziellen Grundrechte (Art. 47 – 50 GRCh) haben.<sup>173</sup>

Die folgende Analyse beschränkt sich auf den hinsichtlich einer Produktversandabgabe *a priori* besonders relevant erscheinenden **allgemeinen Gleichheitsgrundsatz** aus Art. 20 GRCh

---

170 Vgl. in diesem Sinne etwa: EuGH, Urteil vom 21. Dezember 2011, Rs. C-411/10, Rn. 64 ff., wonach es sich bei der Ausübung des den Mitgliedstaaten im Rahmen des Selbsteintrittsrecht der Dublin-Verordnung eingeräumten Ermessens um eine Durchführung von Unionsrecht handele.

171 EuGH, Urteil vom 13. Juli 2000, Rs. C-36/99, *Idéal Tourisme*, Rn. 38, bestätigt in: EuGH, Urteil vom 7. Dezember 2006, Rs. C-240/05, *Eurodental*, Rn. 52.

172 Vgl. EuGH, Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, *Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland*, Rn. 55 ff.; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 6 f.

173 Vgl. die umfassende Darstellung bei: *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 1. Auflage 2018, § 3 f.

(Ziff. 2.6.3.) sowie knapp auf die Freiheitsrechte der Berufs-, Unternehmens- und Eigentumsfreiheit (Ziff. 2.6.4.).

### 2.6.3. Allgemeiner Gleichheitssatz

Art. 20 GRCh kodifiziert den bereits vor Inkrafttreten der GRCh als ungeschriebenes Unionsrechtsprinzip geltenden allgemeinen Gleichheitsgrundsatz.<sup>174</sup>

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verbietet der Grundsatz der Gleichbehandlung, vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich zu behandeln oder unterschiedliche Sachverhalte gleich zu behandeln, es sei denn, dass eine derartige Behandlung objektiv gerechtfertigt ist.<sup>175</sup>

Wie vergleichbar im Rahmen der nationalverfassungsrechtlichen Prüfung<sup>176</sup> stellt sich mit Blick auf den unionsgrundrechtlichen Gleichheitsgrundsatz aus Art. 20 GRCh insbesondere die Frage, ob die mit der Produktversandabgabe einhergehende **Differenzierung** zwischen steuerpflichtigen Unternehmen, die **Liefertätigkeiten** durchführen und nicht steuerpflichtigen Unternehmen, die solche Liefertätigkeiten nicht ausführen, unionsrechtskonform ist.<sup>177</sup>

#### 2.6.3.1. Prüfungsmaßstäbe der Unionsgerichte

Für die Frage, ob die nationale Produktversandabgabe hinsichtlich der Differenzierung zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Unternehmen mit Art. 20 GRCh vereinbar ist, kommt es darauf an, welchen Prüfungsmaßstab die Unionsgerichte – würden sie mit der Sache befasst – zugrunde legen würden.

Art. 20 GRCh wird in der Literatur aufgrund seines weiten sachlichen Anwendungsbereichs zwar „*enormes Potential*“ für das Steuerrecht zugeschrieben.<sup>178</sup> Dies gelte insbesondere deshalb, weil der allgemeine Gleichheitssatz – anders als die Grundfreiheiten – nicht lediglich die Gleichbehandlung inländischer und grenzüberschreitender Sachverhalte gebiete. Art. 20 GRCh ordnet vielmehr allgemein an, dass „*alle Personen vor dem Gesetz gleich*“ sind. Hieraus ergebe sich, dass Art. 20 GRCh **alle denkbaren Unterscheidungskriterien** und auch Ungleichbehandlungen

---

174 Vgl. Erläuterungen zur Charta der Grundrechte, [ABl. C 303, 14. Dezember 2007](#), S. 17 (24).

175 Vgl. nur die Rechtsprechungsnachweise bei: Gericht der Europäischen Union (EuG), Urteil vom 8. Januar 2003, verb. Rs. T-94/01, T-152/01 und T-286/01, Rn. 51.

176 Vgl. Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland, Sachstand, WD 4 – 3000 – 002/23, S. 13 ff.

177 Auf weitere, im Zusammenhang mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz diskutierte Aspekte wird im Rahmen dieser Ausarbeitung nicht eingegangen. Vgl. etwa zum Prinzip der Leistungsfähigkeit: *Eiling*, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern: Verprobt am Beispiel der Kernbrennstoffsteuer, 2014, S. 170 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 54 ff.

178 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 78.

innerhalb des Mitgliedstaats erfassen könne.<sup>179</sup> Allerdings werden in der Literatur diverse Gesichtspunkte dafür angeführt, dass die Unionsgerichte bei der Überprüfung eines nationalen Steuergesetzes (wohl) einen **großzügigen Prüfungsmaßstab** anwenden würden. So wird darauf verwiesen, dass Art. 20 GRCh **keine konkreten Maßstäbe** vorgebe und dass der EuGH bei allgemeinen Gleichheitsgrundsätzen ohnehin einen großzügigen Prüfungsmaßstab anwende.<sup>180</sup> Zudem wird die – auch im Bereich der indirekten Steuern jenseits der Harmonisierung verbleibende – **Steuerhoheit der Mitgliedstaaten** betont, die gegen ein dynamisches Einwirken des Gerichtshofs auf die nationalen Steuerrechtsordnungen spreche.<sup>181</sup> Schließlich wird darauf verwiesen, dass die gerichtliche Kontrolldichte gegenüber dem **Gesetzgeber** – im Vergleich zum Handeln der Verwaltungsbehörden – großzügiger sei und der EuGH insoweit das weite Ermessen bzw. den Beurteilungsspielraum für das Austarieren verschiedener Interessen betone.<sup>182</sup>

Die Unionsgerichte haben – außerhalb des Steuerrechts – entschieden, dass der Gleichheitsgrundsatz in einem der Ermessenausübung unterliegenden Bereich nur dann verletzt sei, wenn die rechtsetzende Stelle eine **willkürliche** oder **im Verhältnis zum verfolgten Zweck offensichtlich unangemessene Differenzierung** vornehme.<sup>183</sup>

Im Zusammenhang mit **Differenzierungen nach Regionen, Produktions- und Verkaufsbedingungen** haben die Unionsgerichte betont, dass dem (Unions-)Gesetzgeber dann ein weites Ermessen zustehe, wenn seine Tätigkeit politische, wirtschaftliche und soziale Entscheidungen beinhalte und er komplexe Beurteilungen und Prüfungen vornehmen müsse. Hier legten die Unionsgerichte aber nicht nur den vorgenannten Willkürmaßstab an, sondern nahmen eine **strengere Prüfung** vor: Eine unterschiedliche Behandlung sei in diesen Bereichen nur gerechtfertigt, wenn sie auf einem **objektiven und angemessenen Kriterium beruhe**, d. h., wenn sie im Zusammenhang mit einem rechtlich zulässigen Regelungsziel stehe, und wenn diese unterschiedliche Behandlung in **angemessenem Verhältnis** zum verfolgten Regelungsziel stehe.<sup>184</sup> Der (Unions-)Gesetzgeber sei zudem verpflichtet, **alle sachlichen Umstände** sowie die zum Zeitpunkt des Erlasses der in Rede stehenden Maßnahme **verfügbaren technischen und wissenschaftlichen Daten** zu berücksichtigen (im Folgenden: Verhältnismäßigkeitsmaßstab).<sup>185</sup>

---

179 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 16.

180 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 77 f.

181 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 16, bezüglich direkter Steuern.

182 Hölscheidt, in: Meyer/Hölscheidt (Hrsg.), Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 5. Auflage 2019, Art. 20, Rn. 17; Jarass, in: Jarass (Hrsg.), Charta der Grundrecht der EU, 4. Auflage 2021, Art. 20, Rn. 19.

183 Vgl. die Rechtsprechungsnachweise bei: EuG, Urteil vom 8. Januar 2003, verb. Rs. T-94/01, T-152/01 und T-286/01, Rn. 51.

184 EuGH, Urteil vom 16. Dezember 2008, Rs. C-127/07, Arcelor, Rn. 47.

185 Vgl. etwa EuGH, Urteil vom 16. Dezember 2008, Rs. C-127/07, Arcelor, Rn. 58 sowie die weiteren Nachweise bei: Jarass, in: Jarass (Hrsg.), Charta der Grundrecht der EU, 4. Auflage 2021, Art. 20, Rn. 20.

Bei der Beurteilung der sog. „PKW-Maut“ argumentierte der EuGH im Zusammenhang mit Art. 20 GRCh und dem Diskriminierungsverbot aus Art. 18 AEUV insbesondere mit der (fehlenden) **Kohärenz des Steuersystems**.<sup>186</sup> Dahinter steht der Gedanke, dass eine nationale Regelung nur dann geeignet ist, das geltend gemachte Ziel zu erreichen, wenn sie es in kohärenter und systematischer Weise verfolgt.<sup>187</sup> Das setzt – so die Literatur – wertungskonsistente Abwägungen voraus.<sup>188</sup> Der EuGH hat die fehlende Wertungsinkonsistenz bezüglich der PKW-Maut damit begründet, dass das mit dieser Infrastrukturabgabe verfolgte Ziel des teilweisen Systemwechsels von der Steuerfinanzierung zum Benutzer- bzw. Verursacherprinzip nicht kohärent verfolgt werde, weil inländische Nutzer über einen Ausgleichsmechanismus von der Abgabe i.E. wieder befreit würden.<sup>189</sup>

Bezüglich einer unionsrechtlichen Regelung, die als Hauptzweck den **Umweltschutz** verfolgte, hat der EuGH entschieden, dass der Unionsgesetzgeber auch den weiteren betroffenen Interessen in vollem Umfang Rechnung tragen müsse. Bei der Prüfung der mit verschiedenen möglichen Maßnahmen verbundenen Belastungen sei zu bedenken, dass zwar die Bedeutung der angestrebten Ziele sogar beträchtliche Folgen wirtschaftlicher Art zum Nachteil bestimmter Wirtschaftsteilnehmer rechtfertigen könne; die Ausübung der Beurteilungsspielraum dürfe aber **nicht zu offensichtlich unangemessenen Ergebnissen** führen.<sup>190</sup>

#### 2.6.3.2. Folgerungen für eine Differenzierung nach Versandhandelstätigkeiten

Nach dem Vorstehenden käme in Betracht, dass die Unionsgerichte – sofern sie mit der Sache befasst und die GRCh für anwendbar halten würden – eine nationale Produktversandabgabe am weiten „Willkürmaßstab“ oder am strengeren Verhältnismäßigkeitsmaßstab messen würden.<sup>191</sup>

Selbst wenn man aber den strengeren Verhältnismäßigkeitsmaßstab anlegt, erscheint es nach hiesiger Einschätzung nicht ausgeschlossen, dass die Produktversandabgabe diesen Anforderungen gerecht werden könnte. So ist insbesondere festzustellen, dass es sich jedenfalls beim **Umweltschutz**, der mit der Produktversandabgabe u.a. verfolgt wird (Ziff. 1.4.1.), um einen **legitimen Zweck** handelt.<sup>192</sup> Im Rahmen einer vertieften Prüfung wäre zu klären, inwieweit etwa auch verkehrspolitische und städtebauliche Motive als legitime Ziele einzustufen sind. Sodann erscheint es nicht ausgeschlossen, dass der nationale Gesetzgeber unter Berücksichtigung der sachlichen

---

186 EuGH, Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland, Rn. 63.

187 EuGH, Urteil vom 10. März 2009, Rs. C-169/07, Hartlauer, Rn. 55.

188 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 47.

189 EuGH, Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland, Rn. 63 ff.

190 EuGH, Urteil vom 16. Dezember 2008, Rs. C-127/07, Arcelor, Rn. 58.

191 Unwägbarkeiten ergeben sich nicht zuletzt daraus, dass bei den unter Ziff. 2.6.3.1. dargestellten Konstellationen Unionsrechtsakte, nicht aber nationale Steuerregeln in Rede standen. In der Entscheidung EuGH, Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland, Rn. 57 ff. argumentierte der EuGH im Wesentlichen mit dem unter Ziff. 2.6.3.1. dargestellten Kohärenzansatz.

192 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 114.

Umstände und verfügbaren technischen und wissenschaftlichen Erkenntnisse darlegen könnte, dass die Versandhandelstätigkeiten (u.a.) die unter Ziff. 1.4.1. skizzierten Negativeffekte tatsächlich nach sich ziehen und dass eine von ihm erarbeitete konkrete Ausgestaltung der Produktversandabgabe in kohärenter Weise die Erreichung legitimer Ziele fördert und die Belastung bestimmter Unternehmen bzw. Kundengruppen in einem angemessenen Verhältnis zu den verfolgten Zielen steht.

#### 2.6.4. Berufs-, Unternehmer-, Eigentumsfreiheit

Es sei an dieser Stelle lediglich noch ergänzend darauf verwiesen, dass ein Steuergesetz, wie die Produktversandabgabe, u.a. auch noch in die Berufs- bzw. unternehmerische Freiheit gemäß Art. 15 f. GRCh<sup>193</sup> sowie das Eigentumsrecht aus Art. 17 GRCh<sup>194</sup> der Betroffenen eingreifen kann.

Solche Eingriffe sind gemäß Art. 52 Abs. 1 GRCh gerechtfertigt, wenn sie **gesetzlich vorgesehen**<sup>195</sup> und insbesondere **verhältnismäßig** sind.<sup>196</sup> Verhältnismäßig sind Maßnahmen grundsätzlich dann, wenn sie zur Erreichung eines legitimen Ziels geeignet sind und dabei nicht über das hinausgehen, was zur Zielerreichung erforderlich und unter Berücksichtigung des Gewichts des verfolgten legitimen Zwecks angemessen ist.<sup>197</sup> Bei nationalen Steuerregeln gilt, – wie schon unter Ziff. 2.6.3.1. dargestellt – dass den Mitgliedstaaten jenseits harmonisierter Regelungen aufgrund ihrer Steuerhoheit von Unionsseite grundsätzlich ein weiter Spielraum zuzugestehen ist.<sup>198</sup> Im Rahmen der Verhältnismäßigkeit wird wiederum das Kriterium der **Kohärenz** relevant (siehe bereits Ziff. 2.6.3.1.).

---

193 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 34 ff., die erläutert, dass die Schutzbereiche danach abzugrenzen seien, ob Persönlichkeitsgebundenheit der Tätigkeit im Vordergrund stehe (= Berufsfreiheit), oder ob diese durch den wirtschaftlichen oder unternehmerischen Kontext in den Hintergrund gedrängt werde (= unternehmerische Freiheit, insbesondere juristische Personen). Eingriffe seien insbesondere bei berufs- oder unternehmensbezogenen Lenkungssteuern denkbar.

194 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 43, die unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte darlegt, dass die Erhebung von Steuern ohne Weiteres das Grundrecht auf Eigentum beeinträchtigt.

195 Insofern geht es insbesondere um die Gewährleistung von Rechtssicherheit durch klare und vorhersehbare Regelungen, vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 48 f.

196 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 35, 47, dazu, dass auch die in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gelegten Grundrechte auf unternehmerische Freiheit und Eigentum den Schranken bzw. Schranken-Schranken des Art. 52 Abs. 1 GRCh unterliegen.

197 Vgl. allgemein zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz: EuGH, Urteil vom 10. Februar 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, Haribo und Österreichische Salinen, Rn. 70; Urteil vom 6. Dezember 2005, verb. Rs. C-453/03, C-11/04, C-12/04 und C-194/04, ABNA Ltd u.a. und Secretary of State for Health u.a., Rn. 68; Urteil vom 5. Mai 1998, Rs. C-180/96, Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland/ Kommission, Rn. 96.

198 Vgl. nur *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 36, 49 sowie ebenda, § 4, Rn. 50 f., wonach das Verhältnismäßigkeitsprinzip bezüglich steuerlicher Maßnahmen zwar einen gerechten Ausgleich zwischen den Anforderungen des Allgemeinwohls und den Geboten des Menschenrechtsschutzes gebiete, sodass jedenfalls eine sog. Erdrosselungssteuer, die auf die Aufgabe des Eigentums ziele, das Eigentumsgrundrecht verletze. Die Staaten hätten aber gleichwohl bei der Steuerpolitik einen weiten Gestaltungsspielraum.

Hieraus dürften für die Ausgestaltung einer Produktversandabgabe mit den aus Art. 20 GRCh folgenden Anforderungen vergleichbare Vorgaben resultieren. Insbesondere wäre unter Berücksichtigung der Lenkungsziele im Rahmen der konkreten Ausgestaltung sicherzustellen, dass die Auswahl der Steuerschuldner kohärent ist.

#### 2.6.5. Ergebnis zu den EU-Grundrechten

Hinsichtlich des Gleichheitssatzes und der (ggf. tangierten) Freiheitsrechte aus Art. 15 ff. GRCh erscheint es jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass der nationale Gesetzgeber bei der Einführung einer Produktversandabgabe den unionsgrundrechtlichen Anforderungen genügen könnte.

#### 2.7. Ergebnis zum unionsrechtlichen Rahmen für indirekte Steuern

Für die Ausgestaltung einer nationalen Produktversandabgabe als indirekte Steuer ergeben sich Vorgaben sowohl aus dem Sekundärrecht als auch aus dem Primärrecht.

Auf **Ebene des Sekundärrechts** dürfte insbesondere die Verbrauchsteuersystem-RL relevant sein. Art. 1 Abs. 3 Verbrauchsteuersystem-RL gestattet den Mitgliedstaaten, indirekte Steuern auf Waren zu erheben, sofern hiermit im zwischenmitgliedstaatlichen Handelsverkehr **keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten** einhergehen (vgl. Art. 1 Abs. 3). Eine dieser Anforderungen gerecht werdende Ausgestaltung der Produktversandabgabe scheint jedenfalls nicht ausgeschlossen (vgl. Ziff. 2.1.3.).

Für bestimmte, in Art. 1 Abs. 1 näher definierte Waren, gelten aber **strengere Anforderungen** (sog. verbrauchsteuerpflichtige Waren). Hierzu zählen u.a. bestimmte alkoholhaltige Getränke und Tabakwaren. Nationale Steuern auf diese Waren dürfen gemäß Art. 1 Abs. 2 unionsrechtlich festgelegte Steuerbefreiungen nicht aushebeln (Ziff. 2.1.2.2.), müssen einen besonderen (Lenkungs-)Zweck verfolgen (Ziff. 2.1.2.1.) und müssen zudem strukturell entweder dem unionsrechtlichen Verständnis der Verbrauch- oder Mehrwertsteuer entsprechen (**Strukturvorgabe**, vgl. Ziff. 2.1.2.3.). Da sich die Produktversandabgabe auf sämtliche im Versandhandel erhältliche Waren erstrecken soll, dürfte sie im Ausgangspunkt auch zu Belastungen der genannten verbrauchsteuerpflichtigen Waren führen. Folglich müsste die Produktversandabgabe insoweit den Anforderungen des Art. 1 Abs. 2 genügen. Es bestehen **Bedenken**, ob die von den Wissenschaftlichen Diensten als verfassungskonform eingestuften Ausgestaltungsoptionen der **Strukturvorgabe entsprechen** würden. Insofern gilt, dass die Produktversandabgabe wohl **nicht den Strukturmerkmalen der Mehrwertsteuer** entspricht, da sie nicht allgemein für alle Umsätze mit Gegenständen auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs gelten würde. Aus diesem Grund ist auch nicht davon auszugehen, dass sie den Vorgaben der Mehrwertsteuersystem-RL entgegenliefe (Ziff. 2.2.). Gegen die Einordnung unter die **Strukturmerkmale der Verbrauchsteuer** dürfte eine Ausgestaltung als Verkehrsteuer sprechen, da Letztere nicht den Warenverbrauch besteuert. Als weitere Strukturmerkmale der Verbrauchsteuer hat der EuGH die Berechnung hauptsächlich aufgrund des Volumens der Ware, die Erhebung nur auf bestimmte Waren und die Entstehung bei der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr genannt. Hinsichtlich dieser Merkmale wäre **vertieft zu prüfen**, ob die Produktversandabgabe im Einklang mit ihnen ausgestaltet werden kann oder ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren ggf. von der Produktversandabgabe ausgenommen werden können.

Auf **Ebene des Primärrechts** dürften insbesondere die Vorgaben des **abgabenrechtlichen Diskriminierungsverbots aus Art. 110 AEUV** und das **Beihilfeverbot aus Art. 107 AEUV** relevant sein.

In der Rechtssache *Schöttle*, der die Besteuerung von Warenbeförderungen betraf, hat der EuGH zu **Art. 110 AEUV** entschieden, dass es unionsrechtlich unbedenklich sei, wenn inländische und ausländische Waren, anknüpfend an die Benutzung inländischer Straßen, gleich belastet werden. Legt man diese Entscheidung zugrunde, wäre eine nationale Produktversandabgabe, die den Umsatz der Versandlieferung für aus dem Inland und dem EU-Ausland stammende Waren exakt gleich regelt, mit Art. 110 AEUV vereinbar (siehe Ziff. 2.4.2.1.). Eine andere Wertung könnte sich jedoch ergeben, wenn man die Gesamtsteuerbelastung der auf inländischen Markt verfügbaren Waren (stationärer und Versandhandel) mit der Gesamtsteuerbelastung der EU-ausländischen Waren vergliche. Denn in diesem Fall könnte man zu dem Ergebnis gelangen, dass die Produktversandabgabe auf dem inländischen Markt befindliche Waren bevorzugt. Es ist unklar, ob der EuGH – würde er mit der Sache befasst – ein solch weites Verständnis von Art. 110 AEUV zugrunde legen würde (siehe im Einzelnen Ziff. 2.4.2.3. sowie zur Auslegung als Beschränkungsverbot Ziff. 2.4.2.2.).

Hinsichtlich des **EU-Beihilfenrechts** kommt es zunächst darauf an, ob die Produktversandabgabe überhaupt als staatliche Beihilfe i.S.v. Art. 107 AEUV zu qualifizieren wäre. Hierfür dürfte insbesondere entscheidend sein, ob die Produktversandabgabe i.S.d. EU-Beihilfenrechts als **selektiv** einzustufen wäre. Selektivität liegt insbesondere vor, wenn bestimmte Wirtschaftszweige abgabenrechtlich nicht belastet werden, obwohl die Ziele, Natur und Systematik der jeweiligen nationalen Regelung hierfür keine sachliche Rechtfertigung liefern. Die Produktversandabgabe würde nur Versandhandelsunternehmen, nicht aber Unternehmen des stationären Handels belasten. Gegen die Selektivität dieser „Verschonung“ des stationären Handels ließe sich anführen, dass diese Differenzierung durch den mit der Produktversandabgabe verfolgten (Lenkungs-)Zweck gerechtfertigt ist und daher aus der Natur der Regelung folgt. Letztlich obliegt es der für die Durchführung EU-Beihilfenrechts zuständigen Kommission und dem hinsichtlich des Unionsrechts letztentscheidungsbefugten EuGH, über die Einstufung als staatliche Beihilfe zu entscheiden. Selbst wenn man aber davon ausginge, dass die Produktversandabgabe als staatliche Beihilfe i.S.v. Art. 107 AEUV zu qualifizieren wäre, käme das Eingreifen einer der **Ausnahmebestimmungen** aus Art. 107 Abs. 2, 3 AEUV, insbesondere Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV, in Betracht.

Schließlich könnte der EuGH eine nationale Produktversandabgabe auch an den **grundrechtlichen Gewährleistungen** des Unionsrechts messen (siehe Ziff. 2.6.1.). Hier sind insbesondere der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh sowie die Berufs-, Unternehmens- und Eigentumsfreiheit aus den Art. 15 ff. GRCh zu nennen (siehe Ziff. 2.6.2.). Eine mit diesen Rechten konforme Ausgestaltung würde läge jedenfalls vor, wenn nachweisbar wäre, dass der Versandhandel die angenommenen negativen Auswirkungen tatsächlich nach sich zieht und dass die Produktversandabgabe in kohärenter und erforderlicher Weise die Erreichung legitimer Ziele fördert und die Belastung bestimmter Unternehmen bzw. Kundengruppen in einem angemessenen Verhältnis zu den verfolgten Zielen steht (siehe Ziff. 2.6.3. und Ziff. 2.6.4.). Eine in diesem Sinne EU-grundrechtskonforme Ausgestaltung erscheint nicht ausgeschlossen.

### 3. Exkurs: Unionsrechtlicher Rahmen für direkte Steuern

Im Rahmen eines Exkurses soll kurz auf den unionsrechtlichen Rahmen für eine als direkte Steuer ausgestaltete nationale Produktversandabgabe hingewiesen werden.

Soweit ersichtlich, gibt es kein bei der Einführung einer Produktversandabgabe (in der Ausgestaltung als direkte Steuer) unmittelbar relevantes **Sekundärrecht**.<sup>199</sup>

**Primärrechtlich** sind auch bei den direkten Steuern das EU-Beihilfenrecht und die EU-Grundrechte zu beachten (siehe entsprechend zu den indirekten Steuern Ziff. 2.5. und Ziff. 2.6.). Art. 110 AEUV gilt hingegen nur für indirekte Steuern. Für direkte Steuern sieht Art. 112 AEUV einen Genehmigungsvorbehalt für Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr aus anderen Mitgliedstaaten vor. In der Literatur wird jedoch darauf verwiesen, dass von diesem Genehmigungsvorbehalt bisher kein Gebrauch gemacht worden sei und dass der EuGH die Bewertung der direkten Steuern vielmehr anhand der Grundfreiheiten vornehme.<sup>200</sup> Zusätzlich zu den Grundfreiheiten wendet der EuGH im Bereich des Steuerrechts auch das allgemeine Diskriminierungsverbot aus Art. 18 AEUV an. Dies gilt aber nur für Aspekte, die nicht in den sachlichen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fallen.<sup>201</sup>

Hinsichtlich der Produktversandabgabe dürfte die **Warenverkehrsfreiheit** und damit das in Art. 34 AEUV aufgestellte Verbot von Maßnahmen gleicher Wirkung wie mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen einschlägig sein.<sup>202</sup> Wie bereits oben unter Ziff. 2.4.2.2. dargestellt, besteht im wissenschaftlichen Diskurs keine Einigkeit darüber, ob der EuGH im Bereich der direkten Steuern von einem allgemeinen Beschränkungsverbot oder lediglich von einem Diskriminierungsverbot ausgeht. *Kokott*<sup>203</sup> schlägt eine Übertragung der sog. „Keck-Rechtsprechung“<sup>204</sup> vor. Danach fallen mitgliedstaatliche Regelungen, die lediglich die Modalitäten des Verkaufs von Produkten betreffen, unter zwei Voraussetzungen nicht unter Art. 34 AEUV: Die Regelungen gelten erstens für alle betroffenen Wirtschaftsteilnehmer, die ihre Tätigkeit im Inland ausüben, und sie müssen zweitens den Absatz inländischer und EU-ausländischer rechtlich wie tatsächlich in gleicher Weise berühren. Hinsichtlich einer (als direkte Steuer ausgestalteten) Produktversandabgabe dürfte sich auch auf dieser Grundlage eine Beeinträchtigung der Warenverkehrsfreiheit nicht aus-

---

<sup>199</sup> Vgl. den Überblick bei *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 7, Rn. 32 ff. Hinsichtlich des hier nicht untersuchten Barcelona-Modells, das an die Erhebung von Maut- und Benutzungsgebühren angelehnt ist, sei hier lediglich auf Art. 9 Richtlinie 1999/62/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 1999 über die Erhebung von Gebühren für die Benutzung bestimmter Verkehrswege durch schwere Nutzfahrzeuge, ABl. L 187, 20. Juli 1999, S. 42 ([konsolidierte Fassung](#)) verwiesen. Danach steht es den Mitgliedstaaten frei, bspw. nichtdiskriminierende Parkgebühren, besondere Gebühren für den städtischen Verkehr und Gebühren zur Verringerung der Staubildung oder Bekämpfung von Umweltauswirkungen in städtischen Gebieten zu erheben.

<sup>200</sup> *Stumpf*, in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo (Hrsg.), EU-Kommentar, 4. Auflage 2019, Art. 112 AEUV, Rn. 1.

<sup>201</sup> Vgl. EuGH, Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland, Rn. 39 ff.

<sup>202</sup> Vgl. in diesem Sinne: EuGH, Urteil vom 2. Dezember 2010, Rs. C-108/09, Ker-Optika, Rn. 44 f.

<sup>203</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 120. Vgl. aber zur Kritik und zu Tendenzen, sich von dieser Rechtsprechungslinie zu verabschieden: *Kingreen*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Abt. 36 AEUV, Rn. 51 ff.

<sup>204</sup> Vgl. EuGH, Urteile vom 24. November 1993, verb. Rs. C-267/91 und C-268/91, Keck und Mithouard, Rn. 15 ff.

schließen lassen. Denn es ließe sich aus den Entscheidungen des EuGH zu Versandhandelsverboten im Bereich von Arzneimitteln und Kontaktlinsen<sup>205</sup> (siehe oben Ziff. 2.4.2.3.) der Schluss ziehen, dass die Abgabe die in- und EU-ausländischen Wirtschaftsteilnehmer nicht in gleicher Weise belasten würde, da sie die für EU-ausländische Wirtschaftsteilnehmer relevante Modalität für den Vertrieb ihrer Waren besteuern würde. In diesem Fall läge eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung der Warenverkehrsfreiheit vor. Beeinträchtigungen der Warenverkehrsfreiheit können nach ständiger EuGH-Rechtsprechung durch die in Art. 36 AEUV aufgezählten Gründe des Allgemeininteresses oder durch weitere zwingende Erfordernisse gerechtfertigt sein, wobei die nationale Maßnahme stets verhältnismäßig sein muss.<sup>206</sup> Neben spezifisch steuerrechtlichen Rechtfertigungsgründen<sup>207</sup> hat der EuGH etwa auch den Umwelt- und Naturschutz als Rechtfertigungsgrund anerkannt.<sup>208</sup> Zu den in Art. 36 AEUV normierten Rechtfertigungsgründen zählt zudem der Gesundheitsschutz.<sup>209</sup> Nicht als Rechtfertigung taugt demgegenüber eine auf den eigenen Staat begrenzte Wirtschaftsförderung. Das Ziel der Sicherung von Arbeitsplätzen rechtfertigt – auch, wenn es um die Existenzsicherung kleiner und mittlerer Unternehmen geht – keine Bevorzugung inländischer Unternehmen.<sup>210</sup> Und auch das Bemühen, nationale Steuereinnahmen zu erhöhen oder deren Rückgang zu verhindern, ist als Rechtfertigung nicht ausreichend.<sup>211</sup> Nach den für die Produktversandabgabe angeführten Zielen bzw. Zwecken (siehe Ziff. 1.4.1.) scheint eine Rechtfertigung jedenfalls nicht ausgeschlossen. Insofern käme es im Einzelnen darauf an, ob die konkrete Ausgestaltung einer Produktversandabgabe geeignet und erforderlich wäre, um die verfolgten legitimen Ziele in angemessener Weise zu erreichen.

---

<sup>205</sup> EuGH, Urteil vom 2. Dezember 2010, Rs. C-108/09, Ker-Optika, Rn. 51 ff.; Urteil vom 11. Dezember 2003, Rs. C-322/01, DocMorris, Rn. 71 ff.

<sup>206</sup> Vgl. nur: EuGH, Urteil vom 18. Juni 2019, Rs. C-591/17, Republik Österreich/ Bundesrepublik Deutschland, Rn. 122.

<sup>207</sup> Zu dem vom EuGH anerkannten nicht abschließenden Katalog zählen die Kohärenz des Steuersystems, die Bekämpfung von Steuerbetrug sowie – ggf. im Rahmen einer Gesamtbetrachtung – die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen in den Mitgliedstaaten. Vgl. EuGH, Urteil vom 20. Januar 2021, Rs. C-484/19, Lexel, Rn. 49, 60; Urteil vom 2. September 2015, Rs. C-386/14, Group Steria, Rn. 31 ff.; Urteil vom 18. Juli 2007, Rs. C-231/05, Oy AA, Rn. 51 ff.; Urteil vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, Rn. 55; *Daxkobler*, Die grundfreiheitliche Rechtsprechung des EuGH, Direktes Steuerrecht und Sozial(versicherungs)recht, 2015, S. 226 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 1 ff., *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, 2009, S. 7 ff.

<sup>208</sup> Vgl. zum Steuerrecht: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 114, sowie allgemein zu den Grundfreiheiten etwa: *Kingreen*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 36 AEUV, Rn. 217.

<sup>209</sup> Von Gesundheitsbeeinträchtigungen durch gestiegene Emissionen ging die im Vorfeld des Barcelona-Modells erstellte [Estudio Juridico](#), S. 18, aus.

<sup>210</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 107.

<sup>211</sup> Vgl. etwa: EuGH, Urteil vom 18. Juli 2007, Rs. C-231/05, Oy AA, Rn. 53; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 5, Rn. 105.

Fachbereich Europa