

**Rechtssache C-509/22**

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1  
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

**Eingangsdatum:**

27. Juli 2022

**Vorlegendes Gericht:**

Corte suprema di cassazione (Italien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

20. Juli 2022

**Kassationsbeschwerdeführerin:**

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

**Kassationsbeschwerdegegnerin:**

Girelli Alcool Srl

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Kassationsbeschwerde der Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Zoll- und Monopolagentur, Italien, im Folgenden: Zollagentur) gegen ein Urteil der Commissione tributaria regionale della Lombardia (Finanzgericht der Region Lombardei, Italien), die im zweiten Rechtszug das Urteil bestätigt hatte, mit dem der Klage der Gesellschaft Girelli Alcool Srl auf Befreiung von der Verbrauchsteuer für den unbeabsichtigten Verlust von Alkohol stattgegeben worden war

**Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage**

Die Corte di cassazione (Kassationsgerichtshof, Italien) wirft als letztinstanzliches Gericht gemäß Art. 267 AEUV die Frage auf, wie – auch im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs – der Begriff „unvorhersehbare Ereignisse“ zu verstehen ist, und zwar im Hinblick auf den im vorliegenden Fall eingetretenen Verlust verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung und im Hinblick auf die Sorgfalt, die aufzuwenden ist, um eine

Haftung auszuschließen. Außerdem bittet das vorlegende Gericht um Aufschluss darüber, ob nationale Bestimmungen über nicht grobe Fahrlässigkeit (die mit unvorhersehbaren Ereignissen und höherer Gewalt gleichgesetzt wird) mit dem Unionsrecht vereinbar sind und ob auf eine weitere allgemeine Kategorie, sogenannte „leichte Fahrlässigkeit“, zurückgegriffen werden kann.

### **Vorlagefragen**

Ist erstens der Begriff der unvorhersehbaren Ereignisse, auf die Verluste im Verfahren der Steueraussetzung zurückzuführen sind, gemäß Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118/EG wie der Fall höherer Gewalt dahin auszulegen, dass er Umstände erfasst, die außerhalb der Sphäre des zugelassenen Lagerinhabers liegen, ungewöhnlich und unvorhersehbar sowie trotz Aufwendung der gebotenen Sorgfalt unvermeidbar sind und sich objektiv gänzlich seiner Kontrollmöglichkeit entziehen?

Kommt es ferner für den Ausschluss der Haftung im Fall unvorhersehbarer Ereignisse auf die Sorgfalt an, die bei den zur Verhinderung des schädigenden Ereignisses erforderlichen Vorkehrungen aufgewandt wurde, und, wenn ja, in welchem Umfang?

Ist, subsidiär zu den ersten beiden Fragen, eine Bestimmung wie Art. 4 Abs. 1 des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 504 vom 26. Oktober 1995, die eine nicht grobe Fahrlässigkeit (derselben Person oder Dritter) mit unvorhersehbaren Ereignissen und höherer Gewalt gleichsetzt, mit der Regelung in Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118/EG vereinbar, die insbesondere bezüglich der „Fahrlässigkeit“ des Verursachers oder des Steuersubjekts keine weiteren Voraussetzungen enthält?

Lässt sich schließlich die ebenfalls im angeführten Art. 7 Abs. 4 enthaltene Wendung „*oder einer von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates erteilten Genehmigung*“ als eine Möglichkeit für den Mitgliedstaat verstehen, eine weitere allgemeine Kategorie (leichte Fahrlässigkeit) festzulegen, die sich auf die Definition der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Fall der Vernichtung oder des Verlusts der Ware auswirken kann, oder kann sie eine solche Bestimmung nicht erfassen, weil sie stattdessen dahin zu verstehen ist, dass sie sich auf spezifische Fallkonstellationen bezieht, die im Einzelfall genehmigt oder jedenfalls nach anhand objektiver Merkmale definierter Fallgruppen abgegrenzt werden?

### **Angeführte unionsrechtliche Bestimmungen**

Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, insbesondere neunter Erwägungsgrund und Art. 7 Abs. 4 und 5:

„(4) Die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellter verbrauchsteuerpflichtiger Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit, infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt oder einer von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates erteilten Genehmigung gelten nicht als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

Im Sinne dieser Richtlinie gelten Waren als vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen, wenn sie nicht mehr als verbrauchsteuerpflichtige Waren genutzt werden können.

Die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust der betreffenden verbrauchsteuerpflichtigen Waren ist den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust eingetreten ist, oder, wenn nicht festgestellt werden kann, wo der Verlust eingetreten ist, den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem der Verlust entdeckt wurde, hinreichend nachzuweisen.

(5) Jeder Mitgliedstaat legt seine eigenen Regeln und Bedingungen fest, nach denen ein Verlust nach Absatz 4 bestimmt wird.“

### **Angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs**

Urteil vom 18. Dezember 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR), C-314/06, ECLI:EU:C:2007:817, Rn. 23, 25, 31, 37; Urteil vom 18. Mai 2017, Latvijas Dzelzcejs VAS, C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392, Rn. 61; Urteil vom 24. Februar 2021, Silcompa, C-95/19, ECLI:EU:C:2021:128, Rn. 52; Urteil vom 24. März 2022, Generální ředitelství cel, C-711/20, ECLI:EU:C:2022:215, Rn. 43

### **Angeführte nationale Bestimmungen**

Decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Testo Unico sulle Accise) (gesetzesvertretendes Dekret Nr. 504 – Konsolidierte Fassung der Rechtsvorschriften über die Produktions- und Verbrauchsteuern und die entsprechenden strafrechtlichen und verwaltungsrechtlichen Sanktionen [Verbrauchsteuergesetz], im Folgenden: TUA) vom 26. Oktober 1995 in der durch Art. 1 des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 48 vom 29. März 2010 geänderten Fassung

„Artikel 4

Befreiungen für Verluste, Zerstörung und Schwund

1. Im Fall des unwiederbringlichen Verlusts oder der vollständigen Zerstörung von Waren, die sich in einem Verfahren der Steueraussetzung befinden, wird eine Steuerbefreiung gewährt, wenn der Steuerpflichtige den Steuerbehörden

hinreichend nachweist, dass der Verlust oder die Zerstörung der Waren infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt eingetreten ist. Außer im Fall von Tabakwaren sind Handlungen, die Dritten oder dem Steuerpflichtigen selbst wegen nicht grober Fahrlässigkeit zuzurechnen sind, unvorhersehbaren Ereignissen und höherer Gewalt gleichgesetzt.“

### **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens**

- 1 Die Girelli Alcool Srl (im Folgenden: Gesellschaft) ist Inhaberin eines Lagers mit der Zulassung für Ethylalkohol, das als Produktionsstätte zur Denaturierung von Ethylalkohol dient.
- 2 Am 26. März 2014 wurde im Beisein eines Beamten der Zollagentur bei der Befüllung des Tanks der Anlage zur Denaturierung von Ethylalkohol festgestellt, dass aufgrund eines von einem Angestellten der Gesellschaft offen gelassenen Ventils reiner Ethylalkohol austrat und sich auf den Boden des Raums ergoss.
- 3 Ein Teil der Ware konnte aufgefangen und noch verwendet werden, der Rest ging jedoch unwiederbringlich verloren.
- 4 Die Gesellschaft beantragte daraufhin die Befreiung von der Verbrauchsteuer für den versehentlich ausgelaufenen Alkohol.
- 5 Die Zollagentur verweigerte diese Steuerbefreiung mit der Begründung, dass der Verlust nicht auf unvorhersehbare Ereignisse oder höhere Gewalt zurückzuführen sei, sondern auf die Unvorsichtigkeit und Nachlässigkeit eines Angestellten der Gesellschaft, der aus Unachtsamkeit das Tankventil offengelassen habe, und erließ daraufhin am 3. Oktober 2014 einen Zahlungsbescheid über einen Betrag von 17 476,24 Euro.
- 6 Die Gesellschaft focht diesen Bescheid vor der Commissione tributaria provinciale di Milano (Finanzgericht der Provinz Mailand, Italien) an. Insbesondere machte sie geltend, a) dass der Steuertatbestand nicht gegeben sei, weil die Ware, soweit sie vernichtet worden sei, nicht in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sei; b) dass das schädigende Ereignis unter die unvorhersehbaren Ereignisse falle; c) hilfsweise, dass das schädigende Ereignis als „nicht grobe“ Fahrlässigkeit zu bewerten sei, da es auf die Unaufmerksamkeit eines Angestellten zurückgehe.
- 7 Das Finanzgericht der Provinz Mailand gab der Klage mit der Begründung statt, dass der letzte Klagegrund begründet sei, weil der Angestellte seine Sorgfalt nicht „grob“ verletzt habe.
- 8 Die Zollagentur focht dieses Urteil vor dem Finanzgericht der Region Lombardei an, das das Urteil jedoch bestätigte, da es ebenfalls der Ansicht war, dass das Auslaufen des Alkohols a) irreversibel gewesen und der Alkohol demnach nicht in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sei, und b) ein

unvorhersehbares Ereignis gewesen sei, so dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Befreiung erfüllt seien.

- 9 Gegen dieses Urteil hat die Zollagentur beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde eingelegt.

### **Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens**

- 10 Die Zollagentur macht einen Verstoß gegen Art. 4 TUA geltend. Das zweitinstanzliche Gericht habe das fahrlässige Verhalten des Angestellten der Gesellschaft zu Unrecht als unvorhersehbares Ereignis bewertet und seine Fahrlässigkeit als „nicht grob“ angesehen, wodurch eine Haftung der Gesellschaft ausgeschlossen worden sei.
- 11 Zwar sei es theoretisch möglich, leichte Fahrlässigkeit mit fehlendem Verschulden gleichzusetzen. Das Erfordernis einer engen Auslegung sei jedoch von grundlegender Bedeutung, so dass nur in eng begrenzten Ausnahmefällen leichte Fahrlässigkeit festgestellt werden dürfe.
- 12 Da die ausgeübte Tätigkeit die Bearbeitung einer hochentzündlichen Ware umfasse, hätten für die Feststellung des Verschuldens objektive Standards der Eignung und der Sicherheit der Anlage nach technischen Kriterien herangezogen werden müssen.
- 13 Die Kassationsbeschwerdegegnerin macht zunächst geltend, dass der Entstehungstatbestand der Verbrauchsteuer nicht gegeben sei, soweit der Alkohol unwiederbringlich verloren und damit nicht in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sei.
- 14 Zur Haftung trägt sie vor, dass das Verhalten ihres Angestellten keine grobe Fahrlässigkeit darstelle und leichte Fahrlässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 TUA mit unvorhersehbaren Ereignissen gleichzusetzen sei.
- 15 Die in der nationalen Regelung enthaltene Bezugnahme auf „nicht grobe Fahrlässigkeit“ sei mit der Richtlinie 2008/118 vereinbar, auch wenn dieser Begriff dort nicht ausdrücklich vorgesehen sei, da die Richtlinie den Mitgliedstaaten einen gewissen Handlungsspielraum belasse.

### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 16 Der Kassationsgerichtshof weist zunächst darauf hin, dass sich aus seiner Rechtsprechung eine zweigleisige Herangehensweise an die Begriffe „unvorhersehbare Ereignisse“ und „höhere Gewalt“ ergibt.
- 17 Der erste der beiden Ansätze ist eher subjektiver Natur: Danach entfällt das Verschulden für ein Ereignis, das der Schuldner nicht zu vertreten hat; unvorhersehbar ist ein bestimmtes Ereignis, das außerhalb des Tätigkeitsbereichs

der Parteien liegt, wobei der Entlastungsbeweis darin besteht, nachzuweisen, dass kein Verschulden auf Seiten des Schuldners vorliegt, d. h. dass der Schaden in einer Weise eingetreten ist, die weder vorhersehbar noch mit der den konkreten Umständen des Einzelfalls angemessenen Sorgfalt vermeidbar war.

- 18 Der zweite Ansatz basiert auf der Feststellung der Voraussetzungen der Unvorhersehbarkeit und Unvermeidbarkeit, um unvorhersehbare Ereignisse auf rein objektiver Ebene darstellen zu können, und zwar mittels einer Beurteilung anhand von Wahrscheinlichkeitskriterien hinsichtlich des Bestehens eines kausalen Zusammenhangs, für die es ohne Bedeutung ist, ob sich der Verantwortliche sorgfältig oder fahrlässig verhalten hat.
- 19 Auf dem spezifischen Gebiet der Verbrauchsteuern scheint der Kassationsgerichtshof im Kontext des Begriffs der unvorhersehbaren Ereignisse (bzw. der höheren Gewalt) einer Beurteilung der vom Steuerpflichtigen aufgewendeten Sorgfalt keine Bedeutung beizumessen.
- 20 Sodann stellt das vorliegende Gericht klar, dass das Vorabentscheidungsersuchen die Auslegung von Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118 und insbesondere die Frage betrifft, ob die darin vorgesehene Steuerbefreiung auch dann zuerkannt werden kann, wenn das Ereignis, das zu einem unwiederbringlichen Verlust der verbrauchsteuerpflichtigen Ware geführt hat, auf fehlende Sorgfalt und Umsicht des Lagerinhabers oder seines Angestellten zurückgeht, selbst wenn es sich um leichte Fahrlässigkeit handelt.
- 21 Maßgebend für die Entscheidung des vorliegenden Gerichts ist die Frage, ob der Begriff der unvorhersehbaren Ereignisse (bzw. der höheren Gewalt) im Sinne des Unionsrechts auch das Auftreten von fahrlässigem Verhalten umfasst, und ferner, falls dies verneint wird, ob die vom italienischen Gesetzgeber vorgenommene Gleichsetzung von schuldhaftem Verhalten in Form von nicht grober Fahrlässigkeit der Partei oder Dritter mit unvorhersehbaren Ereignissen und höherer Gewalt mit dem Verbrauchsteuerrecht der Union vereinbar ist.
- 22 Das vorliegende Gericht nimmt Bezug auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Auslegung der Begriffe der höheren Gewalt und der unvorhersehbaren Ereignisse im Verbrauchsteuerrecht und weist darauf hin, dass beim Begriff der unvorhersehbaren Ereignisse offenbar die gleichen Kriterien wie bei einem Fall von höherer Gewalt zugrunde gelegt werden.
- 23 Dem vorliegenden Gericht zufolge wird die Definition der höheren Gewalt vom Gerichtshof im Urteil *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)* klar herausgearbeitet. In Bezug auf unvorhersehbare Ereignisse liefert das Urteil *Latvijas Dzelzcejs VAS* ein einheitliches Konzept, das mit einer streng kausalen Betrachtungsweise einhergeht, bei der lediglich das Kriterium der Verhältnismäßigkeit („ohne übermäßige Opfer“) zur Anwendung kommt.
- 24 Außerdem lässt eine Prüfung der Bestimmungen der Richtlinie 2008/118 in der Gesamtschau keine Situationen erkennen, in denen dem Grad der „Fahrlässigkeit“



des Verursachers eine solche Bedeutung beigemessen wird, dass sie zu einem Entfallen der Haftung führt. Die Urteile *Silcompa* und *Generaini* ředitelsty cel belegen im Gegenteil die objektive Haftung des Lagerinhabers.

- 25 Somit stützt sich die durch das Unionsrecht geschaffene Regelung offenbar allein auf die Voraussetzungen für unvorhersehbare Ereignisse und höhere Gewalt, die im Licht der oben angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs ein objektives Merkmal („außergewöhnliche und unvorhersehbare Umstände“) und ein subjektives Merkmal („Verpflichtung, alle geeigneten Maßnahmen ohne übermäßige Opfer zu ergreifen“) erfordern, das mit einem für Fahrlässigkeit charakteristischen Verhalten, bei dem es sowohl an der Unvorhersehbarkeit als auch an den erforderlichen Vorkehrungen fehlt, unvereinbar erscheint.
- 26 In Anbetracht dieser Erwägungen fragt sich das vorlegende Gericht, ob die in Art. 4 Abs. 1 TUA enthaltene Regelung, die leichte Fahrlässigkeit mit unvorhersehbaren Ereignissen und höherer Gewalt gleichsetzt, eine gegenüber unvorhersehbaren Ereignissen und höherer Gewalt zusätzliche Voraussetzung bestimmt, die an das individuelle und subjektive Kriterium der aufgewendeten Sorgfalt anknüpft und einen Sonderfall der Steuerbefreiung im Fall der Vernichtung oder Verlusts darstellt, der über die Regelung des Unionsrechts hinausgeht und dieser gegenüber eigenständig ist.
- 27 Das vorlegende Gericht möchte ferner wissen, ob der in Art. 4 Abs. 1 TUA geregelte Fall mit Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118 vereinbar ist, wonach die Zerstörung oder der Verlust, die nicht als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten, auch „infolge ... einer von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates erteilten Genehmigung“ eintreten können.
- 28 Gegebenenfalls eröffnet diese Wendung einem Mitgliedstaat (wie im vorliegenden Fall Italien) nämlich die Möglichkeit, weitere allgemeine Kategorien für eine Ermäßigung der Steuer festzulegen. Liest man andererseits die Bestimmung in ihrem Zusammenhang, kommt der genannten Wendung dagegen offenbar Ausschluss- und Auffangcharakter zu. Diese Wendung dürfte sich daher auf zusätzliche Ereignisse beziehen, die nicht von vornherein erkennbar sind, sondern sich auf besondere tatsächliche Umstände beziehen, die, wenn sie einer konkreten Prüfung durch die zuständige Behörde unterzogen wurden, im Einzelfall den (unter dem Vorbehalt einer „Genehmigung“ stehenden) Erlass einer Maßnahme zur Vernichtung der Ware rechtfertigen können. So wird im neunten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 der Begriff „Umstände“ verwendet, der sich auf spezifische und bestimmbare tatsächliche Umstände und nicht auf Prognosen allgemeiner und im Wesentlichen unbestimmter Art zu beziehen scheint.
- 29 Das vorlegende Gericht trägt insoweit vor, dass die Befreiungsgründe als Ausnahme von der normalen Besteuerungsregelung strikt und eng auszulegen sind.

- 30 Es weist darauf hin, dass sich der Gerichtshof zu diesem speziellen Aspekt, dessen Klärung die Voraussetzung für eine einheitliche und für das gesamte Unionsgebiet geltende Definition der Entstehung des Steueranspruchs ist, bislang nicht geäußert hat.

ARBEITSDOKUMENT