URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

27. November 2003 *

In der Rechtssache C-185/00

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und I. Koskinen als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

unterstützt durch

Königreich Schweden, vertreten durch I. Simfors und A. Kruse als Bevollmächtigte,

Streithelfer,

gegen

Republik Finnland, vertreten durch T. Pynnä und E. Bygglin als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte,

* Verfahrenssprache: Finnisch.

wegen Feststellung, dass die Republik Finnland gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. L 316, S. 12) und aus Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle (ABl. L 316, S. 19) verstoßen hat, indem sie die Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Verwendung von Heizöl als Kraftstoff, wie sie in der Praxis durchgeführt werden, aufrechterhalten hat,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer, der Richter C. Gulmann und J.-P. Puissochet sowie der Richterinnen F. Macken und N. Colneric,

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 26. September 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 5. Dezember 2002

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 17. Mai 2000 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 226 EG Klage auf Feststellung erhoben, dass die Republik Finnland gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. L 316, S. 12) und aus Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle (ABl. L 316, S. 19) verstoßen hat, indem sie die Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Verwendung von Heizöl als Kraftstoff, wie sie in der Praxis durchgeführt werden, aufrechterhalten hat.

Rechtlicher Rahmen

Die Gemeinschaftsregelung

2 Nach der dritten Begründungserwägung der Richtlinie 92/82 müssen die „Mitgliedstaaten ... ab 1. Januar 1993 Verbrauchsteuermindestsätze auf [Mineralöle] anwenden, damit zu diesem Zeitpunkt der Binnenmarkt geschaffen werden kann".

3 Artikel 5 Absätze 1 und 2 der Richtlinie 92/82 bestimmt:

„(1) Ab dem 1. Januar 1993 beträgt der Mindestsatz der Verbrauchsteuer auf Gasöl, das als Kraftstoff verwendet wird, 245 ECU je 1 000 Liter ...

(2) Ab dem 1. Januar 1993 beträgt der Mindestsatz der Verbrauchsteuer auf Gasöl, das gemäß Artikel 8 Absatz 3 der Richtlinie 92/81/EWG verwendet wird, 18 ECU je 1 000 Liter."

4 Artikel 2 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 lautet:

„(2) Die Mineralöle unterliegen, soweit für sie in der Richtlinie 92/82/EWG keine Steuersätze festgelegt sind, der Verbrauchsteuer, falls sie zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind oder als solcher zum Verkauf angeboten bzw. verwendet werden. Der jeweilige Steuersatz wird entsprechend dem Verwendungszweck in Höhe des Satzes für einen gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff festgesetzt.

(3) Außer den in Absatz 1 genannten steuerbaren Erzeugnissen sind alle zur Verwendung als Kraftstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraftstoff bestimmten oder als solche zum Verkauf angebotenen oder verwendeten Erzeugnisse als Kraftstoff zu besteuern. ..."

5 Nach der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 92/81 sollte „den Mitgliedstaaten ... die Möglichkeit eingeräumt werden, fakultativ bestimmte ... Befreiungen oder Ermäßigungen in ihrem Hoheitsgebiet anzuwenden, sofern dies nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt".

6 Artikel 8 der Richtlinie 92/81 bestimmt:

„(1) Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer:

a) nicht als Kraftstoff für Motoren oder zu Heizzwecken verwendete Mineralöle;

...

(2) Unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften können die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen für Mineralöle gewähren, welche unter Steueraufsicht verwendet werden:

...

f) ausschließlich bei Arbeiten in Landwirtschaft und Gartenbau, in der Forstwirtschaft sowie bei der Inlandsfischerei;

...

(3) Bei allen oder bestimmten der nachstehend genannten Verwendungsarten in Industrie und Gewerbe kann von den Mitgliedstaaten ferner ein ermäßigter Steuersatz gewährt werden für Gasölkraftstoff und/oder Flüssiggas und/oder Methan und/oder Kerosin, die unter Steueraufsicht verwendet werden, sofern der Mindestsatz, der in der Richtlinie 92/82/EWG über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle festgelegt ist, nicht unterschritten wird:

...

b) Betrieb von technischen Einrichtungen und Maschinen, die im Hoch- und Tiefbau und bei öffentlichen Bauarbeiten eingesetzt werden;

..."

7 Die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1), die die Verbrauchsteuern und die anderen indirekten Steuern regelt, die unmittelbar oder mittelbar auf den Verbrauch von Waren erhoben werden, gilt nach ihrem Artikel 3 Absatz 1 auch für Mineralöle.

8 Gemäß Artikel 6 Absatz 1 dieser Richtlinie entsteht die dort erfasste Verbrauchsteuer mit der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr, es sei denn, diese Waren sind in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden und befinden sich zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat. In diesem Fall werden gemäß Artikel 7 Absatz 1 der Richtlinie die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

9 Artikel 8 der Richtlinie 92/12 lautet:

„Für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, werden die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben."

10 Artikel 9 Absätze 1 und 3 der Richtlinie 92/12 bestimmt:

„(1) Unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 entsteht die Verbrauchsteuer, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden.

In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sich die Waren befinden, und von der Person, in deren Besitz sie sich befinden.

...

(3) Die Mitgliedstaaten können ferner vorsehen, dass im Verbrauchsmitgliedstaat ein Verbrauchsteueranspruch beim Erwerb von Mineralölen entsteht, die bereits in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, wenn diese Waren von Privatpersonen oder auf deren Rechnung auf atypische Weise befördert worden sind. Als atypische Beförderungsarten gelten die Beförderung von Kraftstoff in anderen Behältnissen als dem Fahrzeugtank oder einem geeigneten Reservebehälter sowie die Beförderung von flüssigen Heizstoffen auf andere Weise als in Tankwagen, die auf Rechnung eines gewerblichen Unternehmers eingesetzt werden."

Die nationale Regelung

11 Die Verbrauchsteuern für in Finnland verkaufte Gasöle, d. h. für Dieselöl und für Heizöl, sind im Gesetz Nr. 1472/1994 über Verbrauchsteuern auf flüssige Brennstoffe, zuletzt geändert durch das Gesetz Nr. 509/1998, geregelt (nachstehend: Gesetz Nr. 1472/1994). Gemäß Artikel 2 dieses Gesetzes ist unter Dieselöl Gasöl zu verstehen, das zum Gebrauch als Kraftstoff für Dieselmotoren geliefert wird (im Folgenden: Dieselöl). Unter Heizöl ist Gasöl zu verstehen, das zu Heizzwecken geliefert und beim Inverkehrbringen mittels eines mit bloßem Auge wahrnehmbaren roten Farbstoffs kenntlich gemacht wird (im Folgenden: Heizöl oder niedriger besteuertes Gasöl).

12 Nach dem Gesetz Nr. 1472/1994 besteht die Verbrauchsteuer für Diesel- und Heizöl aus einer Grund- und einer Zusatzsteuer, deren Höhe von der Menge des Brennstoffs abhängt. Zu Beginn des Jahres 1999 betrug die Verbrauchsteuer auf Dieselöl 325 Euro je 1 000 Liter und die für Heizöl 64 Euro je 1 000 Liter. Wird das Gasöl als Kraftstoff verwendet, wird es zu dem für Dieselöl geltenden Verbrauchsteuersatz besteuert.

13 Mit dem Gesetz Nr. 722/1966 über die Kraftfahrzeugsteuer (im Folgenden: Gesetz Nr. 722/1966) ist ein Steuerzuschlag eingeführt worden, der ebenso wie die für Dieselkraftfahrzeuge an und für sich vorgesehene Jahressteuer jährlich erhoben wird.

14 Nach den Artikeln 14 bis 22 des Gesetzes Nr. 722/1966 wird dieser Steuerzuschlag auf alle Kraftfahrzeuge erhoben, die in Finnland zugelassen sind oder, ohne dort zugelassen zu sein, dort benutzt werden, sofern sich in ihrem Kraftstofftank Heizöl statt Dieselöl befindet. Nach Artikel 16 dieses Gesetzes wird der Steuerzuschlag errechnet, indem die Kraftfahrzeugsteuer für das betreffende Fahrzeug mit 20 multipliziert wird.

15 Gemäß den Artikeln 17 und 17a dieses Gesetzes sind Traktoren und Maschinen für öffentliche Bauarbeiten ebenfalls dem Steuerzuschlag unterworfen. Ausgenommen hiervon sind Traktoren, die in der Land- und Forstwirtschaft oder bei damit eng verbundenen Tätigkeiten verwendet werden, sowie Maschinen für öffentliche Bauarbeiten, soweit sie nicht für andere Tätigkeiten als die, die mit ihrer normalen Verwendung zusammenhängen und auf dem Arbeits- oder Bauplatz ausgeführt werden, oder für den Transport der eigenen Brennstoffe und Schmiermittel oder deren Verlagerung von dem einen zum anderen Bauplatz eingesetzt werden. Wenn landwirtschaftliche Traktoren oder Maschinen für öffentliche Bauarbeiten für die Beförderung von Waren verwendet werden, ist die Verwendung von Dieselöl jedoch obligatorisch.

16 Gemäß Artikel 25 des Gesetzes Nr. 722/1966 wird die Befolgung dieser Vorschriften durch Polizei- und Zollbehörden kontrolliert, die nach Artikel 28 dieses Gesetzes in Brennstofflagerräumen und Kraftfahrzeugen die erforderlichen Kontrollen durchführen können, um zu überprüfen, welcher Kraftstoff in den Fahrzeugen verwendet wird. Nach dieser Vorschrift können sie für solche Kontrollen auch Fahrzeuge anhalten. Falls Heizöl im Tank festgestellt wird, müssen sie gemäß Artikel 27 dieses Gesetzes den weiteren Betrieb des Fahrzeugs verbieten, bis die maßgebenden Sanktionen durchgeführt sind.

17 Das Gesetz Nr. 337/1993 über die Kraftstoffabgabe, das zuletzt durch Gesetz Nr. 234/1998 geändert wurde (im Folgenden: Gesetz Nr. 337/1993), sieht entsprechend der Anzahl der Tage, an denen ein in Finnland oder im Ausland zugelassenes Fahrzeug mit Heizöl betrieben worden ist, höchstens aber für einen Zeitraum von 60 aufeinander folgenden Tagen und mindestens für zehn Tage, wenn sich der Tag der Einfüllung nicht feststellen lässt, eine Kraftstoffabgabe vor. Die Abgabe beträgt täglich 1 000 FIM bei Personenkraftfahrzeugen, 1 500 FIM bei Kleintransportern, 2 000 FIM bei Reisebussen und 3 000 FIM bei Lastkraftwagen.

18 Im Fall der rechtswidrigen Verwendung des Heizöls, d. h. ohne eine vorherige Anzeige an die zuständige Behörde gemäß den Modalitäten des Artikels 3 dieses Gesetzes, verdreifacht sich die Abgabe.

19 Artikel 8 des Gesetzes Nr. 337/1993 regelt die Kontrollbefugnisse von Polizei und Zoll. Nach Artikel 11 dieses Gesetzes darf ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen, für das wegen der Verwendung von Heizöl statt Dieselöl die Kraftstoffabgabe geschuldet wird, Finnland nicht verlassen.

Vorverfahren

20 Die Kommission ersuchte mit Schreiben vom 16. Juli 1996 und 3. April 1997 die Ständige Vertretung Finnlands bei der Europäischen Union um Auskunft über die Besteuerung von Mineralölen in Finnland. In dem zweiten Schreiben erläuterte sie, dass die Anfrage insbesondere die Anwendung der Richtlinien 92/81 und 92/82 betreffe.

21 Der Ständige Vertreter Finnlands antwortete hierauf mit Schreiben vom 3. Oktober 1996 bzw. 5. Juni 1997.

22 Am 3. Dezember 1997 richtete die Kommission an die finnische Regierung ein Mahnschreiben, in dem sie feststellte, dass die Möglichkeiten der Verwendung des niedriger besteuerten Gasöls als Kraftstoff nicht als gemeinschaftsrechtskonform angesehen werden könnten.

23 Die finnische Regierung erwiderte hierauf mit Schreiben vom 26. Januar 1998, dass ihre Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht im Einklang ständen.

24 Mit Schreiben vom 4. Mai 1998 übermittelte der Ständige Vertreter Finnlands der Kommission das am 1. Mai 1998 in Kraft getretene Gesetz Nr. 234/1998 zur Änderung des Gesetzes Nr. 337/1993.

25 Am 6. August 1998 übersandte die Kommission der finnischen Regierung eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie die Argumente des Mahnschreibens wiederholte und betonte, dass die Änderung des Gesetzes Nr. 337/1993 in keiner Weise die Möglichkeit der Verwendung von Heizöl als Kraftstoff einschränke.

26 Die finnische Regierung hielt in ihrer Antwort vom 22. September 1998 an ihrem Standpunkt fest.

27 Aufgrund dessen beschloss die Kommission, die vorliegende Klage zu erheben.

28 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 15. Januar 2001 wurde das Königreich Schweden in der vorliegenden Rechtssache als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Kommission zugelassen.

Vorbringen der Parteien

Vorbemerkung

29 Vorweg ist zu bemerken, dass die finnische Regierung Einreden der Unzulässigkeit sowohl gegen die Klage der Kommission als auch gegen den Streithilfeschriftsatz der schwedischen Regierung erhoben hat, so dass sie ihre

Verteidigungsmittel nur hilfsweise vorgetragen hat. Da diese Einreden untrennbar mit dem Parteivorbringen in der Sache zusammenhängen, sind sie erst nach dessen Darstellung wiederzugeben.

Zur Begründetheit

30 Die Kommission wirft der Republik Finnland im Wesentlichen vor, ihre Rechtsvorschriften über die Verwendung von Gasöl als Kraftstoff, die beim Beitritt des Landes zur Europäischen Union in Kraft gewesen seien, nicht wie erforderlich abgeändert zu haben, um sie mit dem System der Artikel 5 der Richtlinie 92/82 und 8 der Richtlinie 92/81 in Einklang zu bringen.

31 Auch wenn die finnischen Rechtsvorschriften für als Kraftstoff verwendetes Gasöl, wie sich aus dem Gesetz Nr. 1472/1994 ergebe, einen höheren Verbrauchsteuersatz als den Mindestsatz nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 vorsähen, könnten sie gleichwohl nicht als mit dieser Bestimmung in Einklang stehend angesehen werden, da sie nicht in allen Fällen gewährleisteten, dass dieses Gasöl tatsächlich nach dem dort vorgeschriebenen Satz besteuert werde.

32 Zwar seien die Mitgliedstaaten nach Artikel 5 der Richtlinie 92/82 in der Tat nicht verpflichtet, in ihre nationalen Rechtsvorschriften ein förmliches Verbot der Verwendung von niedriger besteuertem Gasöl als Kraftstoff aufzunehmen, doch müssten nach dieser Bestimmung die einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften eine solche Verwendung in der Praxis verhindern.

33 Mit der finnischen Regelung könne dieses Ziel nicht erreicht werden, da sie die Verwendung des niedriger besteuerten Gasöls als Kraftstoff aufgrund einer vorherigen Anzeige und bei Zahlung eines Zuschlags gemäß dem Gesetz Nr. 722/1966 und/oder einer Kraftstoffabgabe gemäß dem Gesetz Nr. 337/1993 zulasse. Infolgedessen müsse eine solche Verwendung in der Praxis verboten werden.

34 Weiterhin macht die Kommission geltend, die Republik Finnland habe beim Verkauf und der Verwendung des Gasöls zu den in Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 genannten Zwecken nicht für eine angemessene und wirksame Kontrolle gesorgt, wie sie von diesen Vorschriften verlangt werde, um sicherzustellen, dass das Gasöl nur für den Zweck verwendet werde, für den es besteuert werde.

35 In Finnland könnten die Tankstellen niedriger besteuertes Gasöl ohne jede Steueraufsicht verkaufen, und auch die jährliche Zahl der bei den Endverbrauchern durchgeführten Verkehrskontrollen sei im Verhältnis zur Zahl der mit einem Dieselmotor ausgerüsteten Fahrzeuge unzureichend. Der Kommission lägen im Übrigen keine Informationen vor, dass eine ausreichende Steueraufsicht über die Verwendung des Heizöls in den in Artikel 8 Absätze 2 Buchstabe f und 3 der Richtlinie 92/81 erfassten Bereichen wie der Land- und Forstwirtschaft sowie bei öffentlichen Bauarbeiten stattfinde.

36 Gerade wegen der unzureichenden Kontrollen in Finnland habe der schwedische Gesetzgeber ein Gesetz geplant, durch das das Verbot der Verwendung des schwedischen Heizöls als Kraftstoff auch auf Heizöl aus Finnland erstreckt werden solle. Da Zollkontrollen an der Grenze zwischen Schweden und Finnland wegen der Länge dieser Grenze und der geringen Anzahl von Zollstellen praktisch unmöglich seien, könne finnisches Heizöl ohne entsprechende Verbrauchsteuer von Schmugglerbanden leicht nach Schweden importiert und dort als Kraftstoff verkauft werden.

37 Die finnische Regierung macht geltend, das mit den finnischen Rechtsvorschriften eingeführte System beruhe auf der Verpflichtung des Eigentümers oder Halters eines Kraftfahrzeugs, den finnischen Behörden im Voraus ihre Absicht anzuzeigen, Heizöl als Kraftstoff zu verwenden. Werde eine solche Anzeige nicht im Voraus gemacht, könne sich der Zuschlag verdreifachen, während der Betrag der Kraftstoffabgabe in diesen Fällen stets mit drei multipliziert werde.

38 Der Steuerzuschlag und die Kraftstoffabgabe seien also weder Zahlungen, die zur Verwendung des Heizöls als Kraftstoff berechtigten, noch Steuern auf Beförderungen oder Verbrauchsteuern, sondern der Abschreckung dienende Steuersanktionen zur Verhinderung von Missbräuchen.

39 Zur Begründung des Arguments, dass die Möglichkeit einer vorherigen Anzeige und Bezahlung des Steuerzuschlags und der Kraftstoffabgabe rein theoretisch sei und sich niemals als wirtschaftlich rentabel erwiesen habe, führt die finnische Regierung außerdem an, dass von dieser Möglichkeit in den letzten zehn Jahren kein einziges Mal Gebrauch gemacht worden sei und die beiden Steuersanktionen in der Praxis stets wegen Missbräuchen vollzogen worden seien, die bei Kontrollen festgestellt worden seien.

40 Aus Artikel 5 der Richtlinie 92/82 ergebe sich keine Verpflichtung, in die nationalen Rechtsvorschriften ein formelles Verbot der Verwendung von niedriger besteuertem Gasöl als Kraftstoff aufzunehmen, sondern lediglich die Verpflichtung, sicherzustellen, dass dieses Gasöl nicht als Kraftstoff verwendet werde. Die Wahl der Mittel zur Durchsetzung des in diesem Artikel festgelegten Zieles sei in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten verblieben, und das System der Steuersanktionen, das durch die finnische Regelung eingeführt worden sei, sei das beste Mittel zur Verhinderung einer solchen Verwendung des Heizöls.

41 Die Einführung eines förmlichen Verbots hätte zur Folge, dass das System der Steuersanktionen durch strafrechtliche Sanktionen ersetzt würde, durch die das Ziel des Artikels 5 der Richtlinie nicht ebenso wirksam erreicht werden könnte.

42 Insbesondere müsste die Höhe einer strafrechtlichen Sanktion aus Gründen der Kohärenz mit der allgemeinen Höhe anderer Sanktionen des Strafrechtssystems in Einklang gebracht werden. In der Praxis würde dies zu Sanktionen führen, die erheblich schwächer wären als die derzeitigen Steuersanktionen. Außerdem könnten die geltenden Steuersanktionen nicht neben einer strafrechtlichen Sanktion verhängt werden, da nach den Grundsätzen des finnischen Rechts eine strafrechtlich verbotene Tätigkeit nicht besteuert werden könne.

43 Zudem würde bei einem Rückgriff auf das Strafrecht die Durchführung der Sanktionen wegen der Beweisanforderungen schwerfälliger. Die finnische Regierung verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass die bloße Feststellung der Polizei oder des Zolls, dass ein Tank rot eingefärbtes Heizöl enthalte, sei es auch nur in ganz geringer Menge, für die Verhängung der Steuersanktionen ausreiche. Ein weiterer Beweis z. B. für den Vorsatz des Kraftfahrers sei anders als im Strafrechtssystem nicht notwendig.

44 Zu dem Vorwurf einer unzulänglichen Kontrolle beim Verkauf und Vertrieb von niedriger besteuertem Gasöl bemerkt die finnische Regierung vorweg, dass die Gemeinschaftsregelung keine Vorschriften darüber enthalte, wie die dort vorgesehene steuerliche Kontrolle durchgeführt werden solle. Insbesondere verpflichte sie die Mitgliedstaaten nicht dazu, den Verkauf oder Vertrieb von Heizöl besonderen Kontrollen zu unterwerfen oder Sanktionen für den Verkauf über den Einzelhandel vorzusehen.

45 Für die finnische Regierung ergibt sich hieraus als einzige Verpflichtung, dass gewährleistet sein müsse, dass der Endverbraucher niedriger besteuertes Gasöl nicht als Kraftstoff verwende; es sei allein Sache der Mitgliedstaaten, die in dem jeweiligen Staat herrschenden Bedingungen im Hinblick auf die Entscheidung zu beurteilen, mit welchen Mitteln dieses Ziel erreicht werden könne. Finnland habe Kontrollen eingeführt, mit deren Hilfe dieses Ziel erreicht werden könne und die so ausgestaltet seien, dass sie den Verhältnissen in Finnland am besten entsprächen.

46 In diesem Zusammenhang sei zu beachten, dass die Verwendung von Heizöl zu Heizzwecken in Finnland eindeutig weiter verbreitet sei als in anderen Mitgliedstaaten. In Finnland werde nämlich insgesamt eindeutig mehr Gasöl zu Heizzwecken als Dieselöl, das als Kraftstoff für Kraftfahrzeuge verwendet werde, verbraucht. Die Heizöltanks in Einfamilienhäusern und Gebäuden könnten 1 500 bis 3 000 Liter Heizöl aufnehmen und müssten normalerweise mindestens zweimal im Jahr gefüllt werden. Normalerweise werde Heizöl durch die Tankwagen der Ölunternehmen geliefert, doch zwängen im dünn besiedelten nördlichen Teil des Landes die weiten Entfernungen und die extremen Klimaverhältnisse dazu, Heizöl auch an Tankstellen zu verkaufen. Diese verkauften aber nur 4 % des gesamten Heizöls.

47 Die Anfälligkeit der Vertriebsinfrastruktur, die in diesen Gegenden bereits ausgedünnt sei, die lange Heizungsperiode und die große Anzahl von Haushalten, die Heizöl ununterbrochen brauchten, erlaubten nicht die Einführung einer Regelung, nach der der Vertrieb von Heizöl nur unter behördlicher Kontrolle erfolgen könne. Finnland verfüge nicht über hinreichende Mittel, um eine solche Regelung durchzuführen, und weitere Einschränkungen der Vertriebsinfrastruktur könnten zu Versorgungsschwierigkeiten bei Heizöl mit im schlimmsten Fall katastrophalen Folgen führen.

48 Außerdem rechtfertigten es die Bedürfnisse der Landwirte und die Tatsache, dass bei einer ausschließlichen Belieferung durch Tankwagen die Kosten zu hoch seien, auch die Möglichkeit vorzusehen, Heizöl in kleinen Mengen an Tankstellen zu kaufen.

49 Was die Steueraufsicht angehe, so werde das Heizöl in zehntausenden Tanks von Einfamilienhäusern und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gelagert, und es sei verhältnismäßig einfach, das Öl dort zu entnehmen und die Tanks der Kraftfahrzeuge damit zu befüllen, ohne dass irgendeine Möglichkeit bestände, diese Missbräuche durch eine Kontrolle des Vertriebs oder des Einzelhandels zu verhindern. Aus diesem Grund sehe die finnische Regelung zur Verhinderung dieser Verwendung von Heizöl im Straßenverkehr ein System hinreichend wirksamer Sanktionen zusammen mit Kontrollen beim Endverbraucher vor, und aus dem gleichen Grund sei es nicht sinnvoll, Kontrollmaßnahmen in den Bereichen durchzuführen, in denen wie in der Land- und Forstwirtschaft die Verwendung von Heizöl zulässig sei.

50 Im Übrigen richte sich das System der Steueraufsicht in Finnland gegen die richtige Zielgruppe und sei wirksam und angemessen, da mit ihm das Ziel des Artikels 8 der Richtlinie 92/81 erreicht werde, nämlich zu gewährleisten, dass das niedriger besteuerte Gasöl in der Praxis nicht im Straßenverkehr verwendet werde.

51 Jedes Jahr würden etwa 3 500 bis 4 500 Fahrzeuge entsprechend kontrolliert; 1999 seien z. B. 3 923 Fahrzeuge überprüft worden, und in 141 Fällen seien Laborproben genommen worden, von denen 125 positiv ausgefallen seien; dies sei angesichts des sehr hohen Gesamtverbrauchs von Heizöl in Finnland sehr wenig.

52 Das Vorbringen der Kommission zum Schmuggel in Schweden beweise in keiner Weise, dass die Republik Finnland die einschlägigen Richtlinienbestimmungen nicht einhalte. Auch die schwedischen Käufer seien zu einer vorherigen Anzeige und zur Entrichtung des Steuerzuschlags verpflichtet, und wenn ein schwedischer Autofahrer seinen Tank in Finnland mit dem dort niedriger besteuerten Gasöl fülle, ohne dies vorher den Behörden anzuzeigen und den Steuerzuschlag zu entrichten, sei dieses Gasöl nicht rechtmäßig gekauft worden. Die Aufnahme eines förmlichen Verbots in das finnische Recht würde Schmuggel nicht verhindern können; jedenfalls gehe es im vorliegenden Fall nicht um Maßnahmen zur Bekämpfung von Schmuggel.

53 Bezüglich des Arguments der finnischen Regierung, eventuelle strafrechtliche Sanktionen in einem Gesetz seien weniger streng als Steuersanktionen, verweist die Kommission u. a. darauf, dass die Möglichkeiten der Anwendung verwaltungsrechtlicher Sanktionen zur Verhinderung der missbräuchlichen Verwendung von Heizöl als Kraftstoff nicht ausgeschöpft worden seien. Sie verweist als Beispiel auf die verwaltungsrechtlichen Sanktionen nach den finnischen Rechtsvorschriften bei Überladung eines Fahrzeugs oder gegenüber dem Inhaber eines Heizöllagers, wenn er die Identifikation des Heizöls versäumt habe. Der finnische Gesetzgeber hätte von dieser Möglichkeit auch Gebrauch machen können, um die Verwendung von Heizöl als Kraftstoff zu sanktionieren.

54 Zu den Verstößen gegen die Verpflichtungen aus Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 trägt die Kommission vor, dass die statistischen Angaben der finnischen Regierung ihre Auffassung bestätigten, dass es in Finnland keine systematischen Kontrollen von Dieselfahrzeugen gebe und die Polizei nur gelegentlich Kontrollen durchführe. Die finnische Regierung habe in ihrer Klagebeantwortung angegeben, dass jährlich 3 500 bis 4 500 Fahrzeuge kontrolliert würden, während sie in ihrer Antwort auf das Mahnschreiben erklärt habe, dass mehr als 5 000 Fahrzeuge jährlich kontrolliert würden. Da nach der Statistik 1998 insgesamt 755 377 Fahrzeuge und Traktoren mit Dieselmotor in Finnland zugelassen gewesen seien, müsse angesichts der Zunahme der Zahl der

Dieselfahrzeuge und der Tatsache, dass im Ausland zugelassene Fahrzeuge aller Wahrscheinlichkeit nach ebenfalls kontrolliert worden seien, die von der finnischen Regierung für 1999 angegebene Zahl von 3 923 Kontrollen als sehr gering angesehen werden.

55 Jedenfalls ändere eine — selbst mustergültige — Steueraufsicht nichts daran, dass die geltenden finnischen Rechtsvorschriften gegen die Gemeinschaftsvorschriften verstießen und durch die Zahlung von Abgaben, so hoch diese auch seien, die häufige Verwendung von Heizöl als Kraftstoff ermöglichten.

56 Die schwedische Regierung trägt in ihrem Streithilfesatz zunächst vor, dass die finnische Regelung, die die — rechtswidrige oder rechtmäßige — Verwendung von Heizöl in Fahrzeugen mit Dieselmotoren ermögliche, gegen Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 verstoße, der einen Mindestsatz der Verbrauchsteuer vorschreibe. Bei rechtswidriger Verwendung werde eine zu niedrige Verbrauchsteuer, nämlich die für Heizöl, erhoben. Bei rechtmäßiger Verwendung aufgrund einer vorherigen Anzeige seien die Abgaben, d. h. der Steuerzuschlag und die Kraftstoffabgabe, keine Verbrauchsteuern, da sie nicht nach Maßgabe der Menge des verbrauchten Heizöls, sondern nach der Dauer der Verwendung erhoben würden.

57 Sodann trägt die schwedische Regierung vor, dass das Fehlen eines gesetzlichen Verbotes der Verwendung von Heizöl als Kraftstoff selbst dann, wenn das finnische System in der Praxis dazu führte, dass in Finnland niemand Heizöl als Kraftstoff verwende, an und für sich schon einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darstelle, da es eine wirksame Kontrolle des grenzüberschreitenden Verkehrs und damit die vollständige Anwendung der Gemeinschaftsregelung der Verbrauchsteuern auf Mineralöle in Schweden unmöglich mache.

58 In Schweden seien die Richtlinien 92/81 und 92/82 durch ein allgemeines Verbot der Verwendung von Heizöl als Kraftstoff sowie durch strenge verwaltungsrechtliche Sanktionen umgesetzt worden. Angesichts der Mengen, um die es bei der Verwendung von Öl für Heizzwecke gehe, sei in Schweden jedenfalls niemals das Bedürfnis geäußert worden, ein System beizubehalten, nach dem der Einzelne selbst für die Beförderung des Heizöls von der Tankstelle zu seiner Wohnung sorgen müsse. Das Fehlen einer Nachfrage erkläre, warum Heizöl nicht an Tankstellen verkauft werde, obwohl einer solcher Verkauf nicht verboten sei und die klimatischen Verhältnisse und die Bevölkerungsdichte in Nordschweden und in Nordfinnland in etwa gleich seien.

59 Zwar sehe die schwedische Regelung ein wirksames Kontrollsystem vor, um die Verwendung des grün gefärbten schwedischen Heizöls als Kraftstoff zu verhindern, doch habe das finnische System zu einem Grenzverkehr mit rot gefärbtem finnischem Heizöl zwischen Finnland und Schweden geführt, der nach dem Beitritt der beiden Staaten zur Europäischen Union begonnen und solche Ausmaße angenommen habe, dass er den legalen Handel mit Mineralölerzeugnissen in Nordschweden bedroht habe.

60 Zur Bekämpfung dieses Schmuggels sei 1996 das Verbot der Verwendung schwedischen Heizöls als Kraftstoff auf finnisches Heizöl ausgedehnt worden, was zu einem unmittelbaren Rückgang der Einfuhr finnischen Heizöls nach Schweden geführt habe.

61 Angesichts der Artikel 8 und 9 Absatz 3 der Richtlinie 92/12 und der Tatsache, dass es nicht als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar angesehen werden könne, wenn ein Mitgliedstaat einseitig Maßnahmen in seinem innerstaatlichen Recht erlasse, um eine Verletzung der gemeinschaftsrechtlichen Pflichten durch einen anderen Mitgliedstaat auszugleichen, habe der schwedische Gesetzgeber 1997 das einseitige Verbot der Verwendung finnischen Heizöls als Kraftstoff aufgehoben.

62 Die schwedische Regierung erläutert hierzu, dass nach der Regelung gemäß der Richtlinie 92/12 Verbrauchsteuern auf Mineralöle, die von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben und von ihnen selbst befördert würden, im Erwerbsmitgliedstaat erhoben würden. Dies bedeute, dass das Königreich Schweden gegenüber einer schwedischen Privatperson, die den Tank ihres Fahrzeugs oder einen Reservebehälter in gesetzlich zulässiger Weise mit Heizöl in Finnland gefüllt habe, keine Verbrauchsteuer erheben oder Sanktionen verhängen könne.

63 Nach den derzeit geltenden schwedischen Rechtsvorschriften sei es daher zulässig, im Tank eines Fahrzeugs oder in einem Reservebehälter von höchstens zehn Litern rot gefärbtes finnisches Heizöl mit sich zu führen, sofern dieses vom Betroffenen für seinen Eigenbedarf persönlich eingeführt worden sei.

64 Der Schmuggel von Heizöl von Finnland nach Schweden, auf das in Schweden keine Abgaben erhoben werden, habe daraufhin einen erneuten Aufschwung erlebt. Stellten die Behörden bei einer Kontrolle fest, dass der Fahrzeugtank finnisches Heizöl enthalte, könnten sie die Behauptung, der Tank sei in Finnland gefüllt worden, unmöglich widerlegen. Anders verhielte es sich, wenn die Republik Finnland ebenfalls die Verwendung von Heizöl als Kraftstoff gesetzlich verbieten würde.

65 Für die schwedische Regierung folgt daraus, dass selbst dann, wenn die Richtlinien 92/81 und 92/82 ein Verbot der Verwendung des niedriger besteuerten Gasöls als Heizöl in Kraftfahrzeugen nicht ausdrücklich vorschrieben, sich aus dem Ziel und der Systematik der von ihnen eingeführten Regelung ergebe, dass ein solches gesetzliches Verbot Voraussetzung für das Funktionieren des Binnenmarktes sei. Daher genüge Finnland, selbst wenn das finnische System dort funktioniere, nicht seinen Gemeinschaftsverpflichtungen, da dieses System den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes verfälsche, wogegen Schweden nicht einseitig vorgehen könne.

66 Die finnische Regierung stellt hierzu einleitend fest, dass die Verhältnisse in den beiden Ländern nicht vergleichbar seien, da anders als in Finnland Heizöl in Schweden nicht in der Land- und Forstwirtschaft verwendet werde.

67 Zudem stehe die finnische Regelung einer wirksamen Kontrolle der Verwendung des Heizöls in anderen Mitgliedstaaten nicht entgegen. Wenn ein schwedischer Autofahrer fälschlicherweise behaupte, dass das von ihm verwendete rot gefärbte finnische Heizöl im Tank des Fahrzeugs oder in einem Reservebehälter in Finnland eingefüllt worden sei, er es in Wirklichkeit aber nach Schweden eingeschmuggelt habe und erst im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats in den Fahrzeugtank umgefüllt habe, sei eine solche Beweislage ausreichend, um die Sanktionen nach den finnischen Rechtsvorschriften anzuwenden. Dazu genüge es, dass die schwedischen Behörden eine Abschrift ihrer Vorwürfe fertigten und die einschlägigen Informationen den finnischen Behörden übermittelten.

68 Sei im Falle eines Personenwagens keine vorherige Anzeige gemacht worden und lasse sich der Zeitpunkt der Einfüllung nicht feststellen, sei die Kraftstoffabgabe erheblich höher als die vergleichbaren Sanktionen in Schweden. Die Verkehrskontrollen beträfen nicht nur die in Finnland zugelassenen Fahrzeuge. Die finnische Regierung weist darauf hin, dass von 1998 bis 2002 etwa 120 schwedische Autofahrer kontrolliert worden seien. Die Wirksamkeit und die abschreckende Wirkung der in Finnland eingeführten Regelung seien gestiegen, seit ein im Ausland zugelassenes Fahrzeug, für das die Kraftstoffabgabe geschuldet werde, erst nach deren Bezahlung ausgeführt werden dürfe.

69 Die Kommission bemerkt hierzu, dass mangels steuerlicher Kontrollen des Vertriebs in Finnland der Fahrer eines im Ausland zugelassenen Fahrzeugs den Tank an einer Tankstelle nach Belieben mit Heizöl füllen könne, da die Tankstelle nicht berechtigt sei, die Vorlage eines Belegs über die Zahlung der Kraftstoffabgabe zu verlangen. Andererseits gebe es in Schweden keine gesetzliche Handhabe, um einen Beleg für die Zahlung dieser Abgabe zu verlangen, für die es in den schwedischen Rechtsvorschriften keine Entsprechung gebe.

70 Die Zollverwaltung des Zollbezirks Nordfinnland, die insgesamt 223 Personen beschäftige, sei offensichtlich nicht in der Lage, in diesem Bezirk, der ein Gebiet von mehr als 150 000 Quadratkilometern umfasse, ausreichende Kontrollen durchzuführen. Im Übrigen sei in den nördlichen Gebieten Finnlands die Zahl der Polizisten je Quadratkilometer geringer als im übrigen Land. Sehr wahrscheinlich verfügten die Grenzüberwachungsbehörden daher nicht über hinreichend Personal, um ausländische Fahrzeuge vor dem Verlassen des finnischen Hoheitsgebiets zu kontrollieren.

Zur Zulässigkeit

71 Zu dem Vorbringen der Kommission, dass es keine steuerlichen Kontrollen der Verwendung von Heizöl in den von Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 erfassten Bereichen wie dem der Land- und Forstwirtschaft sowie der öffentlichen Arbeiten gebe, und zu den Argumenten, die auf die vom schwedischen Gesetzgeber beabsichtigten Maßnahmen gestützt sind, bemerkt die finnische Regierung, dass es sich um Tatsachen handle, die von der Kommission erstmals in der Klageschrift angeführt worden seien und zu denen sie sich daher nicht im Vorverfahren habe äußern können. Da nach ständiger Rechtsprechung das Verfahren sich auf die Rügen gründen müsse, die im Vorverfahren vorgetragen worden seien, seien sie als unzulässig abzuweisen.

72 Die Kommission führt hierzu in ihrer Klageschrift u. a. aus, dass sie es für nützlich gehalten habe, informationshalber darauf hinzuweisen, dass die Unzulänglichkeit der Kontrollen in Finnland zu einer sehr weit verbreiteten Steuerhinterziehung in Schweden durch die Verwendung finnischen Heizöls geführt habe, was den Erlass gesetzgeberischer Maßnahmen notwendig gemacht habe; die Kommission habe hieraus aber keine Schlüsse gezogen und auch keinen neuen Klagegrund geltend gemacht.

73 Darüber hinaus macht die finnische Regierung die Unzulässigkeit der Anträge der schwedischen Regierung in ihrem Streithilfeschriftsatz geltend, da sie nicht die Voraussetzungen des Artikels 37 Absatz 4 der EG-Satzung des Gerichtshofes und des Artikels 93 § 5 der Verfahrensordnung des Gerichtshofes erfüllten.

74 Im Einzelnen führt die finnische Regierung an, die Kommission habe nirgendwo behauptet, dass die finnische Regelung bei Gasöl, das als Kraftstoff verwendet werde, die Einhaltung des Mindestsatzes der Verbrauchsteuern gemäß der Richtlinie 92/81 nicht gewährleiste. Dieser Antrag der schwedischen Regierung diene daher nicht der Unterstützung der Anträge der Kommission, sondern sei ein neuer und eigenständiger Antrag.

75 Zudem habe die Kommission ausdrücklich eingeräumt, dass ihre Ausführungen zu den Beziehungen zwischen Schweden und Finnland weder einen Antrag noch einen neuen Klagegrund darstellten, sondern lediglich eine Feststellung, die informationshalber getroffen worden sei. Unter Berufung auf die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach der Streithelfer andere Argumente als die der von ihm unterstützten Partei vortragen könne, sofern er damit die Unterstützung der Anträge dieser Partei bezwecke, trägt die finnische Regierung vor, dass die schwedische Regierung als Streithelferin selber keine Anträge oder Argumente rechtswirksam geltend machen könne, die sich auf die Folgen der finnischen Regelung für das Königreich Schweden stützten.

76 Für die Kommission sind die Anträge des Königreichs Schweden dagegen zulässig.

77 Insbesondere stimme sie der Ansicht der schwedischen Regierung zu, dass der Steuerzuschlag und die Kraftstoffabgabe keine Verbrauchsteuern seien; sie habe diesen Standpunkt gegenüber der finnischen Regierung bereits in ihrem Mahnschreiben vertreten.

78 Schließlich macht die Kommission geltend, dass die Tatsachen, die zunächst von ihr und später von der schwedischen Regierung bezüglich des Schwarzhandels zwischen Finnland und Schweden vorgetragen worden seien, als Beweis für die Folgen der finnischen Regelung außerhalb der Grenzen Finnlands anzusehen seien.

Würdigung durch den Gerichtshof

Zur Zulässigkeit

Zu den Einreden der Unzulässigkeit der Klage der Kommission

79 Nach ständiger Rechtsprechung soll das Vorverfahren dem betroffenen Mitgliedstaat Gelegenheit geben, seinen gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und sich gegenüber den Rügen der Kommission wirksam zu verteidigen (vgl. u. a. Urteile vom 10. Mai 2001 in der Rechtssache C-152/98, Kommission/Niederlande, Slg. 2001, I-3463, Randnr. 23, und vom 15. Januar 2002 in der Rechtssache C-439/99, Kommission/Italien, Slg. 2002, I-305, Randnr. 10).

80 Infolgedessen begrenzen das Mahnschreiben der Kommission an den Mitgliedstaat und dann die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission den Streitgegenstand, der daher nicht mehr erweitert werden kann. Somit müssen die mit Gründen versehene Stellungnahme und die Klage auf dieselben Rügen gestützt werden (vgl. u. a. Urteile vom 29. September 1998 in der Rechtssache C-191/95, Kommission/Deutschland, Slg. 1998, I-5449, Randnr. 55, und vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-139/00, Kommission/Spanien, Slg. 2002, I-6407, Randnr. 18).

81 Dieses Erfordernis kann jedoch nicht so weit gehen, dass in jedem Fall eine völlige Übereinstimmung zwischen der Darlegung der Rügen im Mahnschreiben, im Tenor der mit Gründen versehenen Stellungnahme und in den Anträgen in der Klageschrift bestehen muss, sofern nur der Streitgegenstand, wie er in der mit Gründen versehenen Stellungnahme umschrieben worden ist, nicht erweitert oder geändert worden ist (vgl. Urteile Kommission/Deutschland, Randnr. 56, und Kommission/Spanien, Randnr. 19).

82 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Kommission den Streitgegenstand nicht durch eine andere Begründung für die angebliche Vertragsverletzung verändert hat.

83 Die Kommission hat nämlich sowohl im Vorverfahren als auch in der Klageschrift klar zum Ausdruck gebracht, dass sie der Republik Finnland vorwerfe, zum einen gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 verstoßen zu haben, da die finnische Regelung nicht gewährleiste, dass Verbrauchsteuern auf Gasöle je nach deren Verwendung ordnungsgemäß erhoben würden, und zum anderen ihre Verpflichtungen aus Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 verletzt zu haben, da diese Regelung keine angemessene Steueraufsicht über die Anwendung der Befreiungen oder ermäßigten Verbrauchsteuersätze bei der Verwendung der Mineralöle gemäß der letztgenannten Vorschrift vorsehe.

84 Zwar hat die Kommission erst in ihrer Klageschrift auf die Folgen hingewiesen, die die der Republik Finnland zur Last gelegte Vertragsverletzung für den Mineralölmarkt in Schweden hat. Die Anführung dieser Tatsache, die die Unzulänglichkeit des durch die finnische Regelung eingeführten Kontrollsystems veranschaulichen soll, ändert aber nichts an der Umschreibung oder Begründung der angeblichen Vertragsverletzung.

85 Ebenso hat die Argumentation, mit der die Kommission das Fehlen steuerlicher Kontrollen hinsichtlich der Verwendung von Heizöl insbesondere in den Bereichen der Land- und Forstwirtschaft sowie der öffentlichen Arbeiten erstmals in

der Klageschrift gerügt hat, den Gegenstand der angeblichen Vertragsverletzung weder erweitert noch verändert, da die Verpflichtung zur Einführung einer solchen Kontrolle in diesen Bereichen in Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 ausdrücklich vorgesehen ist.

86 Infolgedessen hat die Kommission im Vorverfahren den Streitgegenstand hinreichend klar umschrieben, indem sie die Verpflichtungen aus den Richtlinien 92/81 und 92/82 angeführt hat, denen die Republik Finnland angeblich nicht nachgekommen ist.

87 Somit ist festzustellen, dass es keine Auswirkungen auf den Umfang des Rechtsstreits gehabt hat, dass die Kommission die Rügen, die allgemeiner bereits in dem Mahnschreiben und in der mit Gründen versehenen Stellungnahme enthalten waren, in der Klageschrift im Einzelnen dargestellt hat.

88 Daher sind die Einreden der Unzulässigkeit, die die finnische Regierung gegen die Klage der Kommission erhoben hat, zurückzuweisen.

Zu den Einreden der Unzulässigkeit des Streithilfeschriftsatzes der schwedischen Regierung

89 Zu der ersten von der finnischen Regierung in diesem Zusammenhang erhobenen Einrede der Unzulässigkeit, wie sie in Randnummer 74 dieses Urteils wiedergegeben ist, genügt der Hinweis, dass die Kommission mit der ersten Rüge be-

anstandet hat, dass die Anwendung des Mindestsatzes der Verbrauchsteuer gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 auf Gasöl, das als Kraftstoff verwendet werde, durch die finnische Regelung nicht gewährleistet sei.

90 Somit dienen die Argumente der schwedischen Regierung, die in Randnummer 56 dieses Urteils beschrieben sind, gerade der Unterstützung der ersten Rüge der Kommission.

91 Bezüglich der in Randnummer 75 dieses Urteils wiedergegebenen zweiten Einrede der Unzulässigkeit ist darauf hinzuweisen, dass Artikel 37 Absatz 4 der Satzung des Gerichtshofes einem Streithelfer nicht verwehrt, andere Argumente als die von ihm unterstützte Partei vorzubringen, solange diese der Unterstützung der Anträge dieser Partei dienen (vgl. u. a. Urteile vom 19. November 1998 in der Rechtssache C-150/94, Vereinigtes Königreich/Rat, Slg. 1998, I-7235, Randnr. 36, und vom 8. Juli 1999 in der Rechtssache C-200/92 P, ICI/Kommission, Slg. 1999, I-4399, Randnr. 31).

92 Die in den Randnummern 57 bis 65 dieses Urteils wiedergegebene Argumentation der schwedischen Regierung, durch die aufgezeigt werden soll, dass die Unzulänglichkeit des finnischen Systems der steuerlichen Kontrollen eine wirksame Anwendung der schwedischen Regelung zur Umsetzung der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften behindert, soll der Klage der Kommission zum Erfolg verhelfen, indem zusätzliche Aspekte des Rechtsstreits beleuchtet werden. Diese Argumentation betrifft nämlich gerade die Unzulänglichkeiten der Steueraufsicht, in denen nach der Darstellung der Kommission die Vertragsverletzung, die der Republik Finnland vorgeworfen wird, ihren Grund hat.

93 Somit sind die Einreden der Unzulässigkeit gegen den Streithilfeschriftsatz der schwedischen Regierung ebenfalls zurückzuweisen.

Zur Begründetheit

94 Das finnische System der Verwendung von Heizöl als Kraftstoff, wie es in den Gesetzen 722/1966, 337/1993 und 1472/1994 geregelt ist und in der Praxis durchgeführt wird, beruht auf zwei Stützpfeilern. Zum einen sind die Eigentümer oder Halter von Kraftfahrzeugen verpflichtet, den Steuerbehörden im Voraus ihre Absicht anzuzeigen, Heizöl als Kraftstoff zu verwenden, und einen Steuerzuschlag und/oder eine Kraftstoffabgabe zu zahlen. Zum anderen wachen die Behörden durch Verkehrskontrollen über die Einhaltung dieser Bedingungen. Die festgestellten Verstöße werden durch fiskalische Abgaben sanktioniert, die kraft Gesetzes festgesetzt werden und hoch genug sind, um eine abschreckende Wirkung zu entfalten.

95 Wie sich aus den Randnummern 38, 56 und 77 dieses Urteils ergibt, steht fest, dass der Steuerzuschlag und die Kraftstoffabgabe, die auf der Grundlage einer vorherigen Anzeige erhoben werden, keine Verbrauchsteuern darstellen. Soweit die finnische Regelung die Möglichkeit vorsieht, niedriger besteuertes Gasöl als Kraftstoff zu verwenden, kann sie daher nicht als mit Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 in Einklang stehend angesehen werden, der vorschreibt, dass Gasöl, das als Kraftstoff verwendet wird, zu dem dort vorgesehenen Mindestsatz der Verbrauchsteuer besteuert wird, wobei der Umstand, dass es sich nach den Behauptungen der finnischen Regierung hierbei um eine rein theoretische Möglichkeit handelt, ohne Bedeutung ist.

96 Um entscheiden zu können, ob mit dem finnischen System die Ziele der Gemeinschaftsregelung erreicht werden, da es nach den Ausführungen der finnischen Regierung in der Praxis dazu führe, dass niedriger besteuertes Heizöl nicht als Kraftstoff verwendet werde, ist der Umfang der Verpflichtungen zu klären, die sich für die Mitgliedstaaten aus Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 in Verbindung mit Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 ergeben.

97 Zwar müssen die Mitgliedstaaten nach Artikel 5 Absatz 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 Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 bestimmte Bereiche aufgeführt, in denen eine Steuerbefreiung oder ein ermäßigter Verbrauchsteuersatz für die Verwendung von Mineralölen als Kraftstoff gewährt werden kann, sofern diese Verwendung einer Steueraufsicht unterliegt.

98 Nach der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 92/81 haben die Mitgliedstaaten dafür zu sorgen, dass die Anwendung der Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen innerhalb ihres Gebietes nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Zu diesem Zweck müssen sie eine Steueraufsicht einführen, die, wie sich aus Artikel 8 Absatz 1 dieser Richtlinie ergibt, Steuerhinterziehung und -vermeidung sowie Missbräuche verhindern soll.

99 Nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 in Verbindung mit Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 ist die Ausübung einer wirksamen Steueraufsicht eine notwendige Voraussetzung für die ordnungsgemäße Anwendung der verschiedenen Verbrauchsteuersätze, denen die Mineralöle je nach ihrer Verwendung unterliegen.

100 Im Einzelnen folgt daraus, dass die Mitgliedstaaten zur Sicherstellung der Wirksamkeit des Systems der Verbrauchsteuern, das durch diese Bestimmungen für als Kraftstoff verwendete Mineralöle eingeführt worden ist, in ihrem innerstaatlichem Recht Regelungen vorsehen müssen, die in der Praxis die Verwendung von solchen Mineralölen als Kraftstoff verhindern, die zu anderen Zwecken bestimmt sind und daher nach Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 92/82 und Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 einem niedrigeren Verbrauchsteuersatz als dem in Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 festgelegten unterliegen.

101 Somit ist zu prüfen, ob die Regelung in den finnischen Rechtsvorschriften aufgrund der Art und Weise ihrer Durchführung den Anforderungen an eine wirksame Regelung genügt, die sich aus der Gemeinschaftsregelung über Verbrauchsteuern für Mineralöle ergeben und in den Randnummern 97 bis 100 dieses Urteils beschrieben sind.

102 Das Fehlen von Beschränkungen oder Kontrollen beim Vertrieb von Heizöl, das an den Tankstellen frei verkauft wird, begünstigt faktisch betrügerische Handlungen. Daher ist im Hinblick auf diese Situation zu prüfen, wie wirksam die Regelung in den finnischen Rechtsvorschriften zur Verhinderung von Missbräuchen ist.

103 Wie die dem Gerichtshof vorgelegten statistischen Angaben, die in den Randnummern 51 und 54 dieses Urteils wiedergegeben sind, zeigen, sind die entsprechenden Kontrollen der Polizei- und Zollbehörden beim Endverbraucher kein angemessenes Mittel, um die erhöhte Missbrauchsgefahr zu bekämpfen, die die Aufnahme der Tankstellen in die Vertriebskette für Heizöl darstellt. Nach den beispielhaften Angaben der finnischen Regierung führten die Behörden 1999 3 923 Kontrollen bei einem Gesamtbestand von 755 377 in Finnland zugelassenen Fahrzeugen und Traktoren mit Dieselmotor durch, zu denen noch die Dieselfahrzeuge hinzukommen, die im Ausland zugelassen und in Finnland in Verkehr sind; außerdem hat die finnische Regierung erklärt, dass jährlich etwa zwischen 3 000 und 5 000 Verkehrskontrollen im gesamten Land durchgeführt würden.

104 Die Unzulänglichkeit des durch die finnische Regelung eingeführten Kontrollsystems wird im Übrigen durch das Ausmaß des Steuerbetrugs bestätigt, den die schwedische Regierung — insoweit von der finnischen Regierung unwidersprochen — angeführt hat und der aus dem Schmuggel von Heizöl von Finnland nach Schweden resultiert.

105 Dieses Ergebnis wird nicht durch das Argument der finnischen Regierung in Frage gestellt, wonach die Einführung von Kontrollen oder anderer beschränkender Maßnahmen beim Verkauf oder Vertrieb des Heizöls keinen Sinn hätte, da stets die Möglichkeit bestehe, Heizöl aus Heizöltanks in Gebäuden zu entnehmen, und die gleiche Gefahr beim Bezug von Heizöl für die Land- und Forstwirtschaft sowie für öffentliche Arbeiten bestehe. Bezeichnenderweise hat die finnische Regierung selbst nichts vorgetragen, um aufzuzeigen, dass diese Möglichkeit zu den Verstößen geführt haben könnte, die bei den Verkehrskontrollen in Finnland festgestellt wurden, oder in irgendeinem Zusammenhang mit den von der Kommission aufgezeigten Unzulänglichkeiten der finnischen Regelung steht.

106 Im Übrigen ist nicht bestritten, dass das Heizöl, das als Kraftstoff in der Land- und Forstwirtschaft und bei öffentlichen Arbeiten verwendet wird, im Allgemeinen ins Haus oder an die Betriebe geliefert wird, d. h. nicht an Tankstellen gekauft wird.

107 Zu dem Argument der finnischen Regierung, die Einführung eines strafbewehrten förmlichen Verbots der Verwendung von Heizöl als Kraftstoff in das nationale Recht würde eine solche Verwendung nicht wirksamer als die geltende Regelung verhindern, genügt die Feststellung, dass dieses Ziel auf verschiedene Art und Weise erreicht werden kann, die nicht unbedingt eine strafrechtliche Ahndung verlangen. Wie die Kommission vorgetragen hat, ohne dass die finnische Regierung dem widersprochen hätte, dürften einem solchen Verbot zusammen mit

verwaltungsrechtlichen Sanktionen keine unüberwindlichen Schwierigkeiten entgegenstehen.

108 Somit ist festzustellen, dass die Prüfung der Durchführungsmodalitäten der durch die finnischen Rechtsvorschriften eingeführten Regelung der Steueraufsicht gezeigt hat, dass diese Regelung das Ziel des Artikels 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 in Verbindung mit Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 nicht erreichen kann, 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.

109 Nach alledem ist festzustellen, dass die Republik Finnland gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 und aus Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 verstoßen hat, indem sie die Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Verwendung von Heizöl als Kraftstoff, wie sie in der Praxis durchgeführt werden, aufrechterhalten hat.

Kosten

110 Gemäß Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung der Republik Finnland beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen. Das Königreich Schweden, das dem Rechtsstreit als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Kommission beigetreten ist, trägt gemäß Artikel 69 § 4 der Verfahrensordnung seine eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die Republik Finnland hat gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle und aus Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle verstoßen, indem sie die Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Verwendung von Heizöl als Kraftstoff, wie sie in der Praxis durchgeführt werden, aufrechterhalten hat.**

2. **Die Republik Finnland trägt die Kosten des Verfahrens.**

3. **Das Königreich Schweden trägt seine eigenen Kosten.**

Skouris Gulmann Puissochet

Macken Colneric

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 27. November 2003.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

V. Skouris