



# Thematische Übersicht Verbrauchssteuern



## Vorwort

Verbrauchssteuern bezeichnen indirekte Steuern, die auf den Verbrauch oder die Verwendung bestimmter Waren abstellen. Im Gegensatz zur Mehrwertsteuer, die eine allgemeine *Ad-Valorem*-Steuer ist, sind Verbrauchssteuern in zweifacher Hinsicht Sondersteuern, da sie nur auf bestimmte Waren, d. h. alkoholische Getränke, Tabakwaren und Energieerzeugnisse, erhoben werden und nicht auf den Wert dieser Waren abstellen, sondern auf die Menge der verbrauchten Waren (Liter Alkohol oder Kraftstoff, Anzahl der Zigaretten usw.).

Zur Gewährleistung des reibungslosen Funktionierens des Binnenmarkts und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der Union wurden die Verbrauchssteuern gemäß Art. 113 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf europäischer Ebene harmonisiert.

Mitte der 1990er Jahre wurden sekundärrechtliche Bestimmungen verabschiedet, die zum Ende der 2000er Jahre neu gefasst worden sind. Insoweit harmonisieren Einzelrichtlinien die Besteuerungsgrundlagen (Festlegung der Warengruppen, der Methode zur Berechnung der Verbrauchsteuer – z. B. nach Hektoliter, Alkoholgehalt, Stückzahl usw. – sowie etwaiger Steuerbefreiungen) und die für die verschiedenen Waren geltenden Mindestsätze. Eine allgemeine Richtlinie enthält die gemeinsame Regelung für die Herstellung, den Besitz und die Beförderung dieser Waren.

Der Gerichtshof hatte mehrfach Gelegenheit, sich zu Aspekten der Funktionsweise der Regelung der Verbrauchssteuern zu äußern, sei es zu den speziellen Besteuerungsmodalitäten der betreffenden Waren oder zur gemeinsamen Regelung für den Besitz und die Beförderung dieser Waren.

So hat der Gerichtshof – in häufig technischen Rechtssachen – den Anwendungsbereich der Verbrauchssteuern geklärt, um im Einzelfall in Bezug auf spezielle Waren zu bestimmen, ob die Waren einer Besteuerung unterliegen oder nicht. Er hat sich auch mehrfach zur Struktur dieser Steuern geäußert, insbesondere im Hinblick auf die Anwendung der in den Vorschriften vorgesehenen verschiedenen Steuersätze und Steuerbefreiungen.

Auch zu den Vorschriften über die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs und die Zahlung der Verbrauchsteuer ist eine umfangreiche Rechtsprechung des Gerichtshofs ergangen.

Abgesehen von den Verbrauchssteuern im eigentlichen Sinne hat der Gerichtshof auch die Bedingungen geklärt, unter denen die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern zu erheben.

## Liste der angesprochenen Rechtsakte

### Allgemeine Regelung für verbrauchssteuerpflichtige Waren

**Richtlinie 92/12/EWG** des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchssteuerpflichtiger Waren (ABl. 1992, L 76, S. 1).

**Richtlinie 92/108/EWG** des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchssteuerpflichtiger Waren und zur Änderung der Richtlinie 92/81/EWG (ABl. 1992, L 390, S. 124).

**Richtlinie 96/99/EG** des Rates vom 30. Dezember 1996 zur Änderung der Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchssteuerpflichtiger Waren (ABl. 1997, L 8, S. 12).

**Richtlinie 2008/118/EG** des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12).

**Verordnung (EWG) Nr. 3649/92** der Kommission vom 17. Dezember 1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchssteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaats befinden (ABl. 1992, L 369, S. 17).

### Sonderregelungen für verbrauchssteuerpflichtige Waren

**Richtlinie 95/59/EG** des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer (ABl. 1995, L 291, S. 40).

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

**Richtlinie 92/83/EWG** des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABl. 1992, L 316, S. 21).

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

**Richtlinie 2003/96/EG** des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. 2003, L 283, S. 51).

**Richtlinie 92/81/EWG** des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. 1992, L 316, S. 12).

**Richtlinie 92/82/EWG** des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle (ABl. 1992, L 316, S. 19).

### **Zollvorschriften**

**Verordnung (EWG) Nr. 2913/92** des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. 1992, L 302, S. 1).

**Verordnung (EWG) Nr. 2454/93** der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. 1993, L 253, S. 1).

**Verordnung (EG) Nr. 955/1999** des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 1999 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates hinsichtlich des externen Versandverfahrens (ABl. 1999, L 119, S. 1).

**Verordnung (EG) Nr. 1662/1999** der Kommission vom 28. Juli 1999 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zur Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. 1999, L 197, S. 25).

**Verordnung (EWG) Nr. 2658/87** des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 1987, L 256, S. 1).

**Verordnung (EWG) Nr. 2587/91** der Kommission vom 26. Juli 1991 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 1991, L 259, S. 1).

### **Gemeinsames Mehrwertsteuersystem**

**Sechste Richtlinie 77/388/EWG** des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

### **Gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung bestimmter Steuerforderungen**

**Richtlinie 76/308/EWG** des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtung- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen (ABl. 1976, L 73, S. 18).

## Inhaltsverzeichnis

VORWORT.....	3
LISTE DER ANGESPROCHENEN RECHTSAKTE .....	4
I. HARMONISIERUNG DER BESTEUERUNGSGRUNDLAGEN UND DER STEUERSÄTZE FÜR VERBRAUCHSTEUERPFLICHTIGE WAREN .....	7
1. Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren .....	7
1.1. Anwendungsbereich der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren .....	7
1.2. Struktur der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren.....	9
2. Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke .....	11
2.1. Anwendungsbereich der Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke.....	11
2.2. Struktur der Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke .....	18
3. Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse.....	25
3.1. Anwendungsbereich der Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse.....	25
3.2. Struktur der Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse .....	30
II. HARMONISIERUNG DER VORSCHRIFTEN ÜBER DIE ENTSTEHUNG DES VERBRAUCHSTEUERANSPRUCHS UND DIE ZAHLUNG DER VERBRAUCHSTEUERN .....	33
1. Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs .....	33
1.1. Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs im Fall der Entnahme einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung .....	34
1.2. Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs im Fall des Erwerbs verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch eine Privatperson .....	44
2. Zahlung der Verbrauchsteuern .....	51
III. ERHEBUNG INDIREKTER STEUERN, DIE KEINE VERBRAUCHSTEUERN SIND, AUF VERBRAUCHSTEUERPFLICHTIGE WAREN .....	57

## I. Harmonisierung der Besteuerungsgrundlagen und der Steuersätze für verbrauchssteuerpflichtige Waren

### 1. Harmonisierung der Verbrauchssteuern auf Tabakwaren

#### 1.1. Anwendungsbereich der Verbrauchssteuern auf Tabakwaren

*Urteil vom 6. April 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))*

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2011/64/EU – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Art. 5 Abs. 1 Buchst. a – Begriffe ‚Rauchtabak‘, ‚geschnittener oder anders zerkleinerter Tabak‘ und ‚industrielle Bearbeitung“*

Die Zollbehörde der Südböhmischen Region (Tschechische Republik) ordnete den Verfall bestimmter Waren von Eko-Tabak an, weil es sich dabei um Rauchtabak im Sinne des nationalen Verbrauchssteuergesetzes handele, der verbrauchssteuerpflichtig sei.

Gegen diese Entscheidung erhob Eko-Tabak Klage beim Krajský soud v Českých Budějovicích (Regionalgericht České Budějovice, Tschechische Republik) und machte geltend, mit dem im nationalen Gesetz enthaltenen Katalog von Tabakwaren werde die Liste der Tabakwaren in der Richtlinie 2011/64 in unzulässiger Weise erweitert. Eko-Tabak meint nämlich, dass ihre Ware, getrocknete, flächige, unregelmäßige, teilweise entrippte Tabakblätter, die einen ersten Trocknungsprozess durchlaufen hätten, anschließend kontrolliert feuchtgehalten würden und Glycerin enthielten, noch verarbeitet werden müsse (Zerkleinerung oder händisches Schneiden) um sich zum Rauchen zu eignen. Deshalb sei sie kein Rauchtabak.

Da die Klage von Eko-Tabak abgewiesen wurde, hat sie beim Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) Rechtsmittel eingelegt. Dieses Gericht zweifelt daran, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren Tabakwaren darstellen, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2011/64 fallen. Falls dies verneint wird, möchte es wissen, ob die Art. 2 und 5 der Richtlinie einen Mitgliedstaat daran hindern, solche Waren der Verbrauchssteuer zu unterwerfen.

Der Gerichtshof stellt fest, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64 dahin auszulegen sind, dass getrocknete, flächige, unregelmäßige, teilweise entrippte Tabakblätter, die einen ersten Trocknungsprozess durchlaufen haben und anschließend kontrolliert feuchtgehalten wurden, Glycerin enthalten und sich nach einfacher Verarbeitung durch Zerkleinerung oder händisches Schneiden zum Rauchen eignen, unter den Begriff „Rauchtabak“ im Sinne dieser Bestimmungen fallen.

Nach dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie müssen nämlich zwei kumulative Voraussetzungen erfüllt sein; zum einen muss der Tabak geschnitten oder anders zerkleinert, gesponnen oder in Platten gepresst sein, und zum anderen muss er sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignen.

In Ermangelung einer Definition der Begriffe „geschnitten“ und „zerkleinert“ in der Richtlinie ist zur Ermittlung ihrer Bedeutung auf den allgemeinen, ihnen gemeinhin zuerkannten Sinn abzustellen. Der gewöhnliche Sinn dieser Begriffe ist besonders weit; der erstgenannte bezeichnet insbesondere das Ergebnis der Abtrennung eines Teils oder eines Stücks mit einem Schneidwerkzeug und der letztgenannte das Ergebnis einer Zerkleinerung oder Aufteilung.

Da die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren nach den Angaben des vorlegenden Gerichts aus teilweise entrippten Tabakblättern bestehen, sind sie als geschnittener oder anders zerkleinerter Tabak im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 anzusehen.

Der in Art. 5 Abs. 1 Buchst. a verwendete Begriff „industrielle Bearbeitung“ bezeichnet gemeinhin die üblicherweise in großem Maßstab anhand eines standardisierten Verfahrens stattfindende Umwandlung von Rohstoffen in materielle Güter.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs stellen leicht durchführbare Vorgänge, die die Eignung einer unfertigen Tabakware zum Rauchen herbeiführen sollen – z. B. indem ein Tabakstrang einfach in eine Zigarettenpapierhülle geschoben wird – keine „industrielle Bearbeitung“ dar.

Unter diesen Umständen sind Tabakwaren, die rauchfertig sind oder durch nicht industrielle Mittel leicht rauchfertig gemacht werden können, als im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 ohne weitere „industrielle Bearbeitung“ zum Rauchen geeignet anzusehen.

Im vorliegenden Fall haben die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren, wie aus dem Vorlagebeschluss hervorgeht, einen ersten Trocknungsprozess durchlaufen und wurden anschließend kontrolliert feuchtgehalten, enthalten Glycerin und sind nach einfacher Verarbeitung durch Zerkleinerung oder händisches Schneiden zum Rauchen geeignet. Vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht erfüllen diese Waren also auch die Voraussetzung, sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen zu eignen, und fallen somit unter den Begriff „Rauchtabak“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64.

Unter diesen Umständen müssen solche Waren, da sie keinen Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c Ziff. i der Richtlinie darstellen, als „anderer Rauchtabak“ im Sinne ihres Art. 2 Abs. 1 Buchst. c Ziff. ii angesehen werden.

## 1.2. Struktur der Verbrauchssteuern auf Tabakwaren

*Urteil vom 4. März 2010, Kommission/Frankreich (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))*

*Urteil vom 4. März 2010, Kommission/Österreich (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))*

*Urteil vom 4. März 2010, Kommission/Irland (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))*

*„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Richtlinie 95/59/EG – Andere Verbrauchssteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer – Art. 9 Abs. 1 – Freie Bestimmung der Kleinverkaufshöchstpreise ihrer Erzeugnisse durch Hersteller und Einführer – Nationale Regelung, die Kleinverkaufsmindestpreise für Zigaretten vorschreibt – Nationale Regelung, nach der der Verkauf von Tabakerzeugnissen ‚zu einem Sonderangebotspreis, der den Zielen der öffentlichen Gesundheit zuwiderläuft‘, verboten ist – Wendung ‚einzelstaatliche Rechtsvorschriften über die Preisüberwachung oder die Einhaltung der vorgeschriebenen Preise‘ – Rechtfertigung – Schutz der öffentlichen Gesundheit – Rahmenübereinkommen der Weltgesundheitsorganisation zur Eindämmung des Tabakkonsums“*

*„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Richtlinie 95/59/EG – Andere Verbrauchssteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer – Art. 9 Abs. 1 – Freie Bestimmung der Kleinverkaufshöchstpreise ihrer Erzeugnisse durch Hersteller und Einführer – Nationale Regelung, die einen Kleinverkaufsmindestpreis für Zigaretten und einen Kleinverkaufsmindestpreis für Feinschnitttabak vorschreibt – Rechtfertigung – Schutz der öffentlichen Gesundheit – Rahmenübereinkommen der Weltgesundheitsorganisation zur Eindämmung des Tabakkonsums“*

*„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Richtlinie 95/59/EG – Andere Verbrauchssteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer – Art. 9 Abs. 1 – Freie Bestimmung der Kleinverkaufshöchstpreise ihrer Erzeugnisse durch Hersteller und Einführer – Nationale Regelung, die einen Kleinverkaufsmindestpreis für Zigaretten vorschreibt – Rechtfertigung – Schutz der öffentlichen Gesundheit – Rahmenübereinkommen der Weltgesundheitsorganisation zur Eindämmung des Tabakkonsums“*

Die Richtlinie 95/59 sah vor, dass die Hersteller und die Einführer von Tabakwaren für jedes ihrer Erzeugnisse den Kleinverkaufshöchstpreis frei bestimmen. Nach der Kommission beeinträchtigen die Regelungen der drei Mitgliedstaaten, die Mindestpreise vorschreiben, die einem bestimmten Prozentsatz der Durchschnittspreise der betreffenden Tabakwaren entsprechen (95 % in Frankreich, 92,75 % für Zigaretten und 90 % für Feinschnitttabak in Österreich und 97 % in Irland), die Freiheit der Hersteller und der Einführer, ihren Kleinverkaufshöchstpreis zu bestimmen, und folglich den freien Wettbewerb.

Daraufhin hat die Kommission beim Gerichtshof Klage erhoben, da sie der Ansicht war, dass die fraglichen nationalen Regelungen gegen die Richtlinie 95/59 verstießen.

Die Mitgliedstaaten hatten versucht, ihre Regelungen damit zu rechtfertigen, dass sie sich auf das Rahmenübereinkommen der Weltgesundheitsorganisation (WHO) sowie auf die Bestimmungen von Art. 30 EG beriefen, um einen möglichen Verstoß gegen Art. 9

Abs. 1 der Richtlinie 95/59 im Hinblick auf das Ziel des Schutzes der Gesundheit und des Lebens von Menschen zu rechtfertigen.

Der Gerichtshof urteilt in seinen drei Urteilen entsprechend, dass ein Mitgliedstaat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 95/59 in der durch die Richtlinie 2002/10 geänderten Fassung verstößt, dass er Rechtsvorschriften erlässt und beibehält, nach denen Kleinverkaufsmindestpreise für Tabakwaren staatlich festgesetzt werden, da sich mit dieser Regelung nicht unter allen Umständen ausschließen lässt, dass die vorgeschriebenen Mindestpreise den Wettbewerbsvorteil beeinträchtigen, der sich für bestimmte Hersteller oder Einführer von Tabakwaren aus niedrigeren Gestehungskosten ergeben könnte. Denn eine solche Regelung, die ferner den Mindestpreis in Relation zum Durchschnittspreis am Markt bestimmt, ist geeignet, eine Aufhebung der Unterschiede zwischen den Preisen der konkurrierenden Erzeugnisse und eine Ausrichtung dieser Preise am teuersten Erzeugnis zu bewirken. Die Regelung beeinträchtigt daher die in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 95/59 garantierte Freiheit der Hersteller und der Einführer, ihren Kleinverkaufshöchstpreis zu bestimmen.

Darüber hinaus kann das WHO-Rahmenübereinkommen zur Eindämmung des Tabakgebrauchs keine Auswirkungen darauf haben, ob eine solche Regelung mit Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 95/59 vereinbar ist, da dieses Übereinkommen den Vertragsparteien keine konkrete Verpflichtung hinsichtlich der Preispolitik für Tabakerzeugnisse auferlegt, sondern nur Möglichkeiten beschreibt, die Eindämmung des Tabakkonsums betreffende nationale Gesundheitsziele zu berücksichtigen. Art. 6 Abs. 2 dieses Übereinkommens sieht nämlich lediglich vor, dass die Vertragsparteien Maßnahmen beschließen oder aufrechterhalten, zu denen die „Umsetzung einer Steuer- und gegebenenfalls einer Preispolitik für Tabakerzeugnisse“ gehören kann.

Schließlich können sich die Mitgliedstaaten nicht auf Art. 30 EG berufen, um einen Verstoß gegen Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 95/59 im Hinblick auf das Ziel des Schutzes der Gesundheit und des Lebens von Menschen zu rechtfertigen. Denn Art. 30 EG kann nicht dahin verstanden werden, dass er andere als die in den Art. 28 EG und 29 EG genannten Maßnahmen der mengenmäßigen Einfuhr- und Ausfuhrbeschränkung und Maßnahmen gleicher Wirkung zuließe.

Gleichwohl hindert die Richtlinie 95/59 die Mitgliedstaaten nicht daran, die Eindämmung des Tabakkonsums, die dem Ziel des Schutzes der öffentlichen Gesundheit entspricht, weiterzuverfolgen.

Insoweit stellen die Steuervorschriften ein wichtiges und wirksames Instrument zur Bekämpfung des Konsums von Tabakwaren und damit zum Schutz der öffentlichen Gesundheit dar, da das Ziel, sicherzustellen, dass für diese Waren hohe Preise festgesetzt werden, in angemessener Weise durch eine erhöhte Besteuerung dieser Waren verfolgt werden kann, da sich die Verbrauchsteuererhöhungen früher oder

später in einer Erhöhung der Kleinverkaufspreise niederschlagen müssen, ohne dass dies den Grundsatz der freien Preisfestsetzung antasten würde.

## 2. Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke

### 2.1. Anwendungsbereich der Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke

*Urteil vom 13. März 2019, B. S. (Malz in der Zusammensetzung von Bier) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))*

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke – Richtlinie 92/83/EWG – Art. 2 – Begriff ‚Bier‘ – Getränk, das aus der Würze erzeugt wird, die aus einem einen höheren Glukose- als Malzanteil enthaltenden Gemisch gewonnen wurde – Kombinierte Nomenklatur – Positionen 2203 (Bier aus Malz) oder 2206 (Andere gegorene Getränke)“*

Der Kläger stellte ein alkoholisches Getränk her, das seiner Auffassung nach ein Gemisch von Bier und nicht alkoholischen Getränken war. Der für die Herstellung des Zwischenerzeugnisses des Getränks verwendete Hauptbestandteil war Glukosesirup und nicht Malz (100 hl der Würze werden aus 134,9 l Malzextrakt, 1 708,2 l Glukosesirup, 9 l Zitronensäure, 2,4 l Ammoniumphosphat samt Nährsubstrat sowie Wasser gewonnen).

Für diese Herstellung übermittelte er dem zuständigen Zollamt jeden Monat eine Verbrauchsteuererklärung, wobei er das von ihm hergestellte Getränk als ein Gemisch von „Bier“ im Sinne von Position 2203 der Kombinierten Nomenklatur (im Folgenden: KN) und nicht alkoholischen Getränken qualifizierte und den Verbrauchsteuersatz für Bier anwandte.

Der Leiter des zuständigen Zollamts beanstandete diese Erklärungen, da er der Ansicht war, dass das hergestellte Getränk als Getränk auf der Basis anderer gegorener Getränke als Bier und nicht alkoholischer Getränke in Position 2206 der KN einzuordnen sei und einem höheren Verbrauchsteuersatz unterliege. Der Zollamtsleiter begründete diese Beanstandung damit, dass der für die Herstellung des Zwischenerzeugnisses verwendete Hauptbestandteil Glukosesirup – und nicht Malz – sei und dass dieses Erzeugnis folglich nicht in Position 2203 der KN – die „Bier aus Malz“ betreffe – eingeordnet werden könne.

Im Rahmen dieses Rechtsstreits wurde der Kläger strafrechtlich verurteilt, weil er die polnische Steuerverwaltung in die Irre geführt haben soll, was zu einer erheblichen Verringerung der von ihm zu entrichtenden Verbrauchsteuern geführt habe. Daraufhin hat der Kläger gegen die Entscheidung beim vorlegenden Gericht Berufung eingelegt.

Für das vorliegende Gericht ist es zu der Beurteilung, ob der Kläger eine Straftat begangen hat, von wesentlicher Bedeutung, ob das von ihm hergestellte Getränk von ihm zutreffend als ein Gemisch von „Bier“ im Sinne von Position 2203 der KN und nicht alkoholischen Getränken qualifiziert worden ist oder ob es sich um ein Getränk auf der Basis eines anderen gegorenen Getränks als Bier und nicht alkoholischer Getränke handelt.

Unter diesen Umständen hat das vorliegende Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und den Gerichtshof im Wesentlichen zu fragen, ob Art. 2 der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass ein zur Mischung mit nicht alkoholischen Getränken bestimmtes Zwischenerzeugnis, das aus einer Würze gewonnen wird, die einen geringeren Anteil gemälzter Bestandteile als nicht gemälzter Bestandteile enthält und dem vor dem Gärungsprozess Glukosesirup zugesetzt wurde, als „Bier aus Malz“ im Sinne von Position 2203 der KN qualifiziert werden kann.

Der Gerichtshof stellt fest, dass Art. 2 der Richtlinie 92/83 unter der Bezeichnung „Bier“ nicht nur alle Erzeugnisse der Position 2203 der KN („Bier aus Malz“) erfasst, sondern auch alle Erzeugnisse der Position 2206 der KN („Andere gegorene Getränke [z. B. Apfelwein, Birnenwein und Met]; Mischungen gegorener Getränke und Mischungen gegorener Getränke und nicht alkoholischer Getränke, anderweit weder genannt noch inbegriffen“), die ein Gemisch von Bier und nicht alkoholischen Getränken enthalten und deren Alkoholgehalt 0,5 % vol. übersteigt. Es besteht kein Zweifel daran, dass das streitige Erzeugnis – ein Gemisch aus einem durch Gärung gewonnenen alkoholischen Zwischenerzeugnis und nicht alkoholischen Getränken – nicht in Position 2203 der KN eingeordnet werden kann. Die Einstufung als „Bier“ wäre nur dann zu bejahen, wenn das alkoholische Zwischenerzeugnis als „Bier aus Malz“ im Sinne von Position 2203 der KN qualifiziert werden kann, wobei offensichtlich nicht bestritten wird, dass der Alkoholgehalt dieses Enderzeugnisses 0,5 % vol. übersteigt.

Insoweit wendet der Gerichtshof seine ständige Rechtsprechung an, nach der das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen ist, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und den Erläuterungen festgelegt sind, die von der Kommission zur KN und von der Weltzollorganisation zum Harmonisierten System (im Folgenden: HS) ausgearbeitet wurden. Um in Bezug auf das fragliche Zwischenerzeugnis die etwaige Einstufung als „Bier aus Malz“ bejahen zu können, stellt der Gerichtshof fest, dass selbstverständlich Malz einen der Bestandteile des Erzeugnisses bilden muss, dass aber weder die KN noch die HS-Erläuterung dafür einen Mindestprozentsatz festlegen. Überdies wird in der Erläuterung explizit zum Ausdruck gebracht, dass bestimmte Anteile von nicht gemälztem Getreide für die Herstellung der Würze verwendet werden können, ohne dass vorausgesetzt würde, dass der Anteil dieser nicht gemälzten Bestandteile niedriger als der der gemälzten Bestandteile ist, und in Bezug auf Glukosesirup, dass das Vorhandensein dieses Sirups nicht untersagt wird. Ferner wird in der Erläuterung – deren Sprachfassungen voneinander abweichen – ausdrücklich anerkannt, dass es

möglich ist, der Würze im Verlauf der Gärung geschmackgebende Stoffe zuzusetzen, was die Einstufung des streitigen Erzeugnisses als „Bier aus Malz“ nicht *ipso facto* ausschließt. Zudem ist erforderlich, dass die objektiven Merkmale und Eigenschaften – insbesondere organoleptischen – des Erzeugnisses denen von Bier entsprechen. Da es sich um eine tatsächliche Frage handelt, ist es Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob das Zwischenerzeugnis, das mit nicht alkoholischen Getränken gemischt wird, um das Enderzeugnis herzustellen, denen von Bier entsprechen oder nicht (insbesondere der optischen Ähnlichkeit oder des spezifischen Geschmacks). Nur sofern diese Bedingungen erfüllt sind, kann das Erzeugnis in die Position 2203 der KN fallen und der Verbrauchsteuer auf Bier unterliegen.

**Urteil vom 9. Dezember 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))**

*„Richtlinie 92/83/EWG – Harmonisierung der Struktur der Verbrauchssteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke – Art. 20 erster Gedankenstrich und 27 Abs. 1 Buchst. e und f – Kochwein, Kochportwein und Kochcognac“*

Repertoire Culinaire, ein Londoner Lebensmittelgroßhändler, führte aus Frankreich Kochwein, Kochportwein und Kochcognac ein, denen der Hersteller Salz und Pfeffer beigefügt hat, so dass sie nur für die Zubereitung von Gerichten verwendet werden können und als Getränke ungenießbar sind.

Die britische Steuerbehörde war jedoch der Ansicht, dass diese Waren der Verbrauchssteuer auf Alkohol unterliegen sollten, und daher hielt sie die Ware bei der Einfuhr zurück.

Repertoire Culinaire und die britische Steuerbehörde stritten sich über die Herausgabe dieser Waren.

Da der Gerichtshof im Urteil vom 12. Juni 2008, Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338), bereits bestätigt hatte, dass Kochwein der Verbrauchsteuer unterliegt, ersuchte das vorlegende Gericht mit seiner ersten Frage den Gerichtshof jedoch um eine Klarstellung, ob Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass die in dieser Bestimmung enthaltene Definition des „Ethylalkohols“ für Kochwein und Kochportwein gilt, und zum anderen um ein Überdenken seiner rechtlichen Würdigung in diesem Fall.

Die dritte Frage zielte auf die Bestimmung der geeigneten Rechtsgrundlage für die Steuerbefreiung von Kochalkohol ab.

Mit seiner vierten Frage wollte das vorlegende Gericht wissen, welche Pflichten sich für den Einfuhrmitgliedstaat daraus ergeben, dass Kochalkohol im Herstellungsstaat von der Verbrauchsteuer befreit war, bevor er in der Union in den Verkehr gebracht wurde.

Die zweite Frage war schließlich darauf gerichtet, wie die Steuerbefreiung anzuwenden ist, wenn sich der Mitgliedstaat für ein System der Verbrauchsteuererstattung

entschieden hat. Das Vereinigte Königreich gewährt diese Erstattung nämlich nur unter äußerst restriktiven Bedingungen.

Als Erstes stellt der Gerichtshof fest, dass Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass Kochwein und Kochportwein unter die Definition von „Ethylalkohol“ nach dieser Vorschrift fallen.

Der Umstand, dass Kochwein und Kochportwein als solche als Lebensmittelzubereitungen gelten, die unter Kapitel 21 der Kombinierten Nomenklatur im Anhang der Verordnung Nr. 2658/87 in der durch die Verordnung Nr. 2587/91 geänderten Fassung fallen und sie als Getränke ungenießbar sind, ist für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung auf in diesen enthaltenen Ethylalkohol ohne Belang.

Als Zweites führt der Gerichtshof aus, dass eine Befreiung von Kochwein, Kochportwein und Kochcognac, die für die Herstellung von Lebensmitteln verwendet werden, von der harmonisierten Verbrauchsteuer unter Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 fallen kann.

Solche Erzeugnisse könnten nur dann unter Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 fallen, sofern sie nicht zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln und nicht alkoholischen Getränken verwendet werden.

Als Drittes stellt der Gerichtshof fest, dass die einheitliche Anwendung der Bestimmungen der Richtlinie 92/83 es mit sich bringt, dass der Umstand, dass ein Erzeugnis in einem Mitgliedstaat der Verbrauchsteuer unterliegt oder nicht oder von ihr befreit ist, grundsätzlich von den übrigen Mitgliedstaaten anzuerkennen ist. Eine gegenteilige Auslegung liefe der Verwirklichung des mit dieser Richtlinie verfolgten Ziels zuwider und wäre geeignet, den freien Warenverkehr zu behindern.

Demnach muss in einem Fall, in dem Erzeugnisse wie Kochwein, Kochportwein und Kochcognac, die als nicht verbrauchssteuerpflichtig oder als nach der Richtlinie 92/83 von der Verbrauchsteuer befreit angesehen und im Mitgliedstaat der Herstellung in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht worden sind, zur Vermarktung in einem anderen Mitgliedstaat bestimmt sind, dieser Mitgliedstaat die Erzeugnisse in seinem Hoheitsgebiet gleichbehandeln, es sei denn, konkrete, objektive und nachprüfbare Anhaltspunkte deuten darauf hin, dass der erstgenannte Mitgliedstaat die Bestimmungen dieser Richtlinie nicht korrekt angewandt hat oder dass nach Art. 27 Abs. 1 dieser Richtlinie der Erlass von Maßnahmen gerechtfertigt ist, um Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen zu verhindern und deren korrekte und einfache Anwendung sicherzustellen.

Als Viertes erkennt der Gerichtshof schließlich für Recht, dass Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass die Gewährung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung nur dann davon anhängig gemacht werden darf, dass Bedingungen eingehalten werden wie die, die in nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen sind, nämlich eine Beschränkung des zur Einreichung eines

Erstattungsantrags berechtigten Personenkreises, eine Frist von vier Monaten für die Stellung eines solchen Antrags und die Festlegung eines Mindestbetrags für die Erstattung, wenn sich aus konkreten, objektiven und nachprüfbaren Anhaltspunkten ergibt, dass diese Bedingungen zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Steuerbefreiung sowie zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich sind. Das vorliegende Gericht hat zu prüfen, ob dies bei den in diesen Rechtsvorschriften vorgesehenen Bedingungen der Fall ist.

Denn zum einen ist bei den von Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83 erfassten Erzeugnissen die Steuerbefreiung die Regel und die Versagung einer solchen Befreiung die Ausnahme, und zum anderen kann die den Mitgliedstaaten durch diese Bestimmung eingeräumte Befugnis, die Bedingungen zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung solcher Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch festzulegen, nicht die Unbedingtheit der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiungsverpflichtung in Frage stellen.

**Urteil vom 19. April 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))**

*„Richtlinie 92/83/EWG – Harmonisierung der Struktur der Verbrauchssteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke – Art. 27 Abs. 1 Buchst. f – Alkohol, der in Schokoladeerzeugnissen enthalten ist – Befreiung von der harmonisierten Verbrauchssteuer“*

UAB Profisa, ein Einführer von Ethylalkohol enthaltenden Schokoladeerzeugnissen nach Litauen, beantragte die Steuerbefreiung gemäß der Richtlinie Nr. 92/83.

Die litauische Zollverwaltung verweigerte Profisa diese Befreiung mit der Begründung, dass das litauische Verbrauchsteuergesetz zwar Ethylalkohol, der zur Herstellung von Schokoladeerzeugnissen bestimmt sei, tatsächlich befreie, doch gestatte es diese Befreiung nicht für fertige, Ethylalkohol enthaltende Schokoladeerzeugnisse.

Profisa hat diese Entscheidung beim erstinstanzlichen Verwaltungsgericht angefochten, das ihre Klage abgewiesen hat. Daraufhin hat Profisa beim Vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen) Rechtsmittel eingelegt, der wegen der Diskrepanz zwischen der litauischen Fassung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83, auf deren Grundlage das litauische Gesetz verfasst wurde, und den anderen Sprachfassungen verunsichert war, den Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht hat.

Der Gerichtshof verweist auf seine ständige Rechtsprechung, wonach es die Notwendigkeit einer einheitlichen Anwendung und damit Auslegung des Gemeinschaftsrechts verbietet, im Fall von Zweifeln eine Bestimmung in einer ihrer Fassungen isoliert zu betrachten, und vielmehr gebietet, sie unter Berücksichtigung ihrer Fassungen in den anderen Amtssprachen auszulegen und anzuwenden.

Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 verpflichtet die Mitgliedstaaten dazu, Alkohol und alkoholische Getränke, die unmittelbar oder mittelbar für die Herstellung von Lebensmitteln verwendet werden, von der harmonisierten Verbrauchsteuer zu befreien, sofern der Alkoholgehalt 8,5 l reinen Alkohols je 100 kg des Erzeugnisses bei Pralinen und 5 l reinen Alkohols je 100 kg des Erzeugnisses bei anderen Erzeugnissen nicht überschreitet. Im Wortlaut dieser Bestimmung wird – mit Ausnahme der litauischen Fassung – nicht auf den Ort Bezug genommen, an dem der Ethylalkohol für die Herstellung des betreffenden Erzeugnisses verwendet wird.

Weichen die verschiedenen Sprachfassungen eines Gemeinschaftstexts voneinander ab, muss die fragliche Vorschrift nach dem Zusammenhang und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört.

Im vorliegenden Fall ist Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen, dass er die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, in das Zollgebiet der Union eingeführten Ethylalkohol, der in Schokoladerzeugnissen enthalten ist, die für den unmittelbaren Verbrauch bestimmt sind, von der harmonisierten Verbrauchsteuer zu befreien, sofern der Alkoholgehalt dieser Erzeugnisse 8,5 l je 100 kg des Erzeugnisses nicht überschreitet.

Der Ort, an dem der Ethylalkohol für die Herstellung verwendet wird, ist in dieser Hinsicht unbeachtlich.

**Urteil vom 29. Juni 2000, *Salumets u. a.* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))**

*„Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Sechste Richtlinie – Einfuhrsteuer – Anwendungsbereich – Schmuggel von Ethylalkohol“*

Im Ausgangsrechtsstreit standen sich die finnische Zollverwaltung und natürliche Personen gegenüber, die wegen des Schmuggels von Ethylalkohol gerichtlich belangt wurden.

Die Beklagten machten geltend, vom Anwendungsbereich der Verbrauchsteuerrichtlinien nicht erfasst zu sein, indem sie sich auf die Rechtsprechung zur Einfuhr von Betäubungsmitteln beriefen, wonach aus der illegalen Einfuhr oder Lieferung von Betäubungsmitteln weder eine Zoll- noch eine Umsatzsteuerschuld entstehe, wenn diese Erzeugnisse nicht Gegenstand des von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke seien<sup>1</sup>.

Die finnische Regierung sowie die Regierungen der Mitgliedstaaten, die Stellungnahmen abgegeben hatten, beriefen sich hingegen auf Urteile, in denen der Gerichtshof

---

<sup>1</sup> Die Beklagten des Ausgangsverfahrens verweisen auf die Urteile vom 5. Februar 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)), vom 26. Oktober 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)), vom 28. Februar 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)), vom 5. Juli 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)) und vom 5. Juli 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Diese Rechtsprechung sei in Rechtssachen über die Einfuhr von Falschgeld (Urteil vom 6. Dezember 1990, Witzemann [C-343/89, [EU:C:1990:445](#)]) bestätigt und erweitert worden.

entschieden hatte, dass die Mehrwertsteuer in der Regel dann anfalle, wenn die illegal vermarkteten Waren mit Erzeugnissen, die sich rechtmäßig im Handel befänden, im Wettbewerb stünden, wie beispielsweise nachgeahmte Parfümeriewaren<sup>2</sup>, die Veranstaltung unerlaubter Glücksspiele<sup>3</sup> oder die nicht genehmigte Ausfuhr von Computersystemen<sup>4</sup>.

Das finnische Gericht, bei dem der Rechtsstreit anhängig gemacht wurde, fragt den Gerichtshof u. a., ob die Bestimmungen der Richtlinien 92/12 und 92/83 auf Ethylalkohol, der als Schmuggelgut aus Drittländern eingeführt worden ist, anwendbar sind. Insbesondere wollte es wissen, ob die unerlaubte Einfuhr von Ethylalkohol mit der unerlaubten Lieferung von Betäubungsmitteln und der Einfuhr von Falschgeld gleichzusetzen ist.

Der Gerichtshof stellt zunächst klar, dass die unerlaubte Einfuhr oder Lieferung von Waren, die aufgrund ihrer Art und ihrer besonderen Merkmale weder in den erlaubten Handel gebracht noch in den Wirtschaftskreislauf einbezogen werden können, wie Betäubungsmittel oder Falschgeld, zwar nicht den Steuern und Zöllen unterliegen, die nach Gemeinschaftsrecht normalerweise anfallen, doch verbietet der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität abgesehen von diesen Fällen, in denen jeder Wettbewerb zwischen einem legalen Wirtschaftssektor und einem illegalen Sektor ausgeschlossen ist, eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften.

In Bezug auf den Schmuggel von Ethylalkohol aus einem Drittland führt der Gerichtshof sodann aus, dass die Vermarktung dieser Ware nicht wegen ihres Wesens oder ihrer besonderen Merkmale verboten ist. Ethylalkohol kann ebenso wenig als eine Ware betrachtet werden, die vom Wirtschaftskreislauf ausgeschlossen ist, weil ein Wettbewerb zwischen der durch Schmuggel eingeführten Ware und der sich rechtmäßig im Handel befindenden Ware nicht ausgeschlossen ist, da es einen rechtmäßigen Markt für Alkohol gibt, der gerade mit der Schmuggelware bedient wird.

Daher sind die Richtlinien 92/12 und 92/83 dahin auszulegen, dass die Bestimmungen über die Steuerbarkeit und über die Zollschuld auch auf den Schmuggel von Ethylalkohol aus Drittländern in das Zollgebiet der Gemeinschaft anwendbar sind.

---

<sup>2</sup> Urteil vom 28. Mai 1998, Goodwin und Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

<sup>3</sup> Urteil vom 11. Juni 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

<sup>4</sup> Urteil vom 2. August 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

## 2.2. Struktur der Verbrauchssteuern auf alkoholische Getränke

*Urteil vom 17. Juni 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))*

*„Inländische Abgaben – Artikel 95 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 EG) – Richtlinien 92/83/EWG und 92/84/EWG – Unterschiedliche Besteuerung von Wein und Bier“*

Die Société critouridienne de distribution (Socridis) beantragte Erstattung der von ihr in der Zeit von Mai bis Dezember 1993 auf Biermengen entrichteten Verbrauchssteuern. Insoweit machte sie geltend, dass die Richtlinien 92/83 und 92/84 gegen Art. 95 Abs. 2 des EG-Vertrags (nach Änderung jetzt Art. 90 EG) verstießen, weil sie ein Besteuerungssystem einführten, das diskriminierende und wettbewerbswidrige Praktiken zulasse, mit denen die Erzeugung von Wein zum Nachteil der Erzeugung von Bier mittelbar begünstigt werde.

Insoweit machte sie geltend, dass Wein und Bier vor der Harmonisierung der Verbrauchssteuern durch die Richtlinien 92/83 und 92/84 in Frankreich nach denselben Modalitäten (nach Volumen) und zu ähnlichen Sätzen (19,50 französische Francs (FRF)/hl [etwa 3 Euro/hl] für Bier und 22 FRF/hl [etwa 3,35 Euro/hl] für Wein) besteuert worden seien. Ihrer Ansicht nach hatten die genannten Richtlinien jedoch einen Mindestverbrauchssteuersatz auf der Grundlage von 1,87 Euro je Grad Alkohol und Hektoliter für Bier festgesetzt, während sie für Wein eine Besteuerung allein nach dem Volumen mit einem Mindestsatz von 0 zuließen.

Da diese Richtlinien somit für Wein und Bier eine verschiedene Struktur und verschiedene Verbrauchssteuersätze festsetzten, führte dies zu einer verschiedenen Besteuerung auf nationaler Ebene, die eine Diskriminierung darstellte. Denn die mit diesen Richtlinien angestrebte Harmonisierung hatte in dem betreffenden Mitgliedstaat zum einen eine Änderung der Methode der Besteuerung von Bier durch Einführung des Kriteriums des Alkoholgehalts und zum anderen zu einer deutlich höheren Besteuerung von Bier als von Wein geführt.

Die Frage war also, ob eine solche, von den Richtlinien zugelassene Diskriminierung nicht gegen Art. 95 des EG-Vertrags (nach Änderung jetzt Art. 90 EG) verstößt, und, wenn ja, ob diese Feststellung nicht die Gültigkeit der Richtlinien beeinträchtigen könnte. Das vorliegende Gericht ersuchte den Gerichtshof somit um Beurteilung der Gültigkeit der beiden Richtlinien im Hinblick auf Art. 95 des EG-Vertrags (nach Änderung jetzt Art. 90 EG).

Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die Richtlinien 92/83 und 92/84 den Mitgliedstaaten lediglich die Verpflichtung auferlegen, eine Mindestverbrauchssteuer auf Bier zu erheben. Diesen Staaten verbleibt demzufolge ein ausreichender Ermessensspielraum, um zwischen der Besteuerung von Wein und der von Bier ein Verhältnis herzustellen, das jeden Schutz der inländischen Erzeugung im Sinne von Art. 95 des EG-Vertrags (nach Änderung Art. 90 EG) ausschließt.

Das Ziel, das der Gemeinschaftsgesetzgeber mit dem Erlass der Richtlinien 92/83 und 92/84 verfolgt hat, bestand nicht darin, die Besteuerung von Wein und von Bier einander anzugleichen. Der Rat wollte aufgrund der Befugnisse, die ihm Art. 99 des EG-Vertrags (jetzt Art. 93 EG) ausdrücklich verleiht, im Hinblick auf die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts zum einen die nationalen Rechtsvorschriften über die Verbrauchsteuern auf Wein und zum anderen diejenigen über die Verbrauchsteuern auf Bier annähern. Außerdem steht es den Gemeinschaftsorganen frei, einen Bereich nur schrittweise zu harmonisieren oder nationale Rechtsvorschriften nur in Etappen anzugleichen. Daher verstößt es nicht gegen Art. 99 des EG-Vertrags (nach Änderung jetzt Art. 93 EG), wenn der Rat Richtlinien erlässt, die den Mitgliedstaaten lediglich die Verpflichtung auferlegen, eine Mindestverbrauchsteuer auf Bier zu erheben.

**Urteil vom 2. April 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))**

*„Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern – Richtlinie 92/83/EWG – Art. 4 Abs. 2 – Kleine Brauerei, die rechtlich und wirtschaftlich von einer anderen Brauerei unabhängig ist – Kriterien der rechtlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit – Möglichkeit, unter mittelbarem Einfluss zu stehen“*

Die Gesellschaft Glückauf betreibt eine Brauerei. Die Anteile von Glückauf werden von der Menz GmbH (3 %) und Innstadt (48 %) gehalten. Die Anteile von Innstadt werden zu 30,7 % von der Menz GmbH und zu 49 % von Ottakringer gehalten. Ottakringer ist eine Tochtergesellschaft der Getränke Holding AG, deren Anteile zu 65 % von der Familie Wenckheim und zu 16 % von der Familie Menz gehalten werden.

Das Hauptzollamt (Deutschland) qualifizierte Glückauf zunächst als eine von Innstadt und Ottakringer unabhängige Brauerei und wandte auf sie nach der nationalen Regelung einen ermäßigten Steuertarif für die Biersteuer an. Infolgedessen nahm das Hauptzollamt an, dass Glückauf von Ottakringer wirtschaftlich abhängig sei, und erhob mit Steueränderungsbescheid den Differenzbetrag zwischen der Steuer nach dem ermäßigten Tarif und nach dem Normaltarif nach.

Nach erfolglosem Einspruch erhob Glückauf beim Thüringer Finanzgericht (Deutschland), dem vorlegenden Gericht, Klage gegen diesen Steueränderungsbescheid. Sie machte geltend, dass das Merkmal der wirtschaftlichen Unabhängigkeit, das die Einstufung als „kleine Brauerei“ im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 92/83 gestatte, im Licht des mit der Richtlinie 92/83 verfolgten Zwecks und des Verhaltens der betroffenen Gesellschaften auf dem Markt auszulegen sei. Eine wirtschaftliche Abhängigkeit ließe sich im vorliegenden Fall nämlich nur feststellen, wenn die durch die gemeinsame Beteiligung eines Dritten verbundenen Unternehmen auf dem Markt wie ein einziges Unternehmen in Erscheinung träten und agierten.

Das vorliegende Gericht hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen, um den Gerichtshof im Wesentlichen zu fragen, ob für die Anwendung der

Biersteuerermäßigung die Voraussetzung nach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 92/83, dass eine Brauerei rechtlich und wirtschaftlich von einer anderen Brauerei unabhängig ist, dahin zu verstehen ist, dass sich das Merkmal der wirtschaftlichen Unabhängigkeit zwischen rechtlich unabhängigen Brauereien nur auf das Marktverhalten dieser Brauereien bezieht, oder ob dieses Kriterium dann nicht mehr erfüllt ist, wenn eine Person die faktische Möglichkeit zur Einflussnahme auf die Geschäftstätigkeit dieser Brauereien besitzt.

Der Gerichtshof antwortet, dass Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 92/83 dahin zu verstehen ist, dass eine Situation, die dadurch gekennzeichnet ist, dass strukturelle Verflechtungen bei Beteiligungen und Stimmrechten bestehen, und die ein und derselben Person, die in mehreren der betroffenen Brauereien Geschäftsführungsaufgaben wahrnimmt, unabhängig von ihrem tatsächlichen Verhalten die Möglichkeit bietet, auf geschäftliche Entscheidungen dieser Brauereien Einfluss zu nehmen, es ausschließt, diese Brauereien als voneinander wirtschaftlich unabhängig anzusehen.

Durch die Richtlinie 92/83 soll nämlich verhindert werden, dass eine solche Verbrauchsteuerermäßigung Brauereien gewährt wird, deren Größe und Produktionskapazität eine Verzerrung des Binnenmarkts hervorrufen könnten. Demnach soll mit den in Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie vorgesehenen Kriterien der rechtlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit sichergestellt werden, dass jede Form von wirtschaftlicher oder rechtlicher Abhängigkeit zwischen Brauereien zum Ausschluss von der steuerlichen Vergünstigung führt, den die Biersteuerermäßigung darstellt.

In diesem Zusammenhang ist im Rahmen des Begriffs der im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 92/83 „rechtlich und wirtschaftlich von einer anderen Brauerei unabhängigen Brauerei“ zu prüfen, ob zwischen den betroffenen Brauereien insbesondere auf ihrer Leitungsebene oder bei den Geschäftsanteilen oder Stimmrechten rechtliche oder auch wirtschaftliche Verflechtungen bestehen, die die Möglichkeit dieser Brauereien zu eigenständigen geschäftlichen Entscheidungen beeinträchtigen können.

Außerdem bezweckt das Kriterium der wirtschaftlichen Unabhängigkeit, dass der ermäßigte Verbrauchsteuersatz tatsächlich den Brauereien zugutekommt, die wegen ihrer geringen Größe benachteiligt sind, nicht aber denjenigen, die einem Konzern angehören. Um für Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 92/83 nur die Brauereien zu berücksichtigen, die tatsächlich rechtlich und wirtschaftlich unabhängig sind, ist also darauf zu achten, dass die Bedingung der Unabhängigkeit nicht durch die Erfüllung rein formaler Kriterien umgangen wird, insbesondere durch rechtliche Gebilde zwischen einzelnen kleinen, angeblich unabhängigen Brauereien, die in Wirklichkeit eine wirtschaftliche Gruppe bilden, deren Erzeugung die in Art. 4 der Richtlinie 92/83 festgelegten Grenzen übersteigt.

Was die eventuellen Auswirkungen des Marktverhaltens der betroffenen Brauereien im Hinblick auf die Feststellung ihrer wirtschaftlichen Unabhängigkeit angeht, stellt Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 92/83 auf die Rechts- und Wirtschaftsstruktur der Brauereien ab

und bezieht sich nicht ausdrücklich auf deren Marktverhalten. Ferner lässt das Auftreten der Brauereien auf verschiedenen Märkten mit verschiedenen Produktsortimenten nicht den Schluss zu, dass diese Brauereien voneinander wirtschaftlich unabhängig wären, denn dieser Umstand kann im Gegenteil auch Ausdruck einer bewussten, auf Konzernebene beschlossenen Strategie zur Vermeidung oder Milderung eines konzerninternen Wettbewerbs sein.

**Urteil vom 4. Juni 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))**

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Richtlinie 92/83/EWG – Verbrauchssteuern – Bier – Art. 4 – Kleine unabhängige Brauereien – Ermäßigter Verbrauchsteuersatz – Voraussetzungen – Kein Lizenznehmer – Produktion nach dem Herstellungsverfahren eines Dritten mit dessen Genehmigung – Genehmigte Benutzung der Marken dieses Dritten“*

Das französische Unternehmen Brasserie Bouquet verkaufte selbst gebrautes Bier. Es übte seine Bierproduktionstätigkeit auf der Grundlage eines mit der ICO 3B SAR geschlossenen „Vertrags über die Mitgliedschaft im ‚Kreis der drei Bierbrauer‘“ aus, der ihr die Benutzung der Marken und des Firmenzeichens „Les 3 brasseurs“ sowie das Fachwissen des letztgenannten Unternehmens erlaubte.

Der Gerichtshof, der im Rahmen eines Rechtsstreits über die Weigerung der Zollverwaltung, den im nationalen Recht für kleine unabhängige Brauereien vorgesehenen ermäßigten Verbrauchsteuersatz anzuwenden, wurde um Vorabentscheidung im Wesentlichen darüber ersucht, ob für die Anwendung des ermäßigten Verbrauchsteuersatzes auf Bier die Voraussetzung von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 92/83, wonach die Brauerei kein Lizenznehmer sein darf, nicht erfüllt ist, wenn die betreffende Brauerei ihr Bier gemäß solch einem Mitgliedschaftsvertrag herstellt.

Bei der Beantwortung dieser Frage stellt der Gerichtshof fest, dass für die Anwendung des ermäßigten Verbrauchsteuersatzes auf Bier die Voraussetzung von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 92/83, wonach die Brauerei kein Lizenznehmer sein darf, nicht erfüllt ist, wenn die betreffende Brauerei ihr Bier gemäß einer Vereinbarung herstellt, nach der sie die Marken und das Herstellungsverfahren eines Dritten benutzen darf.

Mit der Richtlinie 92/83 soll nämlich verhindert werden, dass eine solche Verbrauchsteuerermäßigung Brauereien gewährt wird, deren Größe und Produktionskapazität Verzerrungen auf dem Binnenmarkt hervorrufen könnten.

Folglich verlangt Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 92/83, dass kleine Brauereien mit einem Jahresausstoß von weniger als 200 000 hl Bier sowohl hinsichtlich ihrer Rechts- und Wirtschaftsstruktur als auch hinsichtlich ihrer Produktionsstruktur von einer anderen Brauerei tatsächlich unabhängig sind, indem sie Betriebsräume benutzen, die räumlich von denen anderer Brauereien getrennt sind, und keine Lizenznehmer sind.

Kein Lizenznehmer zu sein, stellt also eine der Voraussetzungen dar, mit denen gewährleistet werden soll, dass die betreffende kleine Brauerei von einer anderen Brauerei tatsächlich unabhängig ist. Folglich ist der Begriff „Lizenznehmer“ so auszulegen, dass er die Produktion von Bier unter jeder Form von Genehmigung umfasst, aus der sich ergibt, dass die kleine Brauerei von dem Dritten, der ihr die Genehmigung erteilt hat, nicht völlig unabhängig ist. Dies ist bei der Genehmigung zur Nutzung eines Patents, einer Marke oder eines Herstellungsverfahrens dieses Dritten der Fall.

**Urteil vom 10. April 2014, Kommission/Ungarn (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))**

*„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Verbrauchssteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke – Richtlinie 92/83/EWG – Festsetzung der Verbrauchssteuersätze – Auftragsherstellung von Ethylalkohol in einer Brennerei, auf die ein Verbrauchssteuersatz von 0 erhoben wird – Befreiung der Herstellung von Ethylalkohol durch Privatpersonen von der Verbrauchssteuer“*

Das Unionsrecht, d. h. die Richtlinie 92/83 in der Fassung der Akte über die Bedingungen des Beitritts Bulgariens und Rumäniens zur Europäischen Union (ABl. 2005, L 157, S. 203) und die Richtlinie 92/84, verpflichtet die Mitgliedstaaten, auf Ethylalkohol eine Verbrauchssteuer zu erheben, deren Mindestbetrag für andere alkoholische Getränke als Wein und Bier 550 Euro je Hektoliter reinen Alkohols beträgt. Ungarn wird jedoch ermächtigt, einen ermäßigten Verbrauchssteuersatz auf Alkohol anzuwenden, der von Brennereien aus von Obstbauern geliefertem Obst hergestellt wird und für den Eigenverbrauch der Obstbauern bestimmt ist. Der ermäßigte Verbrauchssteuersatz darf jedoch nicht weniger als 50 % des normalen nationalen Verbrauchssteuersatzes für Alkohol betragen. Außerdem ist seine Anwendung auf 50 l Alkohol pro Jahr und Haushalt von Obstbauern beschränkt.

Nach ungarischem Recht wurde die Verbrauchssteuer auf Branntwein, der in einer Brennerei für einen Obstbauern hergestellt wurde (Destillation in Lohnarbeit), bis zu einer Höchstmenge von 50 l pro Jahr auf 0 ungarische Forint (HUF) festgesetzt, was einer vollständigen Befreiung gleichkam. Darüber hinaus war Branntwein, der von einer Privatperson in ihrer eigenen Brennerei hergestellt wurde, bis zu einer jährlichen Höchstmenge von 50 l von der Verbrauchssteuer befreit, wenn dieser Branntwein für den persönlichen Verbrauch des Haushalts bestimmt war.

Diese vorteilhaften Regelungen waren vor allem durch den traditionellen Charakter der Herstellung von „Pálinka“ (Obstbranntwein) motiviert.

Da die Kommission der Ansicht war, dass Ungarn die Unionsvorschriften über die Verbrauchssteuern auf alkoholische Getränke nicht eingehalten hatte, erhob sie beim Gerichtshof Vertragsverletzungsklage. Sie meint, dass die Bestimmungen des Unionsrechts keinen Raum für eine Befreiungsregelung für die private Destillation

ließen und der Festsetzung eines Nullsatzes für die Destillation in Lohnarbeit entgegenstünden.

Der Gerichtshof stellt fest, dass die Richtlinie 92/83 über die Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke die Fälle festlegt, in denen diese Getränke von der Verbrauchsteuer befreit oder ermäßigten Verbrauchsteuersätzen unterworfen werden können. Die Richtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten also nicht, Präferenzregeln einzuführen, deren Umfang über das hinausgeht, was der europäische Gesetzgeber erlaubt. Der Gerichtshof stellt sodann fest, dass die ungarische Regelung, die bis zu 50 l pro Jahr eine vollständige Steuerbefreiung für aus von Obstbauern geliefertem Obst hergestelltem Branntwein vorsieht, die für Ungarn nach der Richtlinie zulässige maximale Ermäßigung von 50 % überschreitet. Desgleichen verstoßen die nationalen Vorschriften, die von Privatpersonen hergestellten Branntwein von der Verbrauchsteuer befreien, gegen die Richtlinie, da diese keine derartige Ausnahme vom Normalsatz vorsieht.

Darüber hinaus geht der Gerichtshof auf das doppelte Argument der beklagten Regierung ein, wonach die Herstellung von Branntwein eine jahrhundertalte Tradition darstelle und die Bewahrung einer solchen Tradition als grundlegendes Ziel der ungarischen Regierung angesehen werde, sowie auf das Argument, dass dieselbe Praxis der Verbrauchsteuerbefreiung kleiner Mengen von Branntwein auch in anderen Mitgliedstaaten bestehe. In dieser Hinsicht kann eine nationale Tradition keine allgemeine Rechtfertigung dafür sein, um eine in das Ermessen gestellte Abweichung von der Verbindlichkeit der Richtlinie zu rechtfertigen.

Der Gerichtshof stellt somit fest, dass Ungarn seinen Verpflichtungen aus den Rechtsvorschriften der Union über die Verbrauchsteuer auf alkoholische Getränke nicht nachgekommen ist.

**Urteil vom 5. Oktober 2004 (Plenum), Kommission/Griechenland (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))**

*„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Verstoß gegen Artikel 90 Absatz 1 EG – Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke – Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes auf Ouzo als auf andere alkoholische Getränke – Vereinbarkeit dieses Steuersatzes mit einer Richtlinie, die nicht innerhalb der Frist des Artikels 230 EG angefochten wurde“*

Die Richtlinie 92/83 sah für bestimmte Arten von Waren, darunter Ouzo, einen ermäßigten Verbrauchsteuersatz vor (Art. 23 Nr. 2). Das Gesetz, mit dem die Richtlinie in die griechische Rechtsordnung umgesetzt wurde, setzte den Basissatz für die Verbrauchsteuer auf ungefähr 294 000 Drachmen (GRD) (etwa 860 Euro) pro 100 l reinen Alkohols fest. Eine Ermäßigung von 50 % des Basissatzes [etwa 147 000 GRD (etwa 430 Euro) pro 100 l reinen Alkohols] wurde auf Ouzo angewandt.

Die Kommission hielt diesen unterschiedlichen Steuersatz für unvereinbar mit dem in Art. 90 des EG-Vertrags enthaltenen Verbot, auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten

höhere Abgaben zu erheben als auf ähnliche inländische Waren, und leitete das Vertragsverletzungsverfahren ein.

In diesem Urteil weist der Gerichtshof die Klage der Kommission ab. Er weist zunächst darauf hin, dass sich Griechenland bei der Festsetzung eines niedrigeren Steuersatzes für Ouzo auf Art. 23 Nr. 2 der Richtlinie 92/83 gestützt und diesen beachtet hat. Die Klage der Kommission, mit der der Verbrauchsteuersatz, den Griechenland nach Art. 23 Nr. 2 der Richtlinie 92/83 auf Ouzo anwenden durfte, unmittelbar in Frage gestellt wird, läuft somit darauf hinaus, dass mittelbar die Rechtmäßigkeit dieser Vorschrift bestritten wird. Insoweit weist der Gerichtshof darauf hin, dass für die Rechtsakte der Gemeinschaftsorgane grundsätzlich die Vermutung der Rechtmäßigkeit spricht, und diese Akte daher Rechtswirkungen entfalten, solange sie nicht zurückgenommen, im Rahmen einer Nichtigkeitsklage für nichtig erklärt oder infolge eines Vorabentscheidungsersuchens oder einer Rechtswidrigkeitseinrede für ungültig erklärt worden sind.

Als Ausnahme von diesem Grundsatz ist bei Rechtsakten, die mit einem Fehler behaftet sind, dessen Schwere so offensichtlich ist, dass er von der Gemeinschaftsrechtsordnung nicht geduldet werden kann, davon auszugehen, dass sie keine – auch nur vorläufige – Rechtswirkung entfaltet haben, d. h., dass sie als rechtlich inexistent zu betrachten sind. Diese Ausnahme soll das Gleichgewicht zwischen zwei grundlegenden, manchmal jedoch widerstreitenden Erfordernissen wahren, denen eine Rechtsordnung genügen muss, nämlich der Stabilität der Rechtsbeziehungen und der Einhaltung der Rechtmäßigkeit.

Die Schwere der Folgen, die mit der Feststellung der Inexistenz eines Rechtsakts der Gemeinschaftsorgane verbunden sind, verlangt, dass diese Feststellung aus Gründen der Rechtssicherheit ganz außergewöhnlichen Fällen vorbehalten bleibt.

Die Richtlinie 92/83 kann jedoch weder in ihrer Gesamtheit noch in Bezug auf ihren Art. 23 Nr. 2 als ein solcher inexistenter Rechtsakt angesehen werden. Außerdem ist die Richtlinie nicht vom Rat zurückgenommen worden, und ihr Art. 23 Nr. 2 ist auch vom Gerichtshof weder für nichtig noch für ungültig erklärt worden. Art. 23 Nr. 2 der Richtlinie 92/83 entfaltet daher Rechtswirkungen, für die die Vermutung der Rechtmäßigkeit besteht.

Der Gerichtshof stellt fest, dass ein Mitgliedstaat nicht dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht verstößt, dass er sich darauf beschränkt hat, eine nationale Regelung beizubehalten, die auf der Grundlage von Art. 23 der Richtlinie 92/83, der für bestimmte Arten von Erzeugnissen die Anwendung ermäßigter Verbrauchsteuersätze zulässt, erlassen wurde und die dieser Vorschrift entspricht.

### 3. Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse

#### 3.1. Anwendungsbereich der Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse

*Urteil vom 4. Juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))*

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 267 AEUV – Zwischenverfahren zur Kontrolle der Verfassungsmäßigkeit – Prüfung der Vereinbarkeit eines nationalen Gesetzes sowohl mit dem Unionsrecht als auch mit der Verfassung des betreffenden Mitgliedstaats – Möglichkeit für ein nationales Gericht, den Gerichtshof mit einer Vorlage zur Vorabentscheidung zu befassen – Nationale Regelung, die die Erhebung einer Steuer auf Kernbrennstoff vorsieht – Richtlinien 2003/96/EG und 2008/118/EG – Art. 107 AEUV – Art. 93 EA, 191 EA und 192 EA“*

2010 verabschiedete Deutschland das Kernbrennstoffsteuergesetz. Dieses Gesetz führt für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2016 eine Steuer auf die Verwendung von Kernbrennstoffen zur industriellen Stromerzeugung ein, die von den Betreibern von Kernkraftwerken zu entrichten ist.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, die das Kernkraftwerk Emsland in Lingen (Deutschland) betreiben und im Juni 2011 Brennelemente im Kernreaktor ihres Kraftwerks verwendet haben, schulden Steuer in Höhe von über 154 Mio. Euro.

Kernkraftwerke Lippe-Ems ficht diese Steuer vor dem Finanzgericht Hamburg (Deutschland) an. Ihrer Meinung nach ist die deutsche Kernbrennstoffsteuer nicht mit dem Unionsrecht vereinbar.

Das Finanzgericht Hamburg hat beschlossen, dem Gerichtshof die Frage vorzulegen, ob die Richtlinien 2003/96 zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom und 2008/118 sowie Art. 107 AEUV oder die Bestimmungen des Euratom-Vertrags der Einführung einer Steuer auf die Verwendung von Kernbrennstoffen für die industrielle Stromerzeugung durch einen Mitgliedstaat entgegenstehen.

Der Gerichtshof antwortet, dass diese Steuer nicht gegen das Unionsrecht verstößt. Im Einzelnen legt der Gerichtshof im Hinblick auf die Vereinbarkeit dieser Steuer mit dem europäischen Verbrauchsteuersystem dar, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 und Art. 1 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung, die die Erhebung einer Steuer auf die Verwendung von Kernbrennstoff für die gewerbliche Erzeugung von elektrischem Strom vorsieht, nicht entgegenstehen. Denn Art. 14 dieser Richtlinie zählt die für die Mitgliedstaaten im Rahmen der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom geltenden zwingenden Ausnahmen abschließend auf und legt die unter die Steuerbefreiung fallenden Erzeugnisse genau fest.

In Bezug auf die Erste dieser Bestimmungen definiert Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 den für die Zwecke dieser Richtlinie verwendeten Begriff „Energieerzeugnisse“, indem er unter Verweis auf die Codes der Kombinierten Nomenklatur eine erschöpfende Liste der

Erzeugnisse aufstellt, die unter die Definition dieses Begriffs fallen. Der Kernbrennstoff stellt jedoch kein „Energieerzeugnis“ für die Zwecke der Richtlinie 2003/96 dar, da er nicht auf dieser Liste steht, und demzufolge nicht unter die Steuerbefreiung in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie (Steuerbefreiung für Energieerzeugnisse, die der harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegen und zur Stromerzeugung verwendet werden) fällt. Die in Rede stehende Steuerbefreiung ist auch nicht analog anzuwenden. Zudem kann eine eventuelle Unvereinbarkeit von innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit der Politik der Union im Bereich der Reduzierung von CO<sub>2</sub>-Emissionen es nicht rechtfertigen, diese Bestimmungen dahin auszulegen, dass sie für andere Erzeugnisse als die Energieerzeugnisse und elektrischen Strom im Sinne dieser Richtlinie gelten, da andernfalls die Tragweite von Art. 2 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 entgegen der klaren Intention des Unionsgesetzgebers radikal verändert würde.

Der Gerichtshof räumt somit im Wesentlichen ein, dass eine Steuer auf den Verbrauch von elektrischer Energie und eine Steuer auf die Quellen zur Erzeugung dieser Energie, die keine Energieerzeugnisse im Sinne der Richtlinie 2003/96 sind, gleichzeitig erhoben werden können.

Im Hinblick auf Art. 1 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2008/118 kann eine durch nationales Recht eingeführte Steuer, die weder unmittelbar oder mittelbar auf den Verbrauch von Elektrizität im Sinne der Richtlinie 2003/96 noch auf den Verbrauch eines anderen verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisses erhoben wird, nicht unter Art. 1 Abs. 1 oder 2 der Richtlinie 2008/118 fallen und daher weder eine Verbrauchsteuer auf Elektrizität noch eine zusätzliche indirekte Steuer auf dieses Erzeugnis im Sinne der Richtlinie darstellen.

Das ist der Fall bei einer Steuer, die zum einen geschuldet wird, wenn Brennelemente oder einzelne Brennstäbe in einem Kernreaktor erstmals eingesetzt werden und für die gewerbliche Erzeugung von elektrischem Strom eine sich selbsttragende Kettenreaktion ausgelöst wird, und zum anderen auf die Menge des verwendeten Kernbrennstoffs berechnet wird, wobei ein einheitlicher Steuersatz für alle Arten dieses Kernbrennstoffs vorgesehen ist, während die Menge elektrischen Stroms, die von einem Kernreaktor erzeugt wird, nicht unmittelbar durch die Menge verwendeten Kernbrennstoffs bedingt wird, sondern je nach der Art und den Eigenschaften des verwendeten Brennstoffs sowie dem Wirkungsgrad des betreffenden Reaktors schwanken kann und diese Steuer wegen des Auslösens einer sich selbsttragenden Kettenreaktion erhoben werden könnte, ohne dass notwendigerweise überhaupt elektrischer Strom erzeugt und damit verbraucht wird.

Daher stellt der Gerichtshof fest, dass nicht ersichtlich ist, dass ein unmittelbarer und untrennbarer Zusammenhang zwischen der Verwendung von Kernbrennstoff und dem Verbrauch des vom Reaktor eines Kernkraftwerks erzeugten elektrischen Stroms besteht.

**Urteil vom 20. September 2017, Elecdey Carcelen u. a. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 und C-221/16, [EU:C:2017:705](#))**

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Umwelt – Elektrischer Strom aus Windenergie – Richtlinie 2009/28/EG – Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen – Art. 2 Abs. 2 Buchst. k – Förderregelung – Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e – Verwaltungsgebühren – Richtlinie 2008/118/EG – Allgemeines Verbrauchsteuersystem – Art. 1 Abs. 2 – Andere indirekte Steuern, mit denen besondere Zwecke verfolgt werden – Richtlinie 2003/96/EG – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Art. 4 – Mindestbesteuerung von Energie – Abgabe auf Windkraftanlagen zur Stromerzeugung“*

Die klagenden Gesellschaften betrieben im Gebiet der Autonomen Gemeinschaft Kastilien-La Mancha (Spanien) Windkraftanlagen zur Erzeugung von Strom aus Wind. Sie zahlten für die Veranlagungszeiträume 2011 und 2012 eine nach nationalem Recht festgelegte Abgabe, die aus einem vierteljährlich zu entrichtenden Pauschalbetrag bestand, der sich nach der Größe des Windparks und der Leistung des Windgenerators richtet, unabhängig davon, ob elektrischer Strom aus Windkraft verkauft wird.

Da die klagenden Gesellschaften die Abgabe für verfassungswidrig und unvereinbar mit dem Unionsrecht hielten, beantragten sie bei den zuständigen nationalen Behörden die Berichtigung ihrer entsprechenden Selbstveranlagungen und die Erstattung der entrichteten Beträge.

In diesem Rahmen stellte das Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Oberster Gerichtshof von Kastilien-La Mancha, Spanien) dem Gerichtshof Fragen zur rechtlichen Regelung der fraglichen Abgabe.

In diesem Urteil hat der Gerichtshof in Bezug auf die Anwendung des Verbrauchsteuersystems für Recht erkannt, dass Art. 4 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der in den Ausgangsverfahren fraglichen, die die Erhebung einer Abgabe auf Windkraftanlagen zur Stromerzeugung vorsieht, nicht entgegensteht, da diese Abgabe nicht auf Energieerzeugnisse oder elektrischen Strom im Sinne von Art. 1 und Art. 2 Abs. 1 und 2 dieser Richtlinie erhoben wird und damit nicht in deren Anwendungsbereich fällt.

Es besteht nämlich kein Zusammenhang zwischen dem Entstehungstatbestand der in den Ausgangsverfahren fraglichen Abgabe einerseits und der tatsächlichen Stromerzeugung der Windkraftanlagen andererseits.

Aufgrund dieser Würdigung ist Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der in den Ausgangsverfahren fraglichen, die die Erhebung einer Abgabe auf Windkraftanlagen zur Stromerzeugung vorsieht, nicht entgegensteht, da diese Abgabe keine Steuer ist, die auf den Verbrauch von Energieerzeugnissen oder elektrischem Strom erhoben wird, und damit nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt.

**Urteil vom 10. Juni 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))**

*„Richtlinie 92/81/EWG – Harmonisierung der Struktur der Verbrauchssteuern auf Mineralöle – Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nicht gewerblichen Luftfahrt – Befreiung der harmonisierten Verbrauchssteuer“*

Die schwedische Steuerverwaltung verlangte von der Luftverkehrsgesellschaft Braathens die Zahlung einer vom nationalen Recht vorgesehenen und nach Maßgabe des Kraftstoffverbrauchs und der Kohlenwasserstoff- und Stickstoffmonoxidemissionen berechneten Umweltschutzabgabe, mit der die inländische gewerbliche Luftfahrt belegt wurde.

Nachdem Braathens bei den Steuerbehörden einen Einspruch eingelegt hatte, der zurückgewiesen wurde, erhob Braathens beim vorlegenden Gericht Klage. Dieses Gericht ersuchte den Gerichtshof erstens um Klärung, ob die streitige Abgabe gegen Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 92/81 verstößt, zweitens, ob diese Bestimmung unmittelbare Wirkung hat, und drittens, ob es möglich ist, die Abgabe in einen gemeinschaftsrechtskonformen und einen gemeinschaftsrechtswidrigen Teil aufzuspalten.

In einem ersten Schritt führt der Gerichtshof aus, dass Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 92/81 der Erhebung einer Abgabe entgegensteht, die auf den gewerblichen Inlandsflugverkehr erhoben und nach Angaben über den Kraftstoffverbrauch sowie die Kohlenwasserstoff- und Stickstoffmonoxidemissionen der betreffenden Flugzeugtypen auf einer durchschnittlichen Flugstrecke berechnet wird.

Solch eine nationale Abgabe, die auf den Verbrauch von Kraftstoff selbst erhoben wird, da ein unmittelbarer, untrennbarer Zusammenhang zwischen dem Kraftstoffverbrauch und den bei diesem Verbrauch ausgestoßenen Schadstoffen besteht, ist mit der durch die Richtlinien 92/12 und 92/81 eingeführten Regelung der harmonisierten Verbrauchssteuer unvereinbar. Würde man nämlich den Mitgliedstaaten erlauben, auf Waren, die, wie hier, nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 92/81 von der harmonisierten Verbrauchssteuer zu befreien sind, eine andere indirekte Abgabe zu erheben, so würde dieser Bestimmung jede praktische Wirksamkeit genommen.

In einem zweiten Schritt führt der Gerichtshof aus, dass die in Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 92/81 vorgesehene Verpflichtung, Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nicht gewerblichen Luftfahrt von der harmonisierten Verbrauchssteuer zu befreien, so klar, genau und unbedingt ist, dass sie dem Einzelnen das Recht verleiht, sich vor den nationalen Gerichten auf sie zu berufen, um sich einer mit ihr unvereinbaren nationalen Regelung zu widersetzen.

**Urteil vom 13. Juli 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))**

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2003/96/EG – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Art. 14 Abs. 1 Buchst. c – Steuerbefreiung von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff oder Heizstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der Europäischen Union und zur Erzeugung elektrischen Stroms an Bord von Schiffen – Für ein Schiff verwendeter Kraftstoff, um von dem Ort, an dem es gebaut wurde, zum Hafen eines anderen Mitgliedstaats zu fahren, um dort seine erste gewerbliche Fracht zu laden“*

Die litauische Gesellschaft *Vakarų Baltijos laivų statykla* (im Folgenden: litauische Gesellschaft) ist im Bau von Hochseeschiffen tätig und schloss einen Vertrag über den Bau eines Frachters für eine estnische Gesellschaft ab. Dies beinhaltete u. a. den Kauf und das direkte Einfüllen des Kraftstoffs in die Tanks sowie die Entrichtung der Verbrauchsteuer auf diesen Kraftstoff. Nach der Übergabe des Schiffes ließ die Kundin es unbeladen vom Hafen von Klaipėda (Litauen) zum Hafen von Stralsund (Deutschland) fahren, wo es seine erste gewerbliche Ladung aufnahm, die es dann entgeltlich zum Hafen von Santander (Spanien) beförderte.

Die litauische Gesellschaft beantragte bei der staatlichen Steuerinspektion die Erstattung der Verbrauchsteuer, die es für die Lieferung von Kraftstoff an das Schiff ihrer estnischen Kundin entrichtet hatte. Die staatliche Steuerinspektion lehnte diesen Antrag mit der Begründung ab, die litauische Gesellschaft habe bei der Lieferung des fraglichen Kraftstoffs an die Kundin die Buchungsunterlagen nicht entsprechend den formellen und materiellen Voraussetzungen des nationalen Rechts ausgefüllt und besitze keine gemäß dem einschlägigen Verfahren erteilte Lizenz zur Lieferung von Kraftstoff für Schiffe.

Der die Erstattung ablehnende Bescheid wurde vom *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Ausschuss für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) aufgehoben. Die staatliche Steuerinspektion erhob Klage auf Nichtigerklärung dieser Entscheidung, der der *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius, Litauen) stattgab. Daraufhin legte die litauische Gesellschaft Rechtsmittel beim *Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas* (Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen), dem vorlegenden Gericht, ein, das wissen möchte, wie Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 auszulegen ist und ob die Möglichkeit besteht, die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung aus rein formalen Erwägungen zu verweigern.

Der Gerichtshof führt zunächst aus, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen ist, dass die dort vorgesehene Befreiung auf Kraftstoff anzuwenden ist, der dazu verwendet wird, ein unbeladenes Schiff vom Hafen eines Mitgliedstaats – wo das Schiff gebaut wurde – zum Hafen eines anderen Mitgliedstaats fahren zu lassen, um dort Waren für die Beförderung zum Hafen eines dritten Mitgliedstaats zu laden.

Sodann legt er Art. 14 Abs.1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 dahin aus, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, wonach die darin vorgesehene Befreiung ausgeschlossen ist, weil die Lieferung von Energieerzeugnissen für ein Schiff die formellen Anforderungen dieser Regelung nicht erfüllt hat, obwohl alle darin vorgesehenen Bedingungen erfüllt sind.

### 3.2. Struktur der Verbrauchssteuern auf Energieerzeugnisse

*Urteil vom 2. Juni 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))*

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Verbrauchssteuern – Richtlinie 2003/96/EG – Gestaffelte Verbrauchssteuersätze für Kraftstoffe und Heizstoffe – Voraussetzung für die Anwendung des Steuersatzes für Heizstoffe – Vorlegung einer monatlichen Zusammenstellung der Erklärungen, denen zufolge die erworbenen Erzeugnisse für Heizzwecke bestimmt sind – Anwendung des Verbrauchssteuersatzes für Kraftstoffe bei Nichtvorlegung dieser Zusammenstellung – Grundsatz der Verhältnismäßigkeit“*

Im Zeitraum vom 1. März 2009 bis 31. Dezember 2009 hatte die polnische Gesellschaft ROZ-ŚWIT eine Reihe von Verkäufen von aus Leichtöl bestehendem Heizstoff durchgeführt. Es wurde festgestellt, dass diese Verkäufe überprüft worden waren und außer Zweifel stand, dass die Erwerber den Erwerb und den Verbrauch dieses Heizstoffs für Heizzwecke bestätigt hatten. ROZ-ŚWIT hatte jedoch die Zusammenstellung der Erklärungen der Erwerber nach dem polnischen Verbrauchsteuergesetz nicht fristgerecht vorgelegt.

Da diese Rechtsvorschriften im Fall der Nichteinhaltung der Verpflichtung zur fristgerechten Vorlage der Zusammenstellung der Erklärungen der Erwerber die Anwendung des Verbrauchssteuersatzes für Kraftstoffe auf ein als Heizstoff verwendetes Erzeugnis vorsehen, wurde dieser Verbrauchssteuersatz auf die von ROZ-ŚWIT getätigten Verkäufe erhoben, was in einem Nachforderungsbescheid des Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (Leiter des Zollamts Breslau, Polen) festgestellt wurde.

Gegen diesen Nachforderungsbescheid erhob ROZ-ŚWIT beim Direktor der Zollkammer Breslau Einspruch und machte geltend, die Unterlassung der Vorlegung der Zusammenstellung der Erklärungen der Erwerber sei nur ein formeller Fehler, während an der tatsächlichen Bestimmung des fraglichen Heizstoffs für Heizzwecke keine Zweifel bestünden.

Nach Zurückweisung dieses Einspruchs erhob ROZ-ŚWIT Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Breslau, Polen).

Dieses Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 2003/96 und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer innerstaatlichen Regelung entgegenstehen, wonach zum einen die Verkäufer von

Heizstoffen verpflichtet sind, fristgerecht eine monatliche Zusammenstellung der Erklärungen der Erwerber vorzulegen, denen zufolge die erworbenen Erzeugnisse für Heizzwecke bestimmt sind, und zum anderen bei nicht fristgerechter Vorlegung einer solchen Zusammenstellung der Verbrauchsteuersatz für Kraftstoffe auf den verkauften Heizstoff angewandt wird, obwohl festgestellt wurde, dass an der Bestimmung dieses Erzeugnisses für Heizzwecke keine Zweifel bestehen.

Der Gerichtshof erkennt für Recht, dass die Richtlinie 2003/96 und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer innerstaatlichen Regelung nicht entgegenstehen, wonach die Verkäufer von Heizstoffen verpflichtet sind, fristgerecht eine monatliche Zusammenstellung der Erklärungen der Erwerber vorzulegen, denen zufolge die erworbenen Erzeugnisse für Heizzwecke bestimmt sind. Sie beanstanden eine innerstaatliche Regelung, wonach bei nicht fristgerechter Vorlegung einer solchen Zusammenstellung der Verbrauchsteuersatz für Kraftstoffe auf den verkauften Heizstoff angewandt wird, obwohl festgestellt wurde, dass an der Bestimmung dieses Erzeugnisses für Heizzwecke keine Zweifel bestehen.

Denn unter Berücksichtigung des Ermessensspielraums, über den die Mitgliedstaaten im Hinblick auf die zu erlassenden Maßnahmen und Mechanismen zur Verhinderung der mit dem Verkauf des Heizstoffs verbundenen Steuerhinterziehung und -vermeidung verfügen, und da eine Verpflichtung zur Vorlegung einer Zusammenstellung der Erklärungen der Erwerber bei den zuständigen Behörden nicht offensichtlich unverhältnismäßig ist, ist davon auszugehen, dass eine solche Verpflichtung eine geeignete Maßnahme zur Erreichung dieses Ziels ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.

Zum anderen läuft eine nationale Rechtsvorschrift, der zufolge bei nicht fristgerechter Vorlegung einer Zusammenstellung der Erklärungen der Erwerber auf Heizstoffe automatisch der Verbrauchsteuersatz für Kraftstoffe angewandt wird, selbst wenn die Heizstoffe als solche verwendet werden, der Systematik und dem Zweck der Richtlinie 2003/96 zuwider, die auf dem Grundsatz beruhen, wonach die Energieerzeugnisse nach ihrer tatsächlichen Verwendung besteuert werden. Ferner verstößt eine solche automatische Anwendung des Verbrauchsteuersatzes für Kraftstoffe im Fall der Nichteinhaltung der Verpflichtung zur Vorlegung dieser Zusammenstellung gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Denn die Anwendung des Verbrauchsteuersatzes für Kraftstoffe auf Heizstoffe aufgrund einer solchen Verpflichtung, wenn festgestellt wurde, dass im Hinblick auf die Bestimmung dieser Erzeugnisse zu Heizzwecken keine Zweifel bestehen, geht über das hinaus, was erforderlich ist, um Steuerhinterziehung und -vermeidung zu verhindern.

**Urteil vom 27. November 2003, Kommission/Finnland (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))**

*„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Richtlinien 92/81/EWG und 92/82/EWG – Verbrauchsteuersätze für Mineralöle – Steueraufsicht – Verwendung von Heizöl als Kraftstoff“*

In dieser Rechtssache, die eine Vertragsverletzungsklage gegen die Republik Finnland betraf, beantragte die Kommission beim Gerichtshof die Feststellung, dass die Republik Finnland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 8 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 92/81 und aus Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 92/82 verstoßen hat, dass sie ihre nationale Regelung, die die Möglichkeit vorsieht, niedriger besteuertes Gasöl (Heizöl) als Kraftstoff zu verwenden, beibehalten hat.

Die Kommission trägt zum einen vor, dass auch wenn die finnischen Rechtsvorschriften für als Kraftstoff verwendetes Gasöl einen höheren Verbrauchssteuersatz als den Mindestsatz nach Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 92/82 vorsähen, sie gleichwohl nicht als mit dieser Bestimmung in Einklang stehend angesehen werden könnten, da sie nicht in allen Fällen gewährleisten, dass dieses Gasöl tatsächlich nach dem dort vorgeschriebenen Satz besteuert werde.

Die finnische Regelung lasse nämlich die Verwendung des niedriger besteuerten Gasöls als Kraftstoff zu und beruhe auf der Verpflichtung des Eigentümers oder Halters eines Kraftfahrzeugs, den Steuerbehörden im Voraus die Absicht anzuzeigen, Heizöl als Kraftstoff zu verwenden und bei Zahlung eines Zuschlags und/oder einer Kraftstoffabgabe, die nicht nach Maßgabe der Menge des verbrauchten Heizöls erhoben würden und daher keine Verbrauchssteuern seien.

Zum anderen macht die Kommission geltend, die Republik Finnland habe es unterlassen, beim Vertrieb und der Verwendung von Gasöl zu den in Art. 8 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 92/81 genannten Zwecken wie der Verwendung in der Land- und Forstwirtschaft und bei öffentlichen Arbeiten eine angemessene und wirksame Kontrolle durchzuführen, wie sie nach diesen Bestimmungen erforderlich sei, um sicherzustellen, dass das Gasöl nur für den Zweck verwendet werde, für den es besteuert werde.

Der Gerichtshof stellt in diesem Urteil fest, dass eine nationale Regelung nicht als mit Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 92/82, der vorschreibt, dass Gasöl, das als Kraftstoff verwendet wird, zu dem dort vorgesehenen Mindestsatz der Verbrauchsteuer besteuert wird, in Einklang stehend angesehen werden kann, wenn sie zu diesem Zweck einen Steuerzuschlag und/oder eine Kraftstoffabgabe, die auf der Grundlage einer vorherigen Anzeige erhoben werden und keine Verbrauchssteuern darstellen, einführt und damit die Möglichkeit vorsieht, niedriger besteuertes Gasöl als Kraftstoff zu verwenden.

Zwar müssen die Mitgliedstaaten nach Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 92/82 gewährleisten, dass die als Kraftstoff verwendeten Mineralöle zu dem dort für die Verbrauchsteuer festgelegten Mindestsatz versteuert werden, doch sind in Art. 8 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 92/81 bestimmte Bereiche aufgeführt, in denen eine Steuerbefreiung oder ein ermäßigter Verbrauchssteuersatz für die Verwendung von Mineralölen als Kraftstoff gewährt werden kann, sofern diese Verwendung einer Steueraufsicht unterliegt.

Ein Mitgliedstaat, der Rechtsvorschriften über die Verwendung von Gasöl als Kraftstoff beibehält, mit der eine Regelung der Steueraufsicht eingeführt wird, die das mit diesen Bestimmungen verfolgte Ziel nicht erreichen kann, verstößt gegen seine Verpflichtungen

aus diesen Bestimmungen, da sie nicht geeignet ist, die Verwendung solcher Mineralöle als Kraftstoff, die zu anderen Zwecken bestimmt sind und daher niedriger besteuert werden, tatsächlich zu verhindern und damit zu gewährleisten, dass das als Kraftstoff verwendete Heizöl tatsächlich zu dem in diesen Bestimmungen vorgesehenen Mindestsatz der Verbrauchsteuern besteuert wird.

## II. Harmonisierung der Vorschriften über die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs und die Zahlung der Verbrauchsteuern

### 1. Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs

*Urteil vom 29. Juni 2017, Kommission/Portugal (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))*

*„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Verbrauchsteuern auf Zigaretten – Richtlinie 2008/118/EG – Entstehung des Steueranspruchs – Ort und Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs – Steuerzeichen – Freier Verkehr von verbrauchssteuerpflichtigen Waren – Zeitliche Begrenzung für die Vermarktung und den Verkauf von Zigarettenpackungen – Grundsatz der Verhältnismäßigkeit“*

In dieser Rechtssache wurde beim Gerichtshof eine Vertragsverletzungsklage mit dem Antrag erhoben, festzustellen, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 sowie gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen hat, dass sie ein Verbot erlassen hat, Zigarettenpackungen bis zum Ende des dritten Monats des Jahres, das dem auf dem Steuerzeichen angegebenen Jahr folgt, öffentlich zu vermarkten und zu verkaufen.

Der Gerichtshof führt aus, dass ein Mitgliedstaat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstößt, dass er vorsieht, dass Zigaretten, die in einem bestimmten Jahr in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, nach dem dritten Monat des folgenden Jahres auch dann nicht mehr öffentlich vermarktet oder verkauft werden dürfen, wenn der Verbrauchsteuersatz bezüglich dieser Waren mit Wirkung für das Folgejahr nicht erhöht wird.

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nämlich ein mit der Richtlinie 2008/118 verfolgtes Ziel, wie sich aus deren 31. Erwägungsgrund, Art. 11 und Art. 39 Abs. 3 Unterabs. 1 ergibt. Dass Zigarettenpackungen zum Jahresende in übermäßig großen Mengen in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werden, um einer künftigen Erhöhung der

Verbrauchssteuer zuvorkommen, stellt jedoch eine Form des Missbrauchs dar, den die Mitgliedstaaten durch geeignete Maßnahmen zu verhindern berechtigt sind. Da Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 hinsichtlich der Bestimmung der Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs sowie des anzuwendenden Verbrauchsteuersatzes auf das zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs geltende nationale Recht verweist, impliziert dieses den Mitgliedstaaten zuerkannte Recht für diese notwendigerweise die Möglichkeit, solche Maßnahmen zu erlassen.

Die Mitgliedstaaten müssen aber bei der Ausübung der ihnen durch das Unionsrecht verliehenen Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, zu denen insbesondere der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zählt. Dieser Grundsatz verpflichtet die Mitgliedstaaten, sich solcher Mittel zu bedienen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die aber nicht über das erforderliche Maß hinausgehen und die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen dürfen. Eine Maßnahme, die zum Ziel hat, zu verhindern, dass Zigarettenpackungen zum Jahresende im Hinblick auf eine Erhöhung der Verbrauchssteuer in übermäßig großen Mengen in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werden, ist zur Erreichung der legitimen Ziele der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung sowie des Schutzes der öffentlichen Gesundheit geeignet. Sie trägt auch zur Gewährleistung eines gesunden Wettbewerbs bei. Da diese Maßnahme in allen Fällen gilt, einschließlich des Falles, dass der Verbrauchsteuersatz sinkt oder unverändert bleibt, erscheint sie nicht als zur Erreichung der angestrebten Ziele erforderlich. Denn diese Ziele könnten auf weniger restriktive, aber in gleichermaßen angemessener Weise erreicht werden, wenn die Maßnahme nur im Fall einer Erhöhung der Verbrauchssteuer auf Zigaretten gälte.

### **1.1. Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs im Fall der Entnahme einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung**

*Urteil vom 2. Juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))*

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Direkte Steuern – Verbrauchssteuern – Richtlinie 2008/118/EG – Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs – Art. 7 Abs. 2 – Begriff ‚Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung‘ – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Richtlinie 2003/96/EG – Art. 14 Abs. 1 Buchst. a – Verwendung von Energieerzeugnissen zur Stromerzeugung – Erwerb und Weiterverkauf von in einem Steuerlager befindlichen Energieerzeugnissen durch einen Zwischenerwerber – Unmittelbare Lieferung von Energieerzeugnissen an einen Wirtschaftsteilnehmer zum Zweck der Stromerzeugung – Ausweisung des Zwischenerwerbers als ‚Empfänger‘ der Waren in den Steuerelementen – Verstoß gegen die Anforderungen des nationalen Rechts für die Befreiung von der Verbrauchssteuer – Versagung der Befreiung – Nachweis der Verwendung der Erzeugnisse*

*unter Voraussetzungen, die die Befreiung von der Verbrauchsteuer ermöglichen –  
Verhältnismäßigkeit“*

Polihim ist eine zugelassene Lagerinhaberin, die ein Steuerlager in Lukovit (Bulgarien) verwaltet, in dem sie berechtigt ist, im Verfahren der Verbrauchsteueraussetzung Energieerzeugnisse herzustellen und zu lagern.

Gemäß einem trilateralen Vertrag zwischen Polihim, der Petros Oyl OOD und der TETS Bobov dol EAD verkaufte Polihim schweres Heizöl an Petros Oyl, die dieses an TETS Bobov dol, die nach den bulgarischen Rechtsvorschriften von der Verbrauchsteuer befreite Endverbraucherin, weiterverkaufte. Das schwere Heizöl wurde von Polihim aus ihrem Steuerlager unmittelbar an TETS Bobov dol geliefert. TETS Bobov dol hat das schwere Heizöl im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 zur Stromerzeugung verwendet.

Anlässlich einer Steuerkontrolle bei Polihim stellten die bulgarischen Zollbehörden fest, dass diese Gesellschaft auf den von ihr erstellten Verbrauchsteuererklärungen erklärt hatte, sie habe acht Überführungen von schwerem Heizöl des KN-Codes 2710 19 64 in den steuerrechtlich freien Verkehr zugunsten von Petros Oyl vorgenommen, aber angegeben hatte, dass sie insoweit nicht verbrauchssteuerpflichtig sei, da diese Waren im Sinne des bulgarischen Verbrauchsteuergesetzes zur Verwendung bei der Stromerzeugung bestimmt seien.

Da die bulgarischen Steuerbehörden davon ausgingen, dass Petros Oyl, die Polihim als Empfängerin der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren angegeben hatte, nicht die Stellung eines von der Verbrauchsteuer befreiten Endverbrauchers im Sinne der inländischen Rechtsvorschriften habe und daher bei Polihim durch deren Entnahme dieser Waren aus dem Steuerlager eine Verbrauchsteuerschuld entstanden sei, stellten sie eine verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlung fest.

Polihim erhob schriftliche Einwände gegen diese Feststellung und machte geltend, dass die betreffenden Waren nach Entnahme aus ihrem Steuerlager von ihr unmittelbar an TETS Bobov dol geliefert worden seien, die eine Gesellschaft sei, die elektrischen Strom erzeuge und die Stellung eines von der Verbrauchsteuer befreiten Endverbrauchers habe.

Mit Entscheidung vom 27. Mai 2013 wies der Leiter des Zollamts Svishtov (Bulgarien) diese Einwände zurück und verhängte ein Bußgeld gegen Polihim, das für jede Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß dem nationalen Verbrauchsteuergesetz jeweils das Doppelte der nicht entrichteten Verbrauchsteuer betrug. Der für die Berechnung dieser Bußgelder zugrunde gelegte Verbrauchsteuersatz war der Satz, der für Energieerzeugnisse gilt, die zu anderen Verwendungen als der als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind.

Polihim erhob gegen diese Entscheidung Klage beim Rayonen sad Lukovit (Bezirksgericht Lukovit, Bulgarien), das die Entscheidung vom 27. Mai 2013 abänderte und die auferlegten Bußgelder ermäßigte.

Polihim hat gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Administrativen sad Pleven (Verwaltungsgericht Pleven, Bulgarien), dem vorlegenden Gericht, eingelegt. Dieses Gericht möchte zum einen wissen, ob Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass der Verkauf einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware in einem Steuerlager, ohne dass diese Ware das Steuerlager dabei physisch verlassen hat, eine Überführung dieser Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr darstellt. Zum anderen möchte das Gericht wissen, ob Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 in Verbindung mit Art. 7 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass die nationalen Behörden die Verbrauchsteuerbefreiung für Energieerzeugnisse, die, nachdem sie von einem zugelassenen Lagerinhaber an einen Zwischenerwerber verkauft wurden, von diesem Zwischenerwerber an einen Endverbraucher weiterverkauft werden, der sämtliche Anforderungen des nationalen Rechts erfüllt, um in den Genuss einer Verbrauchsteuerbefreiung für diese Waren zu gelangen, und dem diese Waren von dem zugelassenen Lagerinhaber aus dessen Steuerlager unmittelbar geliefert werden, allein deshalb versagen, weil der vom Lagerinhaber als Empfänger dieser Waren ausgewiesene Zwischenerwerber diese Anforderungen nicht erfüllt.

Der Gerichtshof antwortet als Erstes, dass Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass der Verkauf einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Besitz eines zugelassenen Lagerinhabers in dessen Steuerlager ist, erst zu dem Zeitpunkt, in dem diese Ware das Steuerlager physisch verlässt, zu deren Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr führt. Da die Verbrauchsteuer, wie im neunten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 ausgeführt wird, eine Steuer auf den Verbrauch und nicht den Verkauf ist, muss der Zeitpunkt der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs möglichst nah beim Verbraucher liegen.

Insoweit definiert Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 den Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs als den Zeitpunkt der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr. Im Übrigen geht aus Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie hervor, dass als „Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr“ u. a. die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung gilt. Daher bezeichnet die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung die physische Entnahme dieser Waren aus dem Steuerlager und nicht deren Verkauf.

Diese Auslegung entspricht den von dieser Richtlinie verfolgten Zielen. Der Zeitpunkt der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs muss, da die Verbrauchsteuer eine Steuer auf den Verbrauch und nicht den Verkauf ist, möglichst nah beim Verbraucher liegen. Solange die betreffenden Waren daher im Steuerlager des zugelassenen Lagerinhabers

verbleiben, kann keine Rede von einem Verbrauch sein, selbst dann nicht, wenn diese Waren von diesem zugelassenen Lagerinhaber verkauft worden wären.

Ferner kann die Bezugnahme u. a. auf den Fall einer unrechtmäßigen Entnahme einer verbrauchssteuerpflichtigen Ware aus einem Verfahren der Steueraussetzung nicht anders als eine physische Entnahme einer Ware aus einem solchen Verfahren aufgefasst werden.

Schließlich stellt der Gerichtshof fest, dass soweit sich verbrauchssteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung im Besitz eines zugelassenen Lagerinhabers in dessen Steuerlager befinden, der Anspruch auf die Verbrauchsteuer solange nicht entsteht, wie die betreffenden Waren im Besitz des zugelassenen Lagerinhabers in dessen Steuerlager sind.

Als Zweites führt der Gerichtshof aus, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 in Verbindung mit Art. 7 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass die nationalen Behörden die Verbrauchsteuerbefreiung für Energieerzeugnisse, die, nachdem sie von einem zugelassenen Lagerinhaber an einen Zwischenerwerber verkauft wurden, von diesem Zwischenerwerber an einen Endverbraucher weiterverkauft werden, der sämtliche Anforderungen des nationalen Rechts für eine Befreiung von der Verbrauchsteuer erfüllt und dem diese Waren von dem zugelassenen Lagerinhaber aus dessen Steuerlager unmittelbar geliefert werden, allein deshalb versagen, weil der Zwischenerwerber, der vom zugelassenen Lagerinhaber als Empfänger dieser Waren ausgewiesen wird, nicht die Eigenschaft eines nach nationalem Recht zum Empfang verbrauchssteuerbefreiter Energieerzeugnisse berechtigten Endverbrauchers hat.

Denn der Umstand, dass die Befreiung von der Verbrauchsteuer davon abhängig gemacht wird, dass in den Steuerdokumenten ein Empfänger ausgewiesen wird, der die im nationalen Recht für den Empfang verbrauchssteuerbefreiter Energieerzeugnisse vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt, kann zwar das Ziel, die Kontrolle der Anwendung der Verbrauchsteuerbefreiungen zu erleichtern, erreichen und dabei das Risiko einer Verwendung der Waren, die keinen Anspruch auf Befreiung begründet, verringern, doch geht eine solche Versagung, die ohne die Überprüfung erfolgt, ob die verlangten materiellen Anforderungen für die Verwendung dieser Waren zu Zwecken, die einen Anspruch auf Befreiung begründen, erfüllt sind, über das hinaus, was erforderlich ist, um eine korrekte und einfache Anwendung solcher Befreiungen sicherzustellen und Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch zu verhindern.

**Urteil vom 24. Februar 2021, *Silcompa* (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))**

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 76/308/EWG – Art. 6 und 8 sowie Art. 12 Abs. 1 bis 3 – Gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung bestimmter Forderungen – In zwei Mitgliedstaaten für dieselben Vorgänge fällige Verbrauchsteuer – Richtlinie 92/12/EG – Art. 6 und 20 – Überführung von Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr – Fälschung des begleitenden*

*Verwaltungsdokuments – Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt sind – Unrechtmäßige Entnahme von Waren aus einem Verfahren der Steueraussetzung – ‚Verdoppelung der Steuerforderung‘ in Bezug auf die Verbrauchssteuern – Überprüfung durch die Gerichte des Mitgliedstaats, in dem die ersuchte Behörde ihren Sitz hat – Ablehnung des Unterstützungsersuchens der zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats – Voraussetzungen“*

Zwischen 1995 und 1996 verkaufte die Silcompa SpA, eine Ethylalkohol herstellende Gesellschaft mit Sitz in Italien, Ethylalkohol unter Aussetzung der Verbrauchsteuer<sup>5</sup> nach Griechenland.

Im Jahr 2000 wurde nach einer Überprüfung festgestellt, dass die begleitenden Verwaltungsdokumente (im Folgenden: Begleitdokumente) der von Silcompa versandten Alkoholpartien den griechischen Zoll zur Ausstellung der amtlichen Dokumente nie erreicht hatten und die Stempel der Zollbehörde auf den Begleitdokumenten gefälscht waren. Daher erließ die italienische Agentur für Zölle (im Folgenden: Agentur) drei Zahlungsbescheide zur Beitreibung der nicht entrichteten Verbrauchssteuern.

Im Jahr 2004 wurde die Agentur von den griechischen Zollbehörden darüber informiert, dass die von Silcompa an ein griechisches Unternehmen gelieferten Waren als unregelmäßig anzusehen seien. Infolgedessen wurde ein Nacherhebungsbescheid erlassen, der sowohl die italienischen Steuerforderungen als auch eine zusätzliche Nacherhebung umfasste. Das gegen diesen Bescheid eingeleitete Verfahren führte 2017 zum Abschluss einer Vergleichsvereinbarung zwischen der Agentur und Silcompa.

Im Jahr 2005 erließen die griechischen Zollbehörden für dieselben Ausfuhrvorgänge innerhalb der Union zwei Bescheide zur Erhebung der Verbrauchssteuern, da der von Silcompa versandte Alkohol rechtswidrig in den steuerrechtlich freien Verkehr auf griechischem Hoheitsgebiet überführt worden war. Darüber hinaus stellte die griechische Steuerbehörde bei der Agentur ein Unterstützungsersuchen zur Beitreibung der Forderungen in Bezug auf die betreffenden Verbrauchssteuern. Die Agentur als zuständige ersuchte Behörde stellte Silcompa daraufhin zwei Bescheide zu, mit denen sie die freiwillige Zahlung verlangte.

Der von Silcompa nach Abweisung ihrer Klage gegen diese Zahlungsbescheide eingelegten Berufung wurde von der Commissione tributaria regionale del Lazio (Regionale Finanzkommission Latium, Italien) stattgegeben. Die Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof, Italien), bei der die Agentur Kassationsbeschwerde einlegte, hat beschlossen, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen.

---

<sup>5</sup> Nach dieser Steuerregelung ist der Verbrauchsteueranspruch für die ihm unterliegenden Waren noch nicht entstanden, obwohl der Steuertatbestand bereits erfüllt ist. Diese Regelung bewirkt nämlich den Aufschub der Steuerpflicht, bis eine Voraussetzung des Steueranspruchs erfüllt ist.

Der Gerichtshof erkennt somit für Recht, dass im Rahmen eines Rechtsbehelfs, mit dem Vollstreckungsmaßnahmen angefochten werden, die in dem Mitgliedstaat, in dem die ersuchte Behörde ihren Sitz hat, ergriffen werden, die zuständige Instanz dieses Mitgliedstaats es ablehnen kann, dem von den zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats gestellten Ersuchen um Beitreibung von Verbrauchssteuern für unrechtmäßig aus einem Verfahren der Steueraussetzung entnommene Waren stattzugeben, wenn das Ersuchen auf einen Sachverhalt gestützt ist, der dieselben Ausfuhrvorgänge betrifft, die bereits Gegenstand einer Beitreibung der Verbrauchssteuern in dem Mitgliedstaat sind, in dem die ersuchte Behörde ihren Sitz hat<sup>6</sup>.

Der Gerichtshof führt aus, dass das rechtswidrige Inverkehrbringen des von Silcompa versandten Ethylalkohols auf griechischem Hoheitsgebiet in Bezug auf die betreffenden Waren zum einen eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit und zum anderen eine Folge der zuvor in Italien begangenen Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit darstellen kann. Im Hinblick auf diese dem vorlegenden Gericht obliegende Feststellung sind zwei Annahmen denkbar.

Die erste Annahme betrifft den Fall einer Mehrzahl von Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten, die im Hoheitsgebiet mehrerer Mitgliedstaaten begangen worden sind, und sich zwei oder gar mehrere Mitgliedstaaten für zuständig halten, die Verbrauchssteuern zu erheben. So kann bei einer in einem Mitgliedstaat vorkommenden unrechtmäßigen Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung und einer anschließenden tatsächlichen Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr in einem anderen Mitgliedstaat in Bezug auf dieselben Ausfuhrvorgänge auch der letztgenannte Staat die Verbrauchssteuern erheben. Diese Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr kann nämlich nur einmal stattfinden. Folglich ist es zwar möglich, dass mehrere aufeinanderfolgende Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten in verschiedenen Mitgliedstaaten erfolgen können, doch ist nur diejenige, die zur Folge hatte, dass die Waren während der Beförderung dem Verfahren der Steueraussetzung entnommen wurden, zu berücksichtigen, da diese Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit bewirkt hat, dass die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind<sup>7</sup>.

Die zweite denkbare Annahme betrifft den Fall, in dem sich die Behörden eines Mitgliedstaats auf eine der Vermutungen zur Bestimmung des Ortes, an dem die Zuwiderhandlung oder die Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist<sup>8</sup>, gestützt haben und in dem die Behörden eines anderen Mitgliedstaats feststellen, dass die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich im letztgenannten Mitgliedstaat

---

<sup>6</sup> Art. 6 Abs. 2 und Art. 20 der Richtlinie 92/12.

<sup>7</sup> Art. 6 und 20 der Richtlinie 92/12.

<sup>8</sup> Art. 20 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 92/12.

begangen wurde<sup>9</sup>. In diesem Fall wenden die Behörden dieser Mitgliedstaaten den die Beitreibung der Verbrauchsteuer gestattenden Korrekturmechanismus binnen einer Frist von drei Jahren ab dem Tag der Ausfertigung des Begleitdokuments an<sup>10</sup>. Nach Ablauf dieser Frist kann nur der Mitgliedstaat, der sich auf eine dieser Vermutungen gestützt hat, die Verbrauchsteuer zu Recht Beitreiben.

Hinsichtlich der Regeln über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf Verbrauchssteuern verweist der Gerichtshof zunächst darauf, dass es eine Verteilung der Zuständigkeiten zwischen den Behörden des Mitgliedstaats gibt, in dem die ersuchende Behörde ihren Sitz hat, die ihr nationales Recht auf die Forderung und den die Beitreibung ermöglichenden Vollstreckungstitel anwenden, und den Behörden des Mitgliedstaats, in dem die ersuchte Behörde ihren Sitz hat, die ihr nationales Recht auf die Vollstreckungsmaßnahmen anwenden<sup>11</sup>. Nach diesem Grundsatz des gegenseitigen Vertrauens wird der die Beitreibung ermöglichende Vollstreckungstitel unmittelbar anerkannt und automatisch wie ein die Vollstreckung einer Forderung ermöglichender Titel des Mitgliedstaats behandelt, in dem die ersuchte Behörde ihren Sitz hat. Daraus folgt, dass die Behörden des letztgenannten Mitgliedstaats die Beurteilung, die die Behörden des ersuchenden Mitgliedstaats hinsichtlich des Ortes der Begehung der Unregelmäßigkeit oder der Zuwiderhandlung vorgenommen haben, nicht in Frage stellen können, da er allein für die Beurteilung zuständig ist. Sodann stellt der Gerichtshof fest, dass der die Beitreibung ermöglichende Vollstreckungstitel in dem Mitgliedstaat, in dem die ersuchte Behörde ihren Sitz hat, nicht vollstreckt werden kann, wenn diese Vollstreckung zur doppelten Erhebung der Verbrauchssteuern führt, der ein und dieselben Vorgänge in Bezug auf ein und dieselben Waren unterliegen. Folglich ist es erforderlich, der zuständigen Instanz desselben Mitgliedstaats zu ermöglichen, die Vollstreckung dieses Titels abzulehnen, um zu vermeiden, dass zwei bestandskräftige Entscheidungen nebeneinander bestehen, mit denen dieselben Waren besteuert werden sollen, wobei die eine auf deren unrechtmäßige Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung und die andere auf deren spätere Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gestützt wäre. Schließlich stellt der Gerichtshof fest, dass sich diese Auslegung nicht mit seiner Rechtsprechung in Frage stellen lässt, wonach der Unionsgesetzgeber die Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zu einem Grundsatz mit absoluter Geltung erhoben hat<sup>12</sup>, da sie mit den besonderen tatsächlichen Umständen in Zusammenhang steht, in der es um den Fall einer illegalen Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren wegen des Diebstahls von Waren ging, auf denen im „Abgangsmittgliedstaat“ Steuerzeichen angebracht worden waren, die einen inneren Wert haben, der sie von einer bloßen

---

<sup>9</sup> Gemäß Art. 20 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 92/12 sind diese Vermutungen in zwei Fällen vorgesehen: Der erste Fall betrifft die Situation, in der der Ort der Zuwiderhandlung oder der Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden kann, und der zweite Fall betrifft die Situation, in der die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht am Bestimmungsort eintreffen und der Ort der Zuwiderhandlung oder der Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden kann.

<sup>10</sup> Art. 18 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 92/12.

<sup>11</sup> Art. 12 Abs. 1 und 3 der Richtlinie 76/308.

<sup>12</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 13. Dezember 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), Rn. 55).

Quittung unterscheidet, mit der die Zahlung einer Geldsumme an die Steuerbehörden des Mitgliedstaats der Erteilung dieser Zeichen bescheinigt wird.

**Urteil vom 29. April 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))**

*„Zollkodex der Gemeinschaften – Art. 202, 215 Abs. 1 und 3, 217 Abs. 1 und 233 Abs. 1 Buchst. d – Wendung ‚beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen‘ – Zollkodex-Durchführungsverordnung – Art. 867a – Richtlinie 92/12/EWG – Art. 5 Abs. 1 und 2, 6, 7 Abs. 1 sowie 8 und 9 – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 7, 10 Abs. 3 und Art. 16 Abs. 1 – Vorschriftswidriges Verbringen von Waren – Warentransport mit Carnet TIR – Beschlagnahme und Vernichtung – Bestimmung des Mitgliedstaats, in dem die Zollschild sowie die Verbrauchssteuer- und die Mehrwertsteuerforderungen entstehen – Erlöschen der Zoll- und Steuerschulden“*

Ein dänisches Gericht ersuchte den Gerichtshof um Vorabentscheidung in einem Rechtsstreit über die Erhebung von Zoll, Verbrauchssteuer und Mehrwertsteuer auf Zigaretten, die im Rahmen von Transporten geschmuggelt wurden, für die ein Carnet TIR ausgegeben wurde. Die unverzüglich in Verwahrung genommenen Zigaretten wurden vernichtet. Daher stellte sich im Wesentlichen die Frage, ob die Zoll- und Steuerschuld für geschmuggelte Waren fortbesteht und eingezogen werden kann, wenn die Waren zurückgehalten, beschlagnahmt oder vernichtet werden.

Der Gerichtshof führt aus, dass Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 3 und Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 96/99 geänderten Fassung dahin auszulegen sind, dass Waren, die von den örtlichen Zoll- und Steuerbehörden bei ihrem Verbringen in das Gebiet der Union beschlagnahmt und gleichzeitig oder später von diesen Behörden vernichtet werden, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, als nicht in die Union eingeführt anzusehen sind, so dass für diese Waren der Verbrauchsteuertatbestand nicht eintritt. Die Waren, die nach ihrem vorschriftswidrigen Verbringen in dieses Gebiet, d. h. nach dem Verlassen der Zone, in der sich die erste innerhalb dieses Gebiets liegende Zollstelle befindet, von diesen Behörden beschlagnahmt und gleichzeitig oder später vernichtet worden sind, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, gelten nicht als „unter Steueraussetzung stehend“ im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 und Art. 6 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie in Verbindung mit Art. 84 Abs. 1 Buchst. a und Art. 98 der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 955/1999 geänderten Fassung und Art. 867a der Verordnung Nr. 2454/93 in der durch die Verordnung Nr. 1662/1999 geänderten Fassung, so dass hinsichtlich dieser Waren der Verbrauchsteuertatbestand eintritt und der Verbrauchssteueranspruch entsteht.

Ferner führt der Gerichtshof aus, dass Art. 6 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 96/99 geänderten Fassung dahin auszulegen sind, dass die Behörden des Mitgliedstaats, in dem die vorschriftswidrig in die Union verbrachten Waren entdeckt und anschließend beschlagnahmt worden sind, für die Erhebung der Verbrauchssteuern zuständig sind, vorausgesetzt, dass diese Waren sich dort zu

gewerblichen Zwecken befinden. Es obliegt dem nationalen Gericht, zu entscheiden, ob diese Bedingung in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit erfüllt ist.

**Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))**

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Allgemeines Verbrauchsteuersystem – Richtlinie 2008/118/EG – Unregelmäßigkeit, die während der Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren eingetreten ist – Beförderung von Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung – Zum Zeitpunkt der Lieferung fehlende Waren – Erhebung der Verbrauchssteuer mangels Nachweises der Zerstörung oder des Verlusts der Waren“*

Im Januar 2011 verschiffte BP Europa 2,4 Mio. l Gasöl von einem in den Niederlanden gelegenen Steuerlager zu einem Steuerlager in Deutschland. Der Transport erfolgte im Rahmen einer Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung. Nach Anlieferung stellte der Inhaber des deutschen Steuerlagers fest, dass gegenüber der Abgangsmenge 4 854 l Gasöl fehlten und teilte dies den Zollbehörden mit. Daraufhin setzte die deutsche Steuerverwaltung für die Fehlmenge an Gasöl Energiesteuer fest. BP Europa wendet sich gegen diesen Bescheid.

Der mit dem Rechtsstreit befasste Bundesfinanzhof (Deutschland) möchte vom Gerichtshof im Wesentlichen wissen, welche Vorschriften über die Entstehung des Steueranspruchs nach der Richtlinie 2008/118 auf die in einem Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren anzuwenden sind, wenn zum Zeitpunkt der Lieferung festgestellt wird, dass die Warenmenge geringer ist als am Abgangsort. Insbesondere möchte er wissen, ob nach Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren fraglichen die Feststellung fehlender Waren bei der Lieferung der Ware das für verbrauchssteuerpflichtige Waren vorgesehene Verfahren der Steueraussetzung beendet. Ferner möchte er vom Gerichtshof wissen, ob die Bestimmungen der Richtlinie 2008/118 einer nationalen Vorschrift zur Umsetzung entgegenstehen, in der nicht ausdrücklich erwähnt wird, dass die Unregelmäßigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 die Überführung der betreffenden Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr zur Folge gehabt haben muss.

Der Gerichtshof erkennt für Recht, dass Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass die Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung im Sinne dieser Bestimmung dann endet, wenn der Empfänger dieser Waren nach vollständiger Entladung des sie befördernden Transportmittels festgestellt hat, dass die Warenmenge geringer ist als die Menge, die hätte geliefert werden sollen.

Denn der Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 bezieht sich auf die Waren selbst, ohne in irgendeiner Weise auf ihre Beförderungsmittel Bezug zu nehmen. Bei der Bestimmung ihres Lieferzeitpunkts ist daher auf den tatsächlichen Erhalt der Waren als

solche durch ihren Empfänger abzustellen und nicht auf das bloße Eintreffen des sie enthaltenden, wie auch immer gearteten Behältnisses beim Empfänger.

Art. 20 der Richtlinie ist Teil ihres Kapitels IV („Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung“). Zu den Bestimmungen dieses Kapitels gehört Art. 19 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie, wonach der Empfänger alle Kontrollen dulden muss, die es den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglichen, sich vom tatsächlichen Empfang der betreffenden Waren zu überzeugen. Der Unionsgesetzgeber wollte damit den tatsächlichen Empfang der Waren zum maßgeblichen Bestandteil der Voraussetzungen machen, unter denen die Beförderung dieser Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung bei ihrer Lieferung zu beurteilen ist. Keine andere Bestimmung von Kapitel IV gebietet eine abweichende Auslegung.

Zudem soll mit den Bestimmungen von Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118, die näher regeln, wann die Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung endet, festgelegt werden, wann solche Waren als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt gelten und wann infolgedessen der Steueranspruch bei diesen Waren entsteht.

Zudem ist, da die Verbrauchsteuer, wie dem neunten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 zu entnehmen ist, eine anhand der Menge der zum Verbrauch angebotenen Waren bemessene Steuer darstellt, der Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs so zu wählen, dass die Menge der betreffenden Waren genau gemessen werden kann.

Ferner führt der Gerichtshof aus, dass Art. 7 Abs. 2 Buchst. a in Verbindung mit Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass zu den von ihnen geregelten Fällen der von Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie erfasste Fall nicht gehört und der Umstand, dass in einer nationalen Vorschrift zur Umsetzung von Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 nicht ausdrücklich erwähnt wird, dass die Unregelmäßigkeit im Sinne dieser Richtlinienbestimmung die Überführung der betreffenden Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr zur Folge gehabt haben muss, der Anwendung dieser nationalen Vorschrift bei der Feststellung von Fehlmengen, die notwendigerweise eine solche Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr nach sich ziehen, nicht entgegenstehen kann.

Denn Art. 10 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 betreffen den Fall, in dem eine bei der Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung festgestellte Unregelmäßigkeit eine Überführung dieser Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr durch die Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung zur Folge hatte. Daher darf eine nationale Vorschrift, mit der Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 umgesetzt wird, grundsätzlich nicht vorsehen, dass eine solche Unregelmäßigkeit als in dem Mitgliedstaat und zu dem Zeitpunkt eingetreten gilt, in dem bzw. zu dem sie entdeckt wurde, ohne diese Vermutung an die Voraussetzung zu knüpfen, dass die Unregelmäßigkeit die

Überführung der betreffenden Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr zur Folge hatte.

Die Feststellung von Fehlmengen bei der Lieferung verbrauchssteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung stellt eine notwendigerweise vergangene Situation dar, in der die fehlenden Waren nicht Teil der Lieferung waren, so dass ihre Beförderung nicht nach Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 beendet wurde. Es handelt sich folglich um eine Unregelmäßigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 6 der Richtlinie. Eine derartige Unregelmäßigkeit führt notwendigerweise zu einer Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung und gilt somit nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

Überdies betrifft die von Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 geregelte Unregelmäßigkeit einen anderen Fall als den in Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie geregelten Fall, d. h. nicht „die vollständige Zerstörung oder de[n] unwiederbringliche[n] Verlust ... verbrauchssteuerpflichtiger Waren“. Wird der Nachweis einer solchen vollständigen Zerstörung oder eines unwiederbringlichen Verlusts der einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellten verbrauchssteuerpflichtigen Waren erbracht, kann es daher nicht zur Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne von Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 und folglich auch nicht zur Anwendung von Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie kommen. Somit ist der von Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie erfasste Fall vom Anwendungsbereich dieser Bestimmungen ausgenommen.

Schließlich stellt der Gerichtshof fest, dass Art. 10 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass er nicht nur dann anwendbar ist, wenn die gesamte Menge der in einem Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht an ihrem Bestimmungsort eingetroffen ist, sondern auch dann, wenn nur eine Teilmenge dieser Waren nicht am Bestimmungsort eintrifft.

Denn schon nach dem Wortlaut von Art. 10 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118 ist die Anwendung dieser Bestimmung keineswegs Fällen vorbehalten, in denen die gesamte Menge der in einem Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht an ihrem Bestimmungsort eingetroffen ist. Art. 10 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118 steht in einem Kontext, in dem der Unionsgesetzgeber alle Fälle von Unregelmäßigkeiten erfassen wollte, also auch solche, die nur einen Teil der Beförderung betreffen.

### **1.2. Entstehung des Verbrauchssteueranspruchs im Fall des Erwerbs verbrauchssteuerpflichtiger Waren durch eine Privatperson**

**Urteil vom 2. April 1998 (Plenum), EMU Tabac u. a. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))**

*„Richtlinie 92/12/EWG des Rates über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchssteuerpflichtiger Waren – Mitgliedstaat, in dem die Verbrauchssteuer geschuldet wird – Erwerb über einen Agenten“*

EMU Tabac, die Tabakwaren im Einzelhandel in Luxemburg vertreibt, und The Man in Black Ltd sind Tochtergesellschaften der Enlightened Tobacco Company. Diese Gesellschaften hatten ein System, an dem sie teilnahmen, eingerichtet, das eine im Vereinigten Königreich wohnhafte Person in die Lage versetzt, „ohne ihren bequemen Sessel zu verlassen“, Tabakwaren zu beziehen, den sie bei EMU in Luxemburg gekauft hat.

Mit diesem System will der Erwerber vermeiden, dass er die im Vereinigten Königreich geltende Verbrauchssteuer zahlen muss, die erheblich höher ist als die in Luxemburg zu entrichtende Verbrauchssteuer. Die Kunden, die durch das Unternehmen The Man in Black handeln, bestellen Zigaretten bis zu einer Höchstmenge von 800 Zigaretten pro Bestellung. Dieser Agent übernimmt die Beförderung der Waren von Luxemburg ins Vereinigte Königreich und zahlt dem Einzelhändler EMU Tabac und dem Transporteur den ihnen zustehenden Geldbetrag, von dem er eine Provision einbehält.

Im Laufe des Jahres 1995 beschlagnahmten die Commissioners of Customs and Excise (britische Zollbehörde) in Dover bestimmte Mengen von Tabakwaren bei der Einfuhr entsprechend einer Ermächtigung durch das Recht ihres Staates für den Fall, dass dabei Verbrauchssteuern geschuldet sind.

Im Rahmen eines gerichtlichen Überprüfungsverfahrens gegen den britischen Zoll vertraten die beiden Gesellschaften die Auffassung, dass in Anbetracht dessen, dass es sich um Einfuhren für den Bedarf von Privatpersonen handele, die im Großherzogtum Luxemburg Verbrauchssteuern entrichtet gehabt hätten, die fraglichen Waren im Vereinigten Königreich von diesen Steuern befreit waren und die Beschlagnahme durch den Zoll somit rechtswidrig sei.

Der Court of Appeal (Berufungsgericht, Vereinigtes Königreich) hat dem Gerichtshof Fragen zur Auslegung der Gemeinschaftsrichtlinie über das System der verbrauchssteuerpflichtigen Waren vorgelegt.

Der Gerichtshof antwortet, dass die Richtlinie 92/12 so auszulegen ist, dass sie der Erhebung von Verbrauchssteuern in einem Mitgliedstaat A auf Waren nicht entgegensteht, die in einem Mitgliedstaat B in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt und dort bei einem Unternehmen X für den Bedarf im Mitgliedstaat A ansässiger Privatpersonen über ein entgeltlich als Agent für diese Privatpersonen tätig werdendes Unternehmen Y erworben worden sind, wobei die Beförderung der Waren vom Mitgliedstaat B in den Mitgliedstaat A ebenfalls von dem Unternehmen Y für die Privatpersonen organisiert und von einem entgeltlich tätigen Transporteur durchgeführt worden ist.

Zur Begründung dieses Ergebnisses führt der Gerichtshof erstens aus, dass die Richtlinie eine Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen Zwecken dienenden Waren einerseits und persönlichen Zwecken dienenden Waren andererseits trifft. Nach der Richtlinie müssen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren, damit der rein persönliche Charakter ihres Besitzes im Sinne von Art. 8 festgestellt werden kann, von einer Privatperson für ihren Eigenbedarf erworben worden sein, und die Beförderung muss durch diese Privatperson erfolgen. Zudem hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber, wenn er im Rahmen der Richtlinie das Tätigwerden eines Dritten vorsehen wollte, dies ausdrücklich durch eine entsprechende Formulierung getan hat. Im vorliegenden Fall sieht aber keine der Sprachfassungen ausdrücklich ein solches Tätigwerden vor.

Hierzu führt der Gerichtshof aus, dass es die Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung der Rechtsakte der Gemeinschaftsorgane verbietet, im Fall von Zweifeln eine Bestimmung für sich allein zu betrachten, sondern vielmehr dazu zwingt, sie unter Berücksichtigung ihrer Fassungen in den anderen Amtssprachen auszulegen. Grundsätzlich ist allen Sprachfassungen der gleiche Wert beizumessen, der nicht je nach Umfang der Bevölkerung der Mitgliedstaaten, die die betreffende Sprache gebraucht, schwanken kann.

Der Gerichtshof kommt zu dem Schluss, dass Art. 8 der Richtlinie 92/12, wonach die Verbrauchsteuer auf Waren, die von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben und von ihnen selbst befördert werden, in dem Mitgliedstaat erhoben wird, in dem die Waren erworben werden, nicht anwendbar ist, wenn der Erwerb und/oder die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren über einen Agenten erfolgt. Somit entsteht in einem Fall, in dem Waren aus einem Mitgliedstaat auf Betreiben eines entgeltlich tätigen Wirtschaftsbeteiligten, der zuvor die Kunden in einem anderen Mitgliedstaat angeworben hat und der die Einfuhr dieser Waren organisiert hat, in den anderen Mitgliedstaat verbracht werden, die Verbrauchsteuer in dem letztgenannten Mitgliedstaat.

Schließlich hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Richtlinie in diesem Fall ausdrücklich die Erstattung der Verbrauchsteuern vorsieht, die im Mitgliedstaat der Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr entstanden sind, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

**Urteil vom 23. November 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))**

*„Steuerrecht – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Richtlinie 92/12/EWG – Verbrauchsteuer – Wein – Art. 7 bis 10 – Bestimmung des Mitgliedstaats der Entstehung des Steueranspruchs – Erwerb durch eine Privatperson für ihren Eigenbedarf und den Bedarf anderer Privatpersonen – Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat durch ein Beförderungsunternehmen – Im Bestimmungsmitgliedstaat geltende Regelung“*

Herr Joustra bestellte jedes Jahr in Frankreich Wein für seinen Eigenbedarf und für den Bedarf der übrigen Mitglieder der Gruppe, zu der er gehörte. Dieser Wein ist in Frankreich in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt und in diesem Mitgliedstaat ist Verbrauchsteuer entrichtet worden. Auf seinen Antrag hin ist dieser Wein in Frankreich von einem niederländischen Beförderungsunternehmen abgeholt worden, das ihn in die Niederlande befördert und bei Herrn Joustra zu Hause abgeliefert, wo der Wein einige Tage gelagert wurde, bevor er an die anderen Mitglieder der Gruppe geliefert wird. Herr Joustra zahlte den Preis für Wein und Transport, dann erstattete ihm jedes Mitglied der Gruppe den Preis, der den ihm gelieferten Weinmengen entsprach, und einen Teil der Transportkosten, der proportional zu diesen Mengen berechnet war. Die an jedes Mitglied der Gruppe gelieferten Mengen überschritten nicht die in der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung vorgesehenen Richtmengen für die Feststellung, ob die Erzeugnisse zu gewerblichen Zwecken bestimmt sind, d. h. 90 l Wein, davon höchstens 60 l Schaumwein. Herr Joustra übte diese Tätigkeit nicht berufsmäßig oder mit der Absicht der Gewinnerzielung aus.

Die niederländischen Steuerbehörden erhoben auf diesen Wein Verbrauchsteuer in Höhe von 906,20 Euro.

Herr Joustra macht geltend, dass er diese Verbrauchsteuern nicht schulde. Die Richtlinie 92/12 befreit Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, im Einfuhrmitgliedstaat von den Verbrauchsteuern. Die Formulierung „die sie selbst befördern“ in der Richtlinie stehe deren Auslegung dahin nicht entgegen, dass eine Steuererhebung im Bestimmungsmitgliedstaat ausgeschlossen sei, wenn eine Privatperson selbst verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem anderen Mitgliedstaat kaufe und sie von einem Dritten in ihrem Auftrag und für ihre Rechnung in den Bestimmungsmitgliedstaat befördern lasse.

Der mit diesem Rechtsstreit befasste Hoge Raad der Niederlande (Oberster Gerichtshof der Niederlande) befragte den Gerichtshof zur Auslegung dieses Begriffs.

Der Gerichtshof stellt fest, dass die Richtlinie dahin auszulegen ist, dass dann, wenn eine Privatperson, die nicht gewerblich tätig wird und keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt, in einem ersten Mitgliedstaat für ihren Eigenbedarf und für den Bedarf anderer Privatpersonen verbrauchsteuerpflichtige Waren erwirbt, die in diesem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, und sie für ihre Rechnung in einen zweiten Mitgliedstaat durch ein in diesem zweiten Staat niedergelassenes

Beförderungsunternehmen verbringen lässt, Art. 7 der Richtlinie und nicht deren Art. 8 anwendbar ist, so dass Verbrauchsteuern auch in diesem Staat erhoben werden.

Denn für die Anwendung der Richtlinie 92/12 müssen Waren, deren Besitz nicht persönlichen Zwecken dient und die daher nicht unter Art. 8 der Richtlinie fallen, notwendigerweise als Waren anzusehen sein, deren Besitz gewerblichen Zwecken dient, und die daher unter Art. 7 der Richtlinie fallen. Für die Anwendung von Art. 8 ist jedoch erforderlich, dass die fraglichen Waren von der Privatperson, die sie erworben hat, persönlich befördert worden sind. Gemäß Art. 7 Abs. 6 der Richtlinie wird die im erstgenannten Staat entrichtete Verbrauchsteuer in einem solchen Fall nach den Bestimmungen von Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie rückerstattet.

**Urteil vom 14. März 2013, Kommission/Frankreich (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))**

*„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Richtlinie 92/12/EWG – Verbrauchsteuern – Tabakwaren, die in einem Mitgliedstaat erworben und in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden – Ausschließlich mengenmäßige Beurteilungskriterien – Art. 34 AEUV – Mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen“*

Der Gerichtshof wurde mit einer Vertragsverletzungsklage gegen Frankreich befasst, mit der festgestellt werden sollte, dass die Verwendung eines rein mengenmäßigen Kriteriums für die Beurteilung, ob der Besitz von Tabakwaren mit Herkunft aus einem anderen Mitgliedstaat durch Privatpersonen gewerblicher Natur ist, wobei dieses Kriterium auf das individuelle Beförderungsmittel bezogen und nicht personenbezogen ist und pauschal auf sämtliche Tabakwaren angewandt wird (d. h. 2 kg pro individuellem Beförderungsmittel), gegen die Richtlinie 92/12 und Art. 34 AEUV verstößt.

Der Gerichtshof stellt zunächst fest, dass ein Mitgliedstaat, der ein solches Kriterium pauschal für sämtliche Tabakwaren verwendet, gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 92/12 und insbesondere aus den Art. 8 und 9 verstößt.

Für die Feststellung, ob Waren zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden, führt Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie eine Reihe von Kriterien auf. Insbesondere haben, wie aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie hervorgeht, die Mitgliedstaaten bei der Feststellung, ob Waren zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden, u. a. mehrere Elemente zu berücksichtigen, wobei die Menge der in Besitz gehaltenen Waren nur ein unter mehreren anderen angeführtes Element ist. Zudem sieht Art. 9 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie in Bezug hierauf vor, dass die Mitgliedstaaten Richtmengen nur, um einen Anhaltspunkt zu gewinnen, festlegen können. Daraus folgt, dass Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie den Mitgliedstaaten nicht gestattet, sich bei der Feststellung, dass Waren zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden, ausschließlich auf einen rein mengenmäßigen Schwellenwert für die in Besitz gehaltenen Waren zu stützen.

Ferner führt der Gerichtshof aus, dass die Richtlinie durch die ausdrückliche Festsetzung von Mindestwerten für mehrere unterschiedliche Kategorien von Tabakwaren die Mitgliedstaaten zur Festlegung von Schwellenwerten nach dem Gewicht der im Besitz gehaltenen Tabakwaren für sämtliche Erzeugnisse nur unter der Voraussetzung ermächtigt, dass diese Mindestwerte sämtlich beachtet werden.

Schließlich weist der Gerichtshof darauf hin, dass in Anbetracht dessen, dass mit Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie bezweckt wird, die Voraussetzungen klarzustellen, unter denen die Verbrauchsteuer vom Besitzer der Waren im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie geschuldet wird, davon auszugehen ist, dass die in Art. 9 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie vorgesehenen Mindestrichtmengen auf den genannten Besitzer abstellen und somit personenbezogen gelten.

**Urteil vom 18. Juli 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))**

*„Verbrauchssteuer – Richtlinie 92/12/EWG – Art. 7 bis 9 – Richtlinie 2008/118/EG – Art. 32 bis 34 – Innergemeinschaftliche Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren – Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 – Art. 1 und 4 – Vereinfachtes Begleitdokument – Erste Ausfertigung – ‚Cash-&-carry‘-Tätigkeit – In einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführte und in einem anderen Mitgliedstaat zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehaltene Waren oder von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworbene und von ihnen selbst beförderte Waren – Spirituosen – Keine Prüfpflicht des Lieferers“*

Die dänische Gesellschaft Metro betreibt Großhandelsgeschäfte für gewerbliche Kunden, die nach dem Cash-and-Carry-System arbeiten. Bei dieser Vertriebstechnik kaufen Kunden mit einer Karte in einer Verkaufsstelle Waren ein, die sie bar bezahlen und für deren Beförderung sie selbst sorgen.

Der Rechtsstreit im Hauptverfahren betraf die Verbrauchsteuer auf Spirituosen, die in Schweden wesentlich höher ist als in Dänemark. Dies stellt einen finanziellen Anreiz dar, Spirituosen, die der dänischen Verbrauchsteuer unterliegen, zu kaufen und nach Schweden zu importieren. Spirituosen unterliegen nicht der schwedischen Verbrauchsteuer, wenn sie von Privatpersonen in Dänemark für den Eigenbedarf erworben und von ihnen selbst befördert werden. Erfolgt der Erwerb zu gewerblichen Zwecken, ist dagegen schwedische Verbrauchsteuer zu entrichten.

Infolge einer Nacherhebung bei schwedischen Gewerbetreibenden, die aus Dänemark Getränke bezogen hatten, gab die schwedische Steuerbehörde Metro auf, sich von ihren schwedischen Kunden das vereinfachte Begleitdokument für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die zwischen Staaten befördert werden, aushändigen zu lassen.

Die von Metro gegen diesen Bescheid erhobene Klage wurde vom Østre Landsret (Regionalgericht für den Osten Dänemarks) abgewiesen. Daraufhin legte Metro Rechtsmittel gegen dieses Urteil beim Højesteret (Oberstes Gericht, Dänemark), dem vorlegenden Gericht, ein, das dem Gerichtshof u. a. die Frage gestellt hat, ob die Art. 7

bis 9 der Richtlinie 92/12 sowie die Art. 1 und 4 der Verordnung Nr. 3649/92 dahin auszulegen sind, dass sie einen Gewerbetreibenden verpflichten, zu prüfen, ob Käufer aus anderen Mitgliedstaaten beabsichtigen, verbrauchssteuerpflichtige Waren in einen anderen Mitgliedstaat einzuführen, und, wenn ja, ob eine solche Einfuhr für private oder gewerbliche Zwecke erfolgt.

Der Gerichtshof antwortet, dass die Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung sowie die Art. 1 und 4 der Verordnung Nr. 3649/92 dahin auszulegen sind, dass sie einen Gewerbetreibenden nicht verpflichten, zu prüfen, ob Käufer aus anderen Mitgliedstaaten beabsichtigen, verbrauchssteuerpflichtige Waren in einen anderen Mitgliedstaat einzuführen, und, wenn ja, ob eine solche Einfuhr für private oder gewerbliche Zwecke erfolgt.

Denn nach Art. 1 der Verordnung Nr. 3649/92 ist, wenn verbrauchssteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befinden, zu den in Art. 7 der Richtlinie 92/12 genannten Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat verwendet werden sollen, von demjenigen, der für die innergemeinschaftliche Beförderung verantwortlich ist, ein vereinfachtes Begleitdokument auszufertigen. Jedoch lässt nichts in diesen Bestimmungen den Schluss zu, dass ein Lieferer, sofern er nicht selbst „derjenige, der für die innergemeinschaftliche Beförderung verantwortlich ist“, im Sinne von Art. 1 der Verordnung Nr. 3649/92 ist, prüfen muss, ob die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, dass derjenige, der verantwortlich ist, das vereinfachte Begleitdokument erstellt und ihm aushändigt, damit es bei ihm verbleiben kann.

Zudem wird nach Art. 7 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 die Verbrauchsteuer je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung, bei der bzw. dem die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden. Daraus folgt zunächst, dass ein Gewerbetreibender als Lieferer, der sich nicht um die Lieferung verkaufter Waren kümmert, nicht als „Person, die die Lieferung vornimmt“, im Sinne von Art. 7 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 angesehen werden kann. Ein solcher Gewerbetreibender kann nicht als die Person, „die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt“, im Sinne des genannten Art. 7 Abs. 3 betrachtet werden, da seine Tätigkeit des Selbstbedienungs-großhandels es ihm nicht erlaubt, sicherzustellen, dass die an Kunden aus einem anderen Mitgliedstaat verkauften Waren gewerblich verwendet werden oder dass diese Waren tatsächlich in diesen anderen Mitgliedstaat geliefert werden.

Ferner führt der Gerichtshof aus, dass die Art. 32 bis 34 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen sind, dass sie keine wesentlichen Änderungen der Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung mit sich bringen, sondern den Inhalt dieser Artikel übernehmen und sie dabei klarer fassen.

Schließlich erkennt der Gerichtshof für Recht, dass Art. 8 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung dahin auszulegen ist, dass er den Einkauf verbrauchssteuerpflichtiger Waren erfassen kann, wenn diese Waren von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben und von ihnen selbst befördert werden, was die zuständigen nationalen Stellen im Einzelfall zu prüfen haben.

## 2. Zahlung der Verbrauchssteuern

*Urteil vom 15. Juni 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))*

*„Steuerrecht – Harmonisierung – Richtlinie 92/12/EWG – Verbrauchssteuer – Steuerzeichen – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 2 und 27 – Verschwinden von Steuerbanderolen“*

Landewijck betreibt in Luxemburg einen Großhandel für Tabakwaren, für den sie eine Genehmigung für ein Steuerlager besitzt. Das Unternehmen stellte beim Belastingdienst/Douane Amsterdam (Amsterdamer Steuer- und Zollbehörden) gemäß dem niederländischen Verbrauchsteuergesetz zwei Anträge auf Bezug von Verbrauchssteuerzeichen für Tabakwaren und beauftragte die Gesellschaft Securicor Omega mit der Abholung dieser Steuerzeichen. Bei der Abholung verschwanden diese Steuerzeichen.

Landewijck teilte dem Inspecteur der belastingen (im Folgenden: Inspecteur) mit, dass die Steuerzeichen bei ihr nicht eingegangen seien, dass sie daher nicht verwendet werden könnten und dass die Securicor Omega jede Verantwortung für ihr Verschwinden von sich weise. Der Inspecteur wies alle Anträge auf Verrechnung oder Erstattung des von der Landewijck für die verschwundenen Steuerzeichen entrichteten Betrags zurück. Den Einspruch von Landewijck gegen diesen Bescheid wies der Inspecteur ebenfalls zurück. Die beim Gerechthof (Berufungsgericht, Niederlande) erhobene Klage wurde als unbegründet abgewiesen. Durch eine Kassationsbeschwerde kam der Rechtsstreit an den Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande), dem vorlegenden Gericht.

Dieses Gericht legte dem Gerichtshof mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vor, mit denen es u. a. wissen wollte, ob ein Mitgliedstaat ohne Verstoß gegen die Richtlinie 92/12 die Erstattung des Betrags der von der klagenden Gesellschaft durch den Kauf von Steuerzeichen gezahlten Verbrauchsteuern ausschließen kann, wenn die fraglichen Steuerzeichen verschwunden sind, bevor sie auf den Tabakwaren angebracht werden konnten, die im Inland in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden sollen, auch wenn nicht ausgeschlossen ist, dass Dritte die Steuerzeichen durch Anbringung auf unrechtmäßig in Verkehr gebrachten Tabakerzeugnissen verwendet haben oder verwenden können.

Der Gerichtshof führt aus, dass weder die Richtlinie 92/12 noch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Mitgliedstaaten, die von der Befugnis Gebrauch gemacht haben, vorzusehen, dass die Waren, die in ihrem Hoheitsgebiet in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden sollen, mit Steuerzeichen versehen werden, am Erlass einer Regelung hindern, wonach in dem Fall, dass Verbrauchsteuerzeichen vor ihrer Anbringung auf den Tabakerzeugnissen verschwunden sind, sofern dieses Verschwinden nicht auf höhere Gewalt oder Unfall zurückzuführen ist und nicht nachgewiesen ist, dass die Steuerzeichen vernichtet oder endgültig unbrauchbar gemacht worden sind, der entrichtete Verbrauchsteuerbetrag nicht zu erstatten ist und somit das finanzielle Risiko des Verlusts von Steuerzeichen dem Erwerber zugewiesen wird.

Eine nationale Regelung, nach der ein Erwerber von Verbrauchsteuerzeichen lediglich ihren Verlust geltend zu machen braucht, um die Erstattung des für sie gezahlten Betrags zu erlangen, könnte nämlich Missbräuchen und Steuerhinterziehung Vorschub leisten. Die Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung ist jedoch gerade eines der vom Gemeinschaftsrecht verfolgten Ziele. Folglich trägt eine nationale Regelung, die im Fall des Verschwindens von Steuerzeichen das finanzielle Risiko ihres Verlusts dem Erwerber zuweist, zur Erreichung des Ziels der Verhinderung des Missbrauchs der Zeichen zu betrügerischen Zwecken bei.

**Urteil vom 13. Dezember 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))**

*„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Richtlinie 92/12/EWG – Verbrauchsteuerpflichtige Waren – Steuerzeichen – Unrechtmäßige Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung – Diebstahl – Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr in dem Mitgliedstaat des Diebstahls – Nichterstattung der auf den gestohlenen Waren bereits angebrachten Steuerzeichen eines anderen Mitgliedstaats“*

Die Tuxedo GmbH bezog vom Hauptzollamt (Deutschland) Steuerzeichen für Zigaretten, die in Irland von der P. J. Carroll & Co. Ltd (im Folgenden: Carroll) hergestellt wurden und für den deutschen Markt bestimmt waren. Tuxedo übersandte diese Steuerzeichen an Carroll, die sie auf Kleinverkaufspackungen mit Zigaretten anbrachte. Die Packungen wurden sodann im innergemeinschaftlichen Steueraussetzungsverfahren an einen in den Niederlanden ansässigen Handelspartner versandt. Sämtliche Zigaretten wurden im Hafen von Dublin (Irland) gestohlen.

Da die Zigaretten in Irland aus dem Verfahren der Steueraussetzung entnommen wurden, entrichtete Carroll gemäß den Unionsvorschriften die Verbrauchsteuer an die irische Zollverwaltung.

Daraufhin beantragte Tuxedo beim Hauptzollamt die Erstattung der bezogenen Steuerzeichen. Dieser Antrag wurde zurückgewiesen, und die Zurückweisung wurde

vom Hauptzollamt bestätigt. Daher wurde Klage beim Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland), dem vorlegenden Gericht, erhoben.

Es ging um die Frage, ob die Richtlinie 92/12 der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die die Erstattung des für den Bezug von Steuerzeichen dieses Mitgliedstaats gezahlten Betrags ausschließt, wenn die Steuerzeichen auf verbrauchsteuerpflichtigen Waren vor deren in diesem Mitgliedstaat vorgesehenen Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr angebracht wurden, die Waren in einem anderen Mitgliedstaat gestohlen wurden, was zur Entrichtung der Verbrauchsteuer in dem anderen Mitgliedstaat geführt hat, und der Nachweis nicht erbracht wird, dass die gestohlenen Waren nicht im Mitgliedstaat der Erteilung der Steuerzeichen abgesetzt werden.

Einleitend führt der Gerichtshof aus, dass der Diebstahl von Tabakwaren, der während des Verfahrens der Steueraussetzung erfolgt, eine unrechtmäßige Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 92/12 darstellt, so dass gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat entsteht, in dem der Diebstahl begangen wurde.

Daraus schließt er sodann, dass die Richtlinie 92/12 in der durch die Verordnung Nr. 807/2003<sup>13</sup> geänderten Fassung der Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, die die Erstattung des für den Bezug von Steuerzeichen, die von diesem Mitgliedstaat erteilt wurden, gezahlten Betrags ausschließt, wenn die Steuerzeichen auf verbrauchsteuerpflichtigen Waren vor deren in diesem Mitgliedstaat vorgesehenen Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr angebracht wurden, die Waren in einem anderen Mitgliedstaat gestohlen wurden, was zur Entrichtung der Verbrauchsteuer in dem anderen Mitgliedstaat geführt hat, und der Nachweis nicht erbracht wird, dass die gestohlenen Waren nicht im Mitgliedstaat der Erteilung der Steuerzeichen abgesetzt werden.

Die Möglichkeit, eine Erstattung für Steuerzeichen zu erhalten, wenn lediglich das Verschwinden der Waren, auf denen sie angebracht waren, behauptet wird, könnte Missbräuchen und Steuerhinterziehung Vorschub leisten. In der von dieser Regelung erfassten Situation besteht nämlich eine nicht unerhebliche Gefahr, dass die gestohlenen Waren in dem Mitgliedstaat, der die Steuerzeichen erteilt hat, abgesetzt werden. Da diese Waren mit den Steuerzeichen dieses Mitgliedstaats versehen sind, können sie ohne Schwierigkeit auf den regulären Tabakwarenmarkt dieses Staates gebracht werden, wodurch ihm Steuereinnahmen, auf die er einen Anspruch hat, entzogen werden. Auch abgesehen von jeder Steuerhinterziehung des Wirtschaftsteilnehmers, der im Besitz der Waren ist, wirkt sich der Umstand, dass die

---

<sup>13</sup> Verordnung (EG) Nr. 807/2003 des Rates vom 14. April 2003 zur Anpassung der Bestimmungen über die Ausschüsse zur Unterstützung der Kommission bei der Ausübung von deren Durchführungsbefugnissen, die in nach dem Konsultationsverfahren (Einstimmigkeit) erlassenen Rechtsakten des Rates vorgesehen sind, an den Beschluss 1999/468/EG (ABl. 2003, L 122, S. 36).

Verbrauchssteuer in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt wurde, auf dieses Risiko nicht aus.

Wenn in einem ersten Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführte und zu diesem Zweck mit einem Steuerzeichen dieses Mitgliedstaats versehene Waren für den Verbrauch in einem anderen Mitgliedstaat bestimmt sind und dorthin versandt werden, ist es nach Art. 22 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 erforderlich, dass die Vernichtung der Steuerzeichen des ersten Mitgliedstaats von den Steuerbehörden dieses Staates festgestellt worden ist. Mit dieser Bestimmung hat der Gemeinschaftsgesetzgeber der Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung den Vorzug vor dem Grundsatz der Besteuerung in nur einem Mitgliedstaat gegeben. Es wäre widersinnig, wenn die Erstattung für auf verbrauchsteuerpflichtigen Waren angebrachte Steuerzeichen in der von der fraglichen Regelung erfassten Situation, in der keinerlei Kontrolle hinsichtlich der Bestimmung der gestohlenen Waren möglich ist, zugelassen würde, während Art. 22 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/12 die Erstattung der Verbrauchssteuer unter Umständen, in denen die Gefahr von Missbräuchen und Steuerhinterziehung geringer ist, von der Feststellung der Vernichtung der Zeichen, die die Entrichtung der Steuer bestätigen, abhängig macht.

**Urteil vom 2. Juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))**

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Verbrauchssteuern – Richtlinie 92/12/EWG – Tabakwaren, die unter Steueraussetzung befördert werden – Haftung des zugelassenen Lagerinhabers – Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, den zugelassenen Lagerinhaber gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Beträge haftbar zu machen, die den gegen Schmuggler verhängten finanziellen Sanktionen entsprechen – Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit“*

Die griechische Gesellschaft Karelia, die in der Produktion von Tabakwaren tätig ist, sollte Tabakwaren, die sich in einem Nichterhebungsverfahren befanden, nach Bulgarien (vor dessen Beitritt zur Union) ausführen. Die Zigaretten gelangten jedoch nie an ihren Bestimmungsort, da die Existenz der kaufenden Gesellschaft in Zweifel gezogen wurde. Da der Nachweis der Ausfuhr der Ladung nicht erbracht worden war, wurde die Bankgarantie, die Karelia zur Deckung der Verbrauchssteuern geleistet hatte, einbehalten. Ferner erließen die Zollbehörden einen Abgabenbescheid hinsichtlich des Schmuggels und setzten daher zusätzlich zu entrichtende Abgaben fest und erhöhten die Verbrauchssteuern.

Es wurde festgestellt, dass Karelia zivilrechtlich als Gesamtschuldnerin für diese Beträge haftet. Karelia vertritt jedoch die Ansicht, dass es zwischen ihr und dem Schmuggler keine rechtliche Verbindung gebe. Nach griechischem Recht sind jedoch alle Personen haftbar, die an dem Zollvergehen beteiligt waren, wobei fehlende Kenntnis der zivilrechtlich mitverantwortlichen Personen von der Absicht der Haupttäter, das Vergehen zu begehen, diese Personen nicht von ihrer Haftung befreit.

Die vom vorlegenden Gericht vorgelegte Frage betrifft den Umfang der Haftung des Lagerinhabers, wie er in der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung vorgesehen ist, d. h. ob dieser Wirtschaftsteilnehmer, der für die Verbrauchssteuern haftbar gemacht werden kann, auch für die anderen sonstigen wirtschaftlichen Folgen des Schmuggels, insbesondere die gegen die Schmuggler verhängten finanziellen Sanktionen, haftbar gemacht werden kann, obwohl er nicht Eigentümer der streitigen Waren ist und keine auftragsähnliche Vertragsbeziehung zu den Tätern der Zuwiderhandlung besteht.

Zunächst erkennt der Gerichtshof für Recht, dass sich aus der Systematik der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung, insbesondere von Art. 13, Art. 15 Abs. 3 und 4 sowie Art. 20 Abs. 1, ergibt, dass der Gesetzgeber dem zugelassenen Lagerinhaber eine zentrale Rolle im Rahmen des Verfahrens der Beförderung von verbrauchssteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung zugeordnet hat.

Die Richtlinie 92/12 führt zulasten des zugelassenen Lagerinhabers eine Haftungsregelung für alle mit der Beförderung von verbrauchssteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung verbundenen Risiken ein, so dass dieser Lagerinhaber für die Zahlung der Verbrauchssteuern haftet, wenn es bei der Beförderung dieser Waren zu einer Unregelmäßigkeit oder einer Zuwiderhandlung kommt, die zur Entstehung des Steueranspruchs führt. Dabei handelt es sich also um eine objektive Haftung, die nicht auf dem nachgewiesenen oder vermuteten Verschulden des Lagerinhabers, sondern auf seiner Beteiligung an einer wirtschaftlichen Tätigkeit beruht.

Aus Art. 20 Abs. 3 der Richtlinie 92/12, wonach die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen zu treffen haben, um Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten zu begegnen und wirksame Sanktionen zu verhängen, ergibt sich allerdings keine Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine zusätzliche strafrechtliche Haftung des zugelassenen Lagerinhabers für Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit der Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren vorzusehen.

Erstens ist in dieser Bestimmung nämlich weder festgelegt, welche Sanktionen geeignet sind, noch, welche Kategorien von Personen dafür in Anspruch zu nehmen sind.

Zweitens ist die in der Richtlinie 92/12 vorgesehene Risikohaftungsregelung auf die Übernahme der Zahlung der Verbrauchssteuern beschränkt. Diese Richtlinie schreibt daher keine Gesamtschuldregelung vor, die den zugelassenen Lagerinhaber für die Beträge haftbar macht, die den gegen die Schmuggler verhängten finanziellen Sanktionen entsprechen.

Sodann führt der Gerichtshof aus, dass die Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung im Licht der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere der Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit, dahin auszulegen ist, dass sie einer nationalen Regelung, nach der u. a. die Eigentümer von Waren unter Steueraussetzung für die Zahlung der Beträge, die den wegen einer Zuwiderhandlung bei der Beförderung dieser Waren verhängten finanziellen Sanktionen

entsprechen, gesamtschuldnerisch haftbar gemacht werden können, wenn sie in einer Vertragsbeziehung zu den Zuwiderhandelnden stehen, die diese zu ihren Bevollmächtigten macht, entgegensteht, wonach der zugelassene Lagerinhaber für gesamtschuldnerisch für die Zahlung dieser Beträge haftbar erklärt wird, auch wenn er nach nationalem Recht weder Eigentümer dieser Waren war, als die Zuwiderhandlung begangen wurde, noch in einer Vertragsbeziehung zu den Zuwiderhandelnden stand, die diese zu seinen Bevollmächtigten machte, ohne dass er sich dieser Haftung entziehen könnte, indem er den Beweis erbringt, dass er mit den Machenschaften der Zuwiderhandelnden nichts zu tun hat.

Denn wenn die verschärfte Haftung des zugelassenen Lagerinhabers, der nicht Eigentümer der von der Zuwiderhandlung betroffenen Waren geblieben ist und nicht in einer Vertragsbeziehung zu den Zuwiderhandelnden steht, die diese zu seinen Bevollmächtigten macht, weder in der Richtlinie 92/12 noch in den nationalen Rechtsvorschriften ausdrücklich vorgesehen ist, erscheinen die Sanktionen, die gegen einen solchen zugelassenen Lagerinhaber nach diesen Rechtsvorschriften verhängt werden können, für die Betroffenen nicht so eindeutig und vorhersehbar, dass sie als den Erfordernissen der Rechtssicherheit genügend angesehen werden könnten, was allerdings von dem nationalen Gericht zu überprüfen ist.

Ferner ist in Bezug auf Maßnahmen, die der Steuerhinterziehung vorbeugen sollen, im Bereich der Mehrwertsteuer entschieden worden, dass die Verteilung des Risikos aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs dann nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, wenn ein Steuersystem dem Lieferer unabhängig davon, ob er an dem vom Abnehmer begangenen Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt.

Zudem gehen nationale Maßnahmen, die *de facto* ein System der unbedingten gesamtschuldnerischen Haftung einführen, über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen. Es ist als mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar anzusehen, die Haftung für die Mehrwertsteuer einer anderen Person als dem Steuerschuldner aufzuerlegen – auch wenn es sich bei dieser Person um den zugelassenen Inhaber eines Steuerlagers handelt, dem die spezifischen Verpflichtungen nach der Richtlinie 92/12 obliegen –, ohne es dieser Person zu ermöglichen, sich der Haftung zu entziehen, indem sie den Beweis erbringt, dass sie mit den Machenschaften des Steuerschuldners nichts zu tun hat. Es wäre offenkundig unverhältnismäßig, dieser Person bedingungslos den Verlust von Steuereinnahmen anzulasten, der durch das Tun eines Dritten verursacht worden ist, auf das sie keinen Einfluss hat.

Die Einhaltung dieser Anforderungen ist auch bei einer Maßnahme wie der Zuweisung der Haftung für finanzielle Folgen von Schmuggel an den zugelassenen Lagerinhaber geboten.

### III. Erhebung indirekter Steuern, die keine Verbrauchsteuern sind, auf verbrauchsteuerpflichtige Waren

*Urteil vom 24. Februar 2000, Kommission/Frankreich (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))*

*„Vertragsverletzungsverfahren – Richtlinie 92/12/EWG – Spezifische Besteuerung starker alkoholischer Getränke“*

In den französischen Rechtsvorschriften gab es eine Abgabe auf Tabak und alkoholische Getränke, die aufgrund der mit dem ungezügelt Konsum von Tabak und alkoholischen Getränken verbundenen gesundheitlichen Risiken eingeführt wurde und als „Sozialbeitrag“ bezeichnet wurde. Sie galt u. a. für Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 25 % vol. In Bezug auf alkoholische Getränke wurde der Sozialbeitrag auf 1 Franc (etwa 0,15 Euro) je Deziliter oder angefangenen Deziliter festgesetzt. Die Kommission erhob gegen die Französische Republik eine Vertragsverletzungsklage, da sie der Ansicht war, dass der „Sozialbeitrag“ aufgrund seines Anwendungsbereichs und seiner Bemessungsgrundlage nicht vereinbar sei mit der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, wie sie in der Richtlinie 92/12 festgelegt worden sei.

Zum einen beziehe sich der „Sozialbeitrag“ auf Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 25 % vol. Art. 20 der Richtlinie 92/83 enthalte jedoch eine Definition des Begriffes „Ethylalkohol“, wonach dieser u. a. alle alkoholischen Getränke der KN-Codes 2204 (Wein), 2205 (Wermutwein) und 2206 (andere gegorene Getränke) mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 22 % vol. umfasse. Zum anderen lege Art. 21 der Strukturrichtlinie als Bemessungsgrundlage für die Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol die Anzahl der Hektoliter reinen Alkohols zugrunde, während der „Sozialbeitrag“ sich nach dem Getränkevolumen bestimme.

Der Gerichtshof stellt fest, dass Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12, der es den Mitgliedstaaten erlauben soll, zusätzlich zu der durch die Strukturrichtlinie festgesetzten Mindestverbrauchsteuer andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung, d. h. zu anderen als Haushaltszwecken, einzuführen, von den Mitgliedstaaten nicht die Beachtung des gesamten für die Verbrauchsteuern oder die Mehrwertsteuer geltenden Steuerrechts in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage, die Berechnung und die Entstehung der Steuer sowie die steuerliche Überwachung verlangt. Es reicht aus, wenn die indirekten Steuern mit besonderer Zielsetzung unter diesen Aspekten der allgemeinen Systematik eines dieser beiden Steuersysteme, wie sie im Unionsrecht ausgestaltet sind, im Grundsatz entsprechen.

*Urteil vom 9. März 2000, EKW und Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))*

*„Indirekte Steuern – Gemeindegetränksteuer – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Richtlinie 92/12/EWG“*

Der Evangelische Krankenhausverein Wien (EKW) betreibt eine Cafeteria in einem Krankenhaus. Am 6. Dezember 1996 erhob die Abgabenbehörde Wien von ihm gemäß den Wiener Steuervorschriften Getränkesteuer in Höhe von 309 995 österreichischen Schilling (ATS) (etwa 22 500 Euro) für die Umsätze in der Zeit von Januar 1992 bis Oktober 1996. Der EKW hat bei den österreichischen Gerichten gegen diese Abgaben Beschwerde erhoben.

Wein & Co. ist eine Weinhandelsgesellschaft, die eine Betriebsstätte in Leonding in Oberösterreich hat und von der die Gemeindebehörden für den Zeitraum vom 1. Dezember 1994 bis 31. März 1995 417 628 ATS (etwa 30 350 Euro) Getränkesteuer erhoben. Auch Wein & Co. hat damit die österreichischen Gerichte befasst.

Der Verwaltungsgerichtshof (Österreich) fragt den Gerichtshof, ob solche kommunalen Bestimmungen über Getränkesteuern mit dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere mit der Sechsten Richtlinie 77/388 und der Richtlinie 92/12, vereinbar sind.

Der Gerichtshof antwortet zum einen, dass die Steuer auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis mit der Sechsten Richtlinie 77/388 und der Richtlinie 92/12 vereinbar ist, und zum anderen, dass die Richtlinie 92/12 der Beibehaltung der österreichischen Steuer, die auf alkoholische Getränke erhoben wird, entgegensteht.

Der Gerichtshof stützt dieses Ergebnis erstens darauf, dass Art. 33 der Sechsten Richtlinie zwar der Beibehaltung oder Einführung von Eintragungsgebühren oder von Steuern, Abgaben und Gebühren anderer Art entgegensteht, wenn diese die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, doch steht er der Beibehaltung oder Einführung einer Abgabe, die diese Merkmale nicht aufweist, nicht entgegen. Daher steht die genannte Bestimmung der Beibehaltung einer in den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats vorgesehenen Abgabe nicht entgegen, die auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs, erhoben wird. Diese Abgabe, die nur eine begrenzte Kategorie von Waren erfasst, ist nämlich keine allgemeine Steuer, da sie nicht darauf abzielt, sämtliche Umsätze in dem betreffenden Mitgliedstaat zu erfassen.

Zweitens steht Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12, wonach auf die in Abs. 1 dieses Artikels genannten Waren indirekte Steuern, die keine Verbrauchsteuern sind, erhoben werden dürfen, wenn sie eine oder mehrere besondere Zielsetzungen im Sinne dieser Bestimmung verfolgen und die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten, der Beibehaltung einer Abgabe entgegen, die in den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats vorgesehen ist und

auf die entgeltliche Lieferung alkoholischer Getränke erhoben wird und die zum einen keine anderen als reine Haushaltszwecke verfolgt und zum anderen weder strukturell dem für die Verbrauchssteuern auf alkoholische Getränke geltenden Steuerrecht – ihr Betrag wird aufgrund des Wertes der Ware, nicht aufgrund von deren Gewicht, Menge oder Alkoholgehalt festgelegt – noch den Grundsätzen der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Berechnung und die Steuerentstehung entspricht.

In diesem Fall stellt der Gerichtshof fest, dass die Stärkung der Gemeindeautonomie durch die Einräumung der Befugnis zur Steuererhebung eine rein fiskalische Zielsetzung darstellt. Ebenso wenig besteht ein Zusammenhang mit den touristischen Infrastrukturen oder der Entwicklung des Fremdenverkehrs, da die Getränkesteuer unabhängig davon, wo die Getränke konsumiert werden, und somit auch an Orten erhoben wird, an denen es keinen Fremdenverkehr gibt. Schließlich ist der Direktverkauf von Wein in Österreich von der Getränkesteuer befreit: Dass diese Steuer die Verbraucher vom Genuss alkoholischer Getränke abhalten und dem Gesundheitsschutz dienen soll, lässt sich somit bestreiten.

Da die fragliche Steuer auf alkoholische Getränke keine besondere Zielsetzung hat und zudem strukturell weder dem für die Verbrauchssteuern auf alkoholische Getränke geltenden Steuerrecht noch dem Mehrwertsteuerrecht entspricht, wird sie für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt.

**Urteil vom 10. März 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))**

*„Verbrauchssteuern – Richtlinie 92/12/EWG – Kommunale Steuer auf die Abgabe alkoholhaltiger Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle“*

Die Volkswirt Weinschänken GmbH betrieb eine Gaststätte im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (Deutschland), in der sie u. a. Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle verkaufte. Da die Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main die Erhebung einer Getränkesteuer vorsah, erging an die Gaststätte ein Steuerbescheid, den die Gesellschaft beim Verwaltungsgericht Frankfurt am Main angefochten hat, das ihn aufgehoben hat. Gegen dieses Urteil wurde Berufung zum Hessischen Verwaltungsgerichtshof (Deutschland), dem vorlegenden Gericht, eingelegt.

Es ging also um die Einstufung der von dem Steuerbescheid betroffenen Tätigkeit, d. h. im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit die entgeltliche Lieferung alkoholischer Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Sinne der Richtlinie 92/12. In der Vorlagefrage ging es gerade darum, ob diese Tätigkeit „eine andere indirekte Steuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren“ im Sinne von Art. 3 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 oder eine Steuer auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Sinne von Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie darstellt.

Sollte der zweite Fall bejaht werden, wurde gefragt, ob eine Steuer auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren sowohl die Bedingung, im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zu ziehen (Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/12), als auch die Bedingung, eine „besondere Zielsetzung“ zu haben (Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie), erfüllen muss.

Der Gerichtshof führt aus, dass eine Steuer, die auf die entgeltliche Abgabe alkoholhaltiger Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als eine Steuer auf Dienstleistungen, die keine umsatzsteuerbezogene Steuer ist, im Zusammenhang mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren im Sinne von Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12 anzusehen ist.

Zur Bestimmung, ob eine Steuer verbrauchssteuerpflichtige Waren im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 oder eher die Dienstleistungen betrifft, die im Zusammenhang mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren im Sinne von Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie erbracht werden, ist nämlich das überwiegende Element des besteuerten Umsatzes zu berücksichtigen. Die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit ist jedoch durch ein Bündel von Elementen und Handlungen gekennzeichnet, von denen die Lieferung des Gegenstands selbst nur einen Bestandteil darstellt und bei denen die Dienstleistungen überwiegen.

Weiter führt der Gerichtshof aus, dass eine Steuer auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren im Sinne von Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12 nur die in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 genannte Voraussetzung erfüllen muss, nämlich, dass „diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen“. Die Richtlinie verlangt also nicht, dass die betreffenden Steuern die in Art. 3 Abs. 2 aufgestellte Voraussetzung erfüllen, nämlich, dass sie eine besondere Zielsetzung verfolgen.

**Urteil vom 27. Februar 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))**

*„Indirekte Steuern – Verbrauchssteuern – Richtlinie 92/12/EWG – Art. 3 Abs. 2 – Mineralöle – Steuer auf den Einzelhandelsverkauf – Begriff ‚besondere Zielsetzung‘ – Übertragung von Zuständigkeiten auf die Autonomen Gemeinschaften – Finanzierung – Im Voraus festgelegte Verwendung – Ausgaben für die Gesundheitsversorgung und die Umwelt“*

Spanien hatte eine Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bestimmter Mineralöle (im Folgenden: IVMDH) eingeführt. Diese Steuer war dazu bestimmt, die neuen, auf die Autonomen Gemeinschaften im Gesundheitsbereich übertragenen Zuständigkeiten sowie gegebenenfalls Umweltausgaben zu finanzieren. Die IVMDH galt in Spanien zwischen dem 1. Januar 2002 und dem 1. Januar 2013, als sie in die harmonisierte Verbrauchssteuer auf Mineralöle aufgenommen wurde. Die Transportes Jordi Besora SL,

eine im Gebiet der Autonomen Gemeinschaft Katalonien niedergelassene Gütertransportgesellschaft, zahlte als Endverbraucher einen Betrag von 45 632,38 Euro als IVMDH für die Steuerjahre 2005 bis 2008. Da die Gesellschaft diese Steuer für mit der Richtlinie 92/12 unvereinbar hielt, forderte sie die Erstattung des insoweit gezahlten Betrags.

Vor diesem Hintergrund hat das Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Oberster Gerichtshof von Katalonien, Spanien) den Gerichtshof gefragt, ob eine spezifische indirekte Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bestimmter Mineralöle, die auf den Verbrauch dieser Waren erhoben wird, mit Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 vereinbar ist.

Der Gerichtshof erkennt für Recht, dass Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, durch die eine Steuer auf den Einzelhandelsverkauf von Mineralölen eingeführt wird, denn bei einer solchen Steuer kann nicht davon ausgegangen werden, dass sie eine besondere Zielsetzung im Sinne dieser Bestimmung verfolgt, da diese Steuer, die dazu bestimmt ist, die Ausübung der Zuständigkeiten der betroffenen Gebietskörperschaften im Gesundheits- und im Umweltbereich zu finanzieren, nicht selbst darauf gerichtet ist, den Gesundheits- und den Umweltschutz zu gewährleisten.

Eine besondere Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 ist nämlich eine Zielsetzung, die andere als reine Haushaltszwecke verfolgt. Zudem ist bereits entschieden worden, dass die Stärkung der Autonomie einer Gebietskörperschaft durch die Einräumung der Befugnis zur Steuererhebung eine rein fiskalische Zielsetzung darstellt, die als solche keine besondere Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 darstellt.

Da allerdings jede Steuer notwendigerweise eine budgetäre Zielsetzung verfolgt, kann der bloße Umstand, dass diese Steuer ein budgetäres Ziel verfolgt, als solcher nicht ausreichen, um auszuschließen, dass diese Steuer auch eine besondere Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 hat, denn andernfalls würde diese Bestimmung ausgehöhlt. Insoweit kann der Umstand, dass die Einnahmen aus dieser Steuer im Voraus dafür bestimmt werden, dass regionale Behörden wie die Autonomen Gemeinschaften Zuständigkeiten finanzieren, die der Staat auf sie im Gesundheits- und im Umweltbereich übertragen hat, einen Gesichtspunkt darstellen, der für die Feststellung, ob eine besondere Zielsetzung vorliegt, zu berücksichtigen ist. Eine derartige Zweckbestimmung, die sich aus einer bloßen internen Organisationsvorschrift für den Haushalt eines Mitgliedstaats ergibt, kann dabei jedoch als solche nicht genügen, da jeder Mitgliedstaat unabhängig von der Zielsetzung vorschreiben kann, die Einnahmen aus einer Steuer zur Finanzierung bestimmter Ausgaben zu verwenden.

Damit bei einer Steuer von einer besonderen Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 ausgegangen werden kann, muss sie selbst darauf gerichtet sein, den Gesundheits- und den Umweltschutz zu gewährleisten. Dies wäre insbesondere der Fall,

wenn die Einnahmen aus dieser Steuer zwingend dafür zu verwenden wären, die sozialen und die umweltbezogenen Kosten zu senken, die auf spezifische Weise mit dem Verbrauch der mit der Steuer belasteten Mineralöle zusammenhängen, so dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Verwendung der Einnahmen und der Zielsetzung der fraglichen Steuer bestünde.

**Urteil vom 25. Juli 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))**

*„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts – Richtlinie 92/12/EWG – Art. 3 Abs. 2 – Richtlinie 2003/96/EWG – Art. 3 und 18 – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Verbrauchssteuern – Existenz einer anderen indirekten Steuer – Voraussetzungen – Nationale Vorschrift, die eine Abgabe zur öffentlichen Stromversorgung vorsieht – Begriff ‚besondere Zielsetzung‘ – Einhaltung eines Mindeststeuerbetrags“*

Zwischen 2005 und 2009 entrichtete die Gesellschaft Messer France, vormals Praxair, die Abgabe zur öffentlichen Stromversorgung (im Folgenden: CSPE).

Bei der CSPE, die in Frankreich von 2003 bis 2010 erhoben wurde, handelte es sich um eine Abgabe, die von den Stromlieferanten erhoben und von den Endverbrauchern mit ihrer Stromrechnung zum Ausgleich der Mehrkosten gezahlt wird, zu deren Übernahme die Stromlieferanten gesetzlich verpflichtet waren, und die für vielseitige Ziele verwendet wurden: Sie reichten vom Anreiz zur Stromproduktion aus erneuerbaren Quellen oder dem Ausgleich der Mehrkosten für die Stromproduktion in nicht mit dem Mutterland verbundenen Gebieten bis hin zu sozialen Zwecken wie die besondere Tarifierung als Grundversorgung und Hilfsmaßnahmen zugunsten einkommensschwacher Personen.

Da Praxair die Auffassung vertrat, dass diese Besteuerung insofern gegen Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 verstoße, als sie keine besondere Zielsetzung im Sinne dieser Bestimmung verfolge, stellte sie beim zuständigen Ministerium einen Antrag auf Erstattung der CSPE, der jedoch stillschweigend abgelehnt wurde. Das Tribunal administratif de Paris (Verwaltungsgericht Paris, Frankreich) wies ihre Klage ab, und die Cour administrative de Paris (Berufungsgericht für Verwaltungssachen Paris) wies ihre Berufung zurück.

Daher legte Praxair beim Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) Kassationsbeschwerde ein, mit der sie sich auf mehrere Beschwerdegründe betreffend die Vereinbarkeit der CSPE mit dem Unionsrecht, insbesondere mit der Richtlinie 92/12, berief. Der Conseil d'État (Staatsrat) hat dem Gerichtshof mehrere Fragen zur Auslegung von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 sowie der Art. 3 und 18 der Richtlinie 2003/96 vorgelegt. Insbesondere möchte das vorliegende Gericht in einem ersten Schritt wissen, ob Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass die Beibehaltung einer anderen indirekten Steuer nur bei Einführung einer harmonisierten Verbrauchssteuer möglich ist, und zum anderen, ob eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren fragliche als eine solche

Verbrauchssteuer angesehen werden kann oder ob ihre Vereinbarkeit mit den Richtlinien 92/12 und 2003/96 gegebenenfalls anhand der Kriterien zu prüfen ist, die nach Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 für andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung gelten. Ferner möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine solche Steuer als „andere indirekte Steuer“ im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 qualifiziert werden kann, und schließlich möchte es wissen, welche Erstattungsmodalitäten in dem Fall bestehen, dass nur einige der von der fraglichen Steuer verfolgten Zielsetzungen als besonders im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 eingestuft werden können.

Als Erstes antwortet der Gerichtshof, dass Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass die Einführung einer anderen indirekten Steuer auf elektrischen Strom nicht von der Einführung einer harmonisierten Verbrauchssteuer abhängt und dass die Vereinbarkeit einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren fraglichen mit den Richtlinien 92/12 und 2003/96 aufgrund dessen, dass sie keine solche Verbrauchssteuer darstellt, anhand der Voraussetzungen zu prüfen ist, die nach Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 für andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung gelten.

Ferner ist Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen, dass eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren fragliche als „andere indirekte Steuer“ qualifiziert werden kann, und zwar unter Berücksichtigung ihrer Zielsetzung des Umweltschutzes in Form der Deckung der Mehrkosten, die mit der Pflicht zur Abnahme grüner Energie verbunden sind, unter Außerachtlassung ihrer Zielsetzung der Förderung des territorialen und sozialen Zusammenhalts in Form eines geografischen Tarifausgleichs und einer Tarifierduzierung für einkommensschwache Haushalte und ihrer rein administrativen Zielsetzungen, insbesondere der Deckung der Verwaltungskosten von Behörden oder öffentlichen Einrichtungen wie der Schlichtungsstelle und der Ausgleichskasse, und vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht, ob sie die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchssteuern beachtet.

Dieses Ergebnis stützt der Gerichtshof darauf, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 andere indirekte Steuern als die durch diese Richtlinie eingeführte Verbrauchssteuer einführen oder beibehalten können, sofern diese Steuern eine besondere Zielsetzung verfolgen und die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchssteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten.

Desgleichen weist der Gerichtshof darauf hin, dass diese Bestimmung von den Mitgliedstaaten nicht die Beachtung des gesamten für die Verbrauchssteuern oder die Mehrwertsteuer geltenden Steuerrechts in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage, die Berechnung und die Entstehung der Steuer sowie die steuerliche Überwachung verlangt. Es reicht nämlich aus, wenn die indirekten Steuern mit besonderer Zielsetzung unter diesen Aspekten der allgemeinen Struktur der einen oder anderen dieser Besteuerungstechniken, wie sie im Unionsrecht ausgestaltet sind, entsprechen.

Ferner weist der Gerichtshof unter Berücksichtigung seiner Rechtsprechung zur ersten dieser Voraussetzungen darauf hin, dass unter einer besonderen Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 eine Zielsetzung zu verstehen ist, die andere als reine Haushaltszwecke verfolgt.

Schließlich führt der Gerichtshof aus, dass das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass die betroffenen Steuerpflichtigen eine teilweise Erstattung einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entsprechend dem Teil der Einnahmen aus derselben, der keiner besonderen Zielsetzung dient, fordern können, sofern sie diese Steuer nicht auf ihre eigenen Kunden abgewälzt haben, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.





GERICHTSHOF  
DER EUROPÄISCHEN UNION

Direktion Wissenschaftlicher Dienst und Dokumentation

Mai 2024