# SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 18. Juli 2007 [1]

## I — Einleitung

1. Im Ausgangsverfahren vor der französischen Cour de Cassation streiten die Société Pipeline Méditerrannée et Rhône (SPMR) und die französische Zollverwaltung [2] über die Befreiung von der Verbrauchsteuer von Kraftstoff, der aufgrund technischer Pannen aus einer Ölpipeline ausgetreten ist.

2. Die Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren [3] setzt dabei voraus, dass der Verlust während des Verfahrens der Steueraussetzung durch Untergang oder infolge höherer Gewalt entstanden ist oder als Schwund „aufgrund der Eigenart der Waren" anzusehen ist. Die Cour de Cassation ersucht den Gerichtshof um eine Auslegung dieser Begriffe.

## II — Rechtlicher Rahmen

### A — *Die Richtlinie 92/12*

3. Nach Art. 3 findet die Richtlinie 92/12 unter anderem Anwendung auf Mineralöle, wie sie in den einschlägigen Richtlinien definiert sind.

4. In Art. 5 Abs. 1 wird die Entstehung der Verbrauchsteuerpflicht wie folgt festgelegt:

„Die in Artikel 3 Absatz 1 genannten Waren werden verbrauchsteuerpflichtig mit ihrer Herstellung im Gebiet der Gemeinschaft, wie es in Artikel 2 festgelegt ist, oder mit ihrer Einfuhr in dieses Gebiet.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Genauer: der Administration des douanes et droits indirects (Verwaltung der indirekten Zölle und Abgaben) und der Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (Nationale Direktion für Zollauskünfte und -ermittlungen), im Folgenden: DNRED.

3 — 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 Richtlinie wurde zwischenzeitlich mehrfach geändert, die streitgegenständlichen Bestimmungen blieben von den Änderungen jedoch unberührt.

Als Einfuhr einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware gilt das Verbringen dieser Ware in die Gemeinschaft ...“

5. Art. 6 Abs. 1 dagegen regelt die Entstehung der Verbrauchsteuer im eigentlichen Sinne, also die Entstehung der Steuerschuld:

„(1) Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3.

Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten

a) jede — auch unrechtmäßige — Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

b) jede — auch unrechtmäßige — Herstellung dieser Erzeugnisse außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;

c) jede — auch unrechtmäßige — Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.“

6. Art. 14 der Richtlinie legt fest, unter welchen Voraussetzungen Verluste steuerbefreit sind:

„(1) Der zugelassene Lagerinhaber wird für Verluste von der Steuer befreit, die während des Verfahrens der Steueraussetzung durch Untergang oder infolge höherer Gewalt entstanden und von den Behörden des jeweiligen Mitgliedstaats festgestellt worden sind. Während des Verfahrens der Steueraussetzung wird er ebenfalls für den Schwund von der Steuer befreit, der während der Herstellung und Verarbeitung sowie der Lagerung und der Beförderung aus Gründen, die sich aus der Eigenart der Waren ergeben, eintritt. Jeder Mitgliedstaat legt die Bedingungen fest, unter denen diese Steuerbefreiungen gewährt werden. Diese Steuerbefreiungen für Verluste gelten für die in Artikel 16 genannten Wirtschaftsbeteiligten bei der Beförderung von Waren im Verfahren der Steueraussetzung.

(2) Die Verluste gemäß Absatz 1, die während einer innergemeinschaftlichen Beförderung von Waren im Verfahren der Steueraussetzung eingetreten sind, müssen gemäß den Vorschriften des Bestimmungsmitgliedstaats festgestellt werden.

(3) Unbeschadet des Artikels 20 werden bei Fehlmengen, die nicht unter die Verluste

gemäß Absatz 1 fallen, sowie bei Fehlmengen, für die keine Steuerbefreiung gemäß Absatz 1 gewährt wurde, die Abgaben nach den Steuersätzen erhoben, die in dem betreffenden Mitgliedstaat in dem Zeitpunkt anwendbar waren, zu dem sich die von den zuständigen Behörden ordnungsgemäß ermittelten Fehlmengen ergeben haben, bzw. in dem die Fehlmengen festgestellt worden sind."

B — *Nationales Recht*

7. Art. 158 C des französischen Zollgesetzbuchs, der nach Angaben des vorlegenden Gerichts der Umsetzung der Richtlinie 92/12 dient, lautet wie folgt:

„Die Verluste von Erzeugnisses, die in einem Steuerlager für Erdölprodukte gelagert werden, sind nicht steuerpflichtig, wenn gegenüber der Verwaltung nachgewiesen wird:

1. dass sie auf zufälligem Untergang oder höherer Gewalt [cas fortuit ou de force majeure] beruhen;

2. oder dass sie sich aus der Eigenart der Waren ergeben. Verordnungen des Finanzministers können zu diesem Zweck für jede Warenart und jeden Transportmodus eine pauschale Grenze für die zulässigen steuerbefreiten Verluste festlegen."

## III — Sachverhalt und Vorlagefragen

8. Im Gebiet der Gemeinde Saint-Just-Chaleyssin (Département Isère) traten während einiger Tage Kraftstoff aus einer Ölpipeline aus. SPMR transportierte in dieser Pipeline Kraftstoff unter Aussetzung der Verbrauchsteuern in die Schweiz. Im Anschluss daran barst am 1. Januar 1997 die Pipeline. Hierbei entwich Kraftstoff aus der Pipeline, von dem nur ein Teil aus dem Boden zurückgewonnen werden konnte.

9. SPMR beantragte daraufhin eine Befreiung von den Verbrauchsteuern für 795 201 Liter Kraftstoff, die verloren gegangen sein sollen. Nach Ablehnung des Antrags klagte die Zollverwaltung zunächst ohne Erfolg auf Zahlung der Steuer. Die Cour d'appel gab der Klage dann teilweise statt und stellte fest, dass kein Fall des zufälligen Untergangs oder der höheren Gewalt im Sinne von Artikel 158 C des Zollgesetzbuchs gegeben sei. Als höhere Gewalt würden im französischen Recht nur solche Ereignisse angesehen, die unvorhersehbar und unabwendbar seien und durch für den Betroffenen äußere Ursachen hervorgerufen worden seien.

10. Gegen diese Feststellung wendet sich SPMR mit ihrem Rechtsmittel vor der Cour de Cassation. Hilfsweise trägt SPMR vor, der Verlust sei jedenfalls auf die Eigenart der

Waren zurückzuführen. Mit Urteil vom 11. Juli 2006 hat die Cour de Cassation dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist unter höherer Gewalt als Ursache der während des Verfahrens der Steueraussetzung eingetretenen Verluste im Sinne von Artikel 14 Absatz 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu verstehen, dass es sich um Umstände handeln muss, die unvorhersehbar und unabwendbar sind und die durch eine aus der Sicht des zugelassenen Lagerinhabers, der seinen Befreiungsantrag auf diese Umstände stützt, äußere Ursache hervorgerufen worden sind, oder genügt es, dass diese Umstände für den zugelassenen Lagerinhaber unabwendbar waren?

2. Kann der Verlust eines Teils der aus einer Erdölpipeline entwichenen Erzeugnisse, der auf der Tatsache beruht, dass diese Erzeugnisse flüssig sind und dass der Boden, auf dem sie sich ausgebreitet haben, so beschaffen ist, dass er ihre Wiedergewinnung verhindert und zu ihrer Besteuerung geführt hat, als Verlust, der sich aus der Eigenart des Erzeugnisses ergibt, im Sinne von Artikel 14 Absatz 1 angesehen werden?

11. Vor dem Gerichtshof haben SPMR, die französische, die italienische und die polnische Regierung sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Stellung genommen.

## IV — Würdigung

### A — *Vorbemerkungen*

12. In Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 ist festgelegt, dass die Verbrauchsteuer auf steuerpflichtige Waren wie Mineralöl nicht nur durch die Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr entsteht, sondern auch mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Art. 14 Abs. 3 der Richtlinie 92/12. Fehlmengen sind jedoch gem. Art. 14 Abs. 1 steuerbefreit, wenn der Verlust während des Verfahrens der Steueraussetzung

— durch Untergang (*cas fortuit*),

— durch höhere Gewalt (*force majeure*) oder

— durch Schwund infolge der Eigenart der Waren

entsteht.

13. Das vorlegende Gericht möchte nun durch die erste Vorlagefrage klären lassen,

ob der ausgetretene Kraftstoff einen Verlust durch höhere Gewalt darstellt, und mit der zweiten Frage, ob er als „Schwund" im Sinne der dritten Gruppe steuerbefreiter Verluste angesehen werden kann.

14. Dazu sind zwei Bemerkungen vorauszuschicken. Zum einen ist hervorzuheben, dass die in Art. 14 Abs. 1 genannten Begriffe als autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts anzusehen sind.

15. Zwar sieht Art. 14 Abs. 1 Satz 3 der Richtlinie 92/12 vor, dass jeder Mitgliedstaat die Bedingungen festlegt, unter denen diese Steuerbefreiungen gewährt werden. Wie die Kommission zu Recht betont, kann Art. 14 Abs. 1 Satz 3 der Richtlinie 92/12 aber nicht so verstanden werden, dass die Mitgliedstaaten ermächtigt sind, eigenständig die maßgeblichen Begriffe der „höheren Gewalt" und des „Schwundes" im Sinne ihrer nationalen Rechtsordnungen zu definieren.

16. Laut dem vierten Erwägungsgrund der Richtlinie 92/12 muss der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein, um die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts sicherzustellen. Dieses Ziel der Richtlinie wäre gefährdet, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung allein von der Definition der Tatbestandsmerkmale im nationalen Recht abhingen. Die Befugnis der Mitgliedstaaten zur Festlegung der Bedingungen für die Gewährung der Steuerbefreiung erstreckt sich vielmehr nur auf solche näheren Umstände der Gewährung der Steuerbefreiungen — etwa die Einzelheiten der Verwaltungsverfahren —, die in der Richtlinie nicht geregelt sind, nicht aber auf den Inhalt dieser Befreiungen. [4]

17. Im Übrigen hat der Gerichtshof den Begriff der „höheren Gewalt" bislang auch in anderen Rechtsbereichen stets ohne Bezugnahme auf nationale Konzepte als gemeinschaftsrechtlichen Begriff ausgelegt. [5]

18. Als zweite Vorbemerkung ist festzustellen, dass nach den Umständen, die das vorlegende Gericht schildert, zweifelsfrei ein „Verlust" von Kraftstoff im Sinne der Richtlinie 92/12 vorliegt. Dies gilt, wie die Kommission zu Recht anführt, selbst dann, wenn man den Begriff entsprechend dem

4 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15 Juni 2006, Heintz van Landewijck (C-494/045, Slg. 2006, I-5381, Slg. 41), sowie zum ähnlich lautenden Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern das Urteil vom 26. Mai 2005, Kingscrest und Montecello (C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 24 m.w.N.), und meine Schlussanträge vom 15. Dezember 2005, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 und 444/04, Slg. 2006, I-3617, Nr. 21).

5 — Vgl. etwa die in den Fn. 18 und 19 zitierten Entscheidungen.

ähnlich lautenden Begriff des Art. 4 der Richtlinie 79/623/EWG [6] auslegt. Zu dieser Bestimmung hat der Gerichtshof entschieden, dass dann kein Verlust vorliegt, wenn das Risiko besteht, dass die fehlende Ware in den Handelsverkehr der Gemeinschaft gelangt, was insbesondere im Fall des Diebstahls möglich ist. [7] Hier hingegen ist der Kraftstoff unwiederbringlich im Boden versickert, so dass das Gemisch als Abfall entsorgt werden muss. Damit ist ausgeschlossen, dass er in den Handelsverkehr gelangt.

B — *Zur ersten Vorlagefrage*

19. Mit der ersten Vorlagefrage stellt das vorlegende Gericht dem Gerichtshof zwei Alternativen zur näheren Bestimmung des Begriffs der höheren Gewalt zur Auswahl. Es fragt, ob das Ereignis, das den Verlust ausgelöst hat, unvorhersehbar und unabwendbar gewesen sowie durch eine außerhalb der Sphäre des Lagerhalters liegende Ursache hervorgerufen worden sein muss oder ob es allein auf die Unabwendbarkeit ankommt.

20. Der Formulierung der Frage liegt offenbar das im französischen Recht bestehende Konzept der höheren Gewalt zugrunde. Angesichts der Tatsache, dass es um die Auslegung eines autonomen Begriffs des Gemeinschaftsrechts geht, ist es, wie die Kommission zu Recht anführt, jedoch nicht angebracht, eine vom nationalen Verständnis geprägte Terminologie wie die des Vorlagebeschlusses zu verwenden. Im Folgenden muss daher eine eigenständige Bestimmung des Begriffs „höhere Gewalt" entwickelt werden.

21. Auch wenn das vorlegende Gericht nicht ausdrücklich nach dem Begriff des Untergangs (*cas fortuit*) fragt, ist zunächst zu klären in welchem Verhältnis dieser Begriff zum Verlust durch höhere Gewalt steht.

1. Zum Verhältnis des Begriffs des Untergangs (*cas fortui*) zum Begriff der höheren Gewalt

22. Nach der deutschen Fassung der Richtlinie 92/12 führt neben dem Verlust infolge höherer Gewalt auch der Verlust durch Untergang zu einer Steuerbefreiung. Dabei ist nach dem Wortsinn unter Untergang jeder unwiederbringliche Verlust einer Sache zu verstehen, ohne dass es auf die näheren Umstände bzw. die Verantwortlichkeit des Lagerhalters für diesen Verlust ankäme. Da der ausgetretene Kraftstoff im Boden versickert ist, und nicht wieder seiner Verwendung zugeführt werden konnte, läge bei isolierter Betrachtung der deutschen Sprach-

6 — Richtlinie des Rates vom 25. Juni 1979 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld (ABl. L 179, S. 31).

7 — Urteil vom 5. Oktober 1983, Esercizio Magazzini Generali (186/82 und 187/82, Slg. 1983, 2951, Randnr. 14).

fassung ein Fall des Untergangs vor. Die ausgetretene Menge wäre demnach von der Steuer zu befreien, ohne dass es auf das Vorliegen höherer Gewalt ankäme.

23. Jedoch unterscheidet sich die deutsche Fassung von den anderen Sprachfassungen der Richtlinie. Soweit ersichtlich stellen diese dem Begriff der höheren Gewalt nicht den des Untergangs zur Seite, sondern einen dem französischen *cas fortuit* entsprechenden Begriff, der im Deutschen wohl am treffendsten mit „Zufall" zu übersetzen ist [8]. Wenn die verschiedenen Sprachfassungen eines Rechtsaktes voneinander abweichen oder jedenfalls Raum für abweichende Auslegungen lassen, muss die fragliche Bestimmung nach ständiger Rechtsprechung unter Berücksichtigung des Zusammenhangs und des Zwecks der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört. [9]

24. Unter Berücksichtigung des Regelungskontexts ist es angebracht, den Begriff des Untergangs wie in anderen Sprachfassungen im Sinne von Zufall zu verstehen. [10] Wäre unter dem Begriff des Untergangs nämlich jeder endgültige Verlust zu verstehen — sei er verschuldet oder nicht —, so verlöre der Fall des Verlusts durch höhere Gewalt daneben weitgehend seine eigenständige Bedeutung. Der Verlust durch höhere Gewalt geht nämlich in den meisten Fällen mit dem Untergang der Ware einher. [11]

25. Zudem findet sich auch in weiteren Rechtsvorschriften, z. B. in Art. 45 Abs. 2 der Satzung des Gerichtshofs, das hier verwendete Begriffspaar. [12] Dort wird es aber mit „höhere Gewalt oder Zufall" ins Deutsche übersetzt. Daher ist davon auszugehen, dass die Befreiung nur bei Verlusten durch Zufall oder infolge höherer Gewalt zu erteilen ist und nicht bereits bei schlichtem Untergang der Ware.

8 — Vgl. z. B. die folgenden Sprachfassungen, in denen die Richtlinie ursprünglich verabschiedet wurde: EN: fortuitous events; ES: caso fortuito; IT: casi fortuiti; DK.: haendelige begivenheder; NL: toevallige omstandigheden; PT: casos fortuitos; GR: τυχαία περιστατικά.

9 — Urteile vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-372/88 (Cricket St. Thomas, Slg. 1990, I-1345, Randnr. 19), vom 9. März 2006, Zuid-Hollandse Milieufederatie und Natuur en Milieu (C-174/05, Slg. 2006, I-2443, Randnr. 20), und vom 23. November 2006, ZVK (C-300/05, Slg. 2006, I-11169, Randnr. 16).

10 — In Österreich und Deutschland ist die Richtlinie insoweit wortgetreu umgesetzt worden, was angesichts der Bedeutung des Rechtsbegriffs des Untergangs in diesen Rechtsordnungen zu inhaltlichen Abweichungen von der Richtlinie führen dürfte (vgl. etwa § 38 des österreichischen Mineralölsteuergesetzes 1995 [BGBl. 1994 S. 630] und § 14 Abs. 1 des deutsche Energiesteuergesetzes [BGBl. 2006 I S. 1534]).

11 — Lediglich bei Verlust durch Diebstahl (unterstellt dies ist als Fall der höheren Gewalt anzusehen) ist eine Sache nicht zugleich „untergegangen".

12 — Vgl. etwa Art. 45 Abs. 2 der Satzung des Gerichtshofs.

26. Das vorlegende Gericht fragt direkt nur nach der Auslegung des Begriffs „höhere Gewalt", ohne auf den Begriff des Zufalls (*cas fortuit*) einzugehen. Dies erklärt sich wohl daraus, dass sich, anders als etwa im deutschen Recht [13], im französischen Recht nach überwiegender Ansicht diese Begriffe überlagern und nicht scharf voneinander abzugrenzen sind. [14]

27. Auch im Gemeinschaftsrecht hat der Gerichtshof bislang keine Abgrenzung vorgenommen [15], sondern das Begriffspaar häufig ohne nähere Erläuterung anhand derselben Kriterien gemeinsam geprüft. [16] Zumeist hat der Gerichtshof jedoch den Begriff der höheren Gewalt ins Zentrum seiner Ausführungen gestellt und dem Begriff des Zufalls keine eigenständige Bedeutung beigemessen. [17] Folglich ist der Schwerpunkt der Prüfung auch hier auf die Auslegung des Begriffs der höheren Gewalt zu legen.

## 2. Zur Auslegung des Begriffs der höheren Gewalt

28. Der Gerichtshof hat den Begriff der höheren Gewalt im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 bisher nicht näher ausgelegt. Jedoch hatte er wiederholt Gelegenheit, diesen Begriff im Zusammenhang mit anderen Regelungen zu erläutern. In einem ersten Schritt werde ich diese zu anderen Rechtsgebieten ergangene Rechtsprechung darstellen und sodann untersuchen, ob sie auf die Richtlinie 92/12 uneingeschränkt oder mit Anpassungen übertragen werden kann.

### a) Rechtsprechung des Gerichtshofs in anderen Bereichen

29. Der Großteil der Rechtsprechung zur höheren Gewalt betrifft Regelungen der gemeinsamen Marktorganisation im Agrarbereich. Aber auch im Rahmen der Rechtsprechung zu Art. 45 seiner Satzung hatte der Gerichtshof bereits über die Auslegung des Begriffs zu entscheiden.

13 — Dort wird vielfach zwischen dem „einfachen Zufall" und der höheren Gewalt als dem „gesteigerten Zufall" unterschieden.

14 — Vgl. hierzu Terré/Simler/Lequette, *Droit civil — Les obligations*, Éditions Dalloz, 9. Auflage 2005, Randnr. 581 m.w.N.

15 — Die Frage, ob ein Unterschied zwischen den Begriffen besteht, hat er in seinem Urteil vom 15. Dezember 1994, Bayer/Kommission (C-195/91 P, Slg. 1994, I-5619, Randnr. 33), explizit offen gelassen.

16 — Siehe etwa Urteil des Gerichtshofs vom 2. März 1967, SIMET/Hohe Behörde (C-25/65, Slg. 1967, 42, 56), Beschluss vom 5. März 1993, Ferriere Acciaierie Sarde/Kommission (C-102/92, Slg. 1993, I-801, Randnr. 20), Urteil Bayer/Kommission, zitiert in Fn.15, Randnr. 32.

17 — Lediglich in dem insoweit vereinzelt gebliebenen sehr frühen Urteil SIMET/Hohe Behörde (zitiert in Fn. 16, S. 56) zu Art. 45 der Satzung hat der Gerichtshof, ohne eine Abgrenzung zum Begriff der höheren Gewalt vorzunehmen, Zufall angenommen für den Fall, dass eine Klageschrift erst vier Tage nach ihrem Eintreffen in Luxemburg beim Gerichtshof einging.

30. Hiernach gilt, dass unter den gemeinschaftsrechtlichen Begriff der höheren Gewalt bzw. des Zufalls grundsätzlich nur solche Ereignisse fallen, die ungewöhnlich und unvorhersehbar sind, auf die derjenige, der sich auf höhere Gewalt beruft, keinen Einfluss hatte und deren Folgen trotz Anwendung der gebotenen Sorgfalt nicht hätten vermieden werden können. [18] Daraus ergibt sich, dass sowohl der Begriff der höheren Gewalt als auch der des Zufalls ein objektives und ein subjektives Merkmal umfassen, von denen ersteres sich auf ungewöhnliche, außerhalb der Sphäre des Wirtschaftsteilnehmers liegende Umstände bezieht und letzteres mit der Verpflichtung des Betroffenen zusammenhängt, sich gegen die Folgen ungewöhnlicher Ereignisse zu wappnen, indem er, ohne übermäßige Opfer zu bringen, geeignete Maßnahmen trifft. [19]

31. Zwar betonte der Gerichtshof wiederholt, dass der Begriff in den verschiedenen Anwendungsgebieten des Gemeinschaftsrechts nicht den gleichen Inhalt hat und seine Bedeutung daher anhand des rechtlichen Rahmens zu bestimmen ist, innerhalb dessen er seine Wirkung entfalten soll. [20] Jedoch soll die oben angeführte Definition „abgesehen von den Besonderheiten der spezifischen Bereiche, in denen [sie] verwendet wird" gelten. [21] Dadurch wird deutlich, dass die Definition nicht in jedem Regelungskontext neu erarbeitet werden muss, sondern die allgemeine Definition lediglich in bestimmten Fällen angepasst werden muss.

b) Übertragung auf den Fall

32. Hier stellt sich die Frage, ob bei einer Konstellation wie der vorliegenden bereits nach der herkömmlichen Definition ein Fall höherer Gewalt vorliegt.

33. Diese verlangt in subjektiver Hinsicht, dass die Folgen des Ereignisses auch bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt nicht hätten vermieden werden können. Auch die Beteiligten im vorliegenden Verfahren sind sich darüber einig, dass die Abwesenheit von Verschulden bzw. sorgfaltswidrigem Handeln Grundvoraussetzung für die Annahme von höherer Gewalt ist, dass also höhere Gewalt jedenfalls dann nicht vorliegt, wenn derjenige, der sich auf diese beruft, nicht die im Einzelfall gebotene Sorgfalt an den Tag gelegt hat.

18 — Ständige Rechtsprechung, vgl. etwa Urteile des Gerichtshofs vom 5. Februar 1987, Denkavit (C-145/85, Slg. 1987, 565, Randnr. 11), vom 7. Dezember 1993, Huygen (C-12/92, Slg. 1993, I-6381, Randnr. 31), vom 5. Oktober 2006, Kommission/Deutschland (C-105/02, Slg. 2006, I-9659, Randnr. 89), und vom selben Tage Kommission/Belgien (C-377/03, Slg. 2006, I-9733, Randnr. 95).

19 — Urteil Bayer/Kommission, zitiert in Fn.15, Randnr. 32; Beschluss vom 18. Januar 2005, Zuazaga Meabe/HABM (C-325/03 P, Slg. 2005, I-403, Randnr. 25).

20 — Urteil Huygen, zitiert in Fn. 18, Randnr. 30; Urteil vom 29. September 1998, First City Trading u. a. (C-263/97, Slg. 1998, I-5537, Randnr. 41).

21 — Urteil Ferriere Acciaierie Sarde/Kommission, zitiert in Fn. 16, Randnr. 20.

34. Die italienische Regierung trägt in diesem Zusammenhang vor, da ein fahrlässiges Verhalten von SPMR im Rahmen der Wartung der Pipeline nicht ausgeschlossen sei, scheide bereits aus diesem Grunde die Annahme von höherer Gewalt aus. Die Beurteilung, ob der SPMR sorgfaltswidriges Verhalten zur Last gelegt werden kann, ist aber, wie die Kommission, die französische und die polnische Regierung zu Recht betonen, Sache des vorlegenden Gerichts.

35. Allein die Abwesenheit von Verschulden reicht jedoch nach der oben genannten Definition nicht aus. Das ursächliche Ereignis muss zudem ungewöhnlich und unvorhersehbar sein und derjenige, der sich auf höhere Gewalt beruft, darf keinen Einfluss darauf gehabt haben. Es muss damit zusätzlich das vom Gerichtshof so bezeichnete objektive Kriterium erfüllt sein: Die Umstände müssen ungewöhnlich sein und außerhalb der Sphäre des Wirtschaftsteilnehmers liegen.

36. Auslöser für den Austritt des Kraftstoffes waren im vorliegenden Fall ein Riss in der Pipeline sowie insbesondere das sich anschließende Bersten der Pipeline. Damit liegt dem Austritt ein technisches Versagen der Pipeline zugrunde. Vorfälle, die in engem Zusammenhang mit der Funktionstüchtigkeit der vom Betreiber einer Pipeline verwendeten technischen Mittel stehen, fallen aber grundsätzlich in dessen Sphäre, da dieser direkten Einfluss auf deren Auswahl und Wartung hat und es sich um die Realisierung eines (wenn vielleicht auch geringen) Betriebsrisikos handelt.

37. Auch an der Ungewöhnlichkeit und Unvorhersehbarkeit eines solchen technischen Versagens bestehen Zweifel, da der Gerichtshof in der Vergangenheit recht hohe Maßstäbe hieran angelegt hat. So hat er ein Ereignis nicht bereits dann als ungewöhnlich und unvorhersehbar angesehen, wenn es sich um ein seltenes Phänomen handelt. [22] Auch ein relativ seltenes technisches Versagen eines Betriebsmittels wäre demnach nicht als ungewöhnlich und unvorhersehbar zu qualifizieren, da es sich bei der Gefahr eines technischen Versagens um ein jedem technischen Mittel inhärentes Risiko handelt. Die Beurteilung hingegen, ob es sich bei dem Auftreten des Risses ausnahmsweise um ein derart seltenes Phänomen handelt, dass kein Betreiber vernünftigerweise mit seinem Auftreten rechnen musste, ist eine Tatsachenfrage, die vom vorlegenden Gericht zu beantworten ist.

38. Somit ist bei Anwendung der herkömmlichen Definition in einer Konstellation wie der vorliegenden vorbehaltlich der weiteren Tatsachenfeststellung im Ausgangsverfahren kein Fall höherer Gewalt anzunehmen.

22 — In seinem Urteil vom 13. Oktober 1993, An Bord Bainne und Inter-Agra (C-124/92, Slg. 1993, I-5061, Randnr. 15), hat der Gerichtshof es etwa als nicht ungewöhnlich und unvorhersehbar angesehen, dass Rechtsvorschriften eines Ausfuhrlandes, die 30 Jahre lang unverändert in Kraft geblieben seien, ohne vorherige Bekanntmachung und Unterrichtung geändert wurden.

3. Anpassung der Definition für die Zwecke der Richtlinie 92/12?

39. Nach Ansicht der Kommission und von SPMR ist jedoch eine Anpassung der geschilderten Definition an die Besonderheiten des Regelungskontexts und die Ziele der Richtlinie notwendig. Ihrer Ansicht nach entziehe sich ein Ereignis bereits dann der Verantwortungssphäre des Lagerhalters, wenn ein Ereignis für ihn trotz Aufwendung der gebotenen Sorgfalt unvermeidbar sei. Verlange man zusätzlich, dass das schadensstiftende Ereignis von außen auf die Pipeline eingewirkt habe sowie unvorhersehbar gewesen sei, so führe dies zu einer einseitigen Risikoverteilung zulasten des Lagerhalters. Dies sei auch deswegen nicht gerechtfertigt, weil Lagerhalter über eine Zulassung gemäß Artikel 12 der Richtlinie 92/12 verfügten.

40. SPMR betont, dass im vorliegenden Fall zum einen die Ware unstreitig untergegangen und damit sichergestellt sei, dass sie nicht in den Handel der Gemeinschaft gelangen könne. Zum anderen treffe sie als Lagerhalter kein Verschulden am Verlust. Bei einer solchen Konstellation sei aber angesichts der Zielsetzung der Richtlinie kein Grund für die Erhebung von Verbrauchsteuern ersichtlich.

41. Dem ist jedoch der klare Wortlaut des Art. 14 der Richtlinie 92/12 entgegenzuhalten. Dieser sieht die Feststellung von Fehlmengen als eigenen Besteuerungstatbestand an und stellt nicht etwa eine bloße widerlegbare Vermutung auf, dass die fehlende Ware in den Handel der Gemeinschaft gelangt ist.

42. Auch unter Einbeziehung der Argumentation der Kommission bezüglich einer gerechten Risikoverteilung erscheint eine besonders weite Auslegung des Begriffs der höheren Gewalt nicht zwingend.

43. Insoweit ist zunächst zu berücksichtigen, dass die Richtlinie die Besteuerung von Fehlmengen als den Regelfall ansieht und die Befreiung lediglich eine Ausnahme davon darstellt. Ausnahmen sind aber eng auszulegen. Im Übrigen legt schon der Begriff der höheren Gewalt selbst es nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nahe, dass er lediglich eine geringe Zahl von Fällen umfasst.

44. Die Auffassung von SPMR und der Kommission liefen letztlich darauf hinaus, das Kriterium der höheren Gewalt mit dem

erheblich weiteren Begriff fehlenden Verschuldens gleichzusetzen. Das Verschulden als Maßstab ist jedoch dem Steuerrecht fremd. Vielmehr beruht die Risikoverteilung für die Besteuerung von Verbrauchsgütern auf einer Aufteilung nach Einflusssphären und nicht auf der Einhaltung bestimmter Sorgfaltsmaßstäbe. In der Sache geht es vor allem darum, wer die steuerlichen Folgen im Fall der Verwirklichung des typischen Betriebsrisikos zu tragen hat. Ein technisches Versagen des vom Lagerhalter eingesetzten Transportmittels fällt dabei in dessen Risikosphäre.

45. Der Kommission und SPMR ist zuzugeben, dass der Lagerhalter damit ein recht hohes Risiko trägt, die Steuer für verloren gegangene Ware entrichten zu müssen. Diese Risikoverteilung rechtfertigt sich jedoch daraus, dass der Lagerhalter Ware befördert und unter seiner Kontrolle hat, die bereits ab der Herstellung oder Einfuhr ins Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtig ist [23]. Um den Transit der Waren in Drittstaaten reibungslos zu ermöglichen, wird die Entstehung des Steueranspruchs während der Beförderung durch die Gemeinschaft ausgesetzt. Da der Lagerhalter also in den Genuss eines ihn begünstigenden Sonderregimes kommt, erscheint es auch nicht unbillig, ihm die aus seiner Sphäre stammenden Risiken während der Anwendung dieses Regimes aufzuerlegen.

46. Die Tatsache, dass ein Lagerhalter gemäß Art. 12 der Richtlinie 92/12 als solcher zugelassen sein muss und dass ihm nach Art. 13 bestimmte Pflichten obliegen, kann nicht dazu führen, ihm die steuerlichen Risiken für den Transport verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einer Pipeline teilweise abzunehmen und auf den Staat zu verlagern. Die Zulassung soll nur sicherstellen, dass der Lagerhalter die erforderliche Zuverlässigkeit für das Verfahren der Steueraussetzung besitzt.

47. Auch die Befreiung von der Sicherheitsleistung während der Steueraussetzung, die Art. 15 Abs. 3 Unterabs. 2 beim Transport durch eine feste Rohleitung zulässt, trägt lediglich dem Umstand Rechnung, dass bei dieser Transportart die Gefahr der Manipulation und des Verlusts gering ist. Kommt es aber wider Erwarten doch zu Fehlmengen, so bleibt es bei der beschriebenen Aufteilung der Risikosphären. Ebenso wenig begründet die staatliche Genehmigung für die Errichtung und den Betrieb der Pipeline dessen Mithaftung für die Verbrauchsteuer auf Fehlmengen, die infolge eines technischen Versagens aus der Pipeline austreten.

48. Schließlich ist das Argument zurückzuweisen, dass die Ware tatsächlich gar nicht dem Verbrauch zugeführt worden, sondern vorher abhanden gekommen sei. Denn der Steuertatbestand bedingt nicht, dass eine verbrauchsteuerpflichtige Ware tatsächlich zweckentsprechend verbraucht wurde. Wäre dies der Fall, müsste der Erwerber einer

23 — Vgl. Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 92/12.

Ware, der die Steuer bereits entrichtet hat, eine Erstattung der Steuer erhalten, wenn die versteuerte Ware vor ihrem zweckentsprechenden Verbrauch untergeht. Dies sieht die Richtlinie aber nicht vor. So besteht etwa kein Anspruch auf Steuererstattung, wenn dem Erwerber nach dem Einkauf eine Weinflasche aus der Tasche rutscht und der Wein sich auf die Straße ergießt, was zweifelsohne nicht die vorgesehene Verwendung war.

4. Zwischenergebnis

49. Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass die in ständiger Rechtsprechung entwickelte Definition höherer Gewalt auch für den vorliegenden Kontext angemessen erscheint.

50. Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass höhere Gewalt als Ursache der während des Verfahrens der Steueraussetzung eingetretenen Verluste im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 voraussetzt, dass der Verlust aufgrund von Ereignissen aufgetreten ist, die ungewöhnlich und unvorhersehbar sind, auf die derjenige, der sich auf höhere Gewalt beruft, keinen Einfluss hatte und deren Folgen trotz Anwendung der gebotenen Sorgfalt nicht hätten vermieden werden können.

C — *Zur zweiten Frage*

51. Die zweite Frage geht dahin, ob das Versickern des ausgetretenen Erdöls im Boden als Schwund angesehen werden kann, der sich aus der Eigenart des Erzeugnisses ergibt, nämlich aus der Tatsache, dass es sich um eine Flüssigkeit handelt.

52. Sämtliche Beteiligte mit Ausnahme von SPMR sind sich einig, dass darin kein Fall des steuerbefreiten Schwundes im Sinne des Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 liegt. Denn der Begriff des „Schwund[es] [...] aus Gründen, die sich aus der Eigenart der Waren ergeben", umfasst bereits nach dem Wortlaut nur solche Verluste, die allein aufgrund *natürlicher* Ursachen ohne Hinzutreten besonderer Umstände entstehen. [24] Zu denken ist etwa an die Verdunstung als Folge der Flüchtigkeit bestimmter Substanzen.

24 — Im französischen „perte naturelle" wird dies besonders deutlich.

53. Im vorliegenden Fall ist der Verlust ursächlich durch den Riss und das anschließende Bersten der Pipeline, also durch einen Unfall, entstanden. Damit handelt es sich aber vorrangig um einen unfallbedingten Verlust und nicht um einen natürlichen Schwund im Rahmen des *üblichen* Beförderungsgeschehens, der *allein* auf die Eigenart der Ware zurückzuführen ist.

54. Dass erst die flüssige Beschaffenheit des Öls ein anschließendes Versickern im Boden möglich gemacht hat, kann daran nichts ändern. Denn sonst wäre letztlich jeder Austritt von Mineralöl und dessen anschließendes Versickern im Boden unabhängig von der vorangegangenen Austrittsursache auf die Eigenart der Ware zurückzuführen und damit steuerfrei — sogar bei absichtlichem oder vorwerfbarem Verhalten des Transporteurs.[25] Dies würde der oben erläuterten Verantwortlichkeit des Lagerhalters für seine Einflusssphäre widersprechen.

55. Diese Interpretation wird, wie die französische Regierung vorträgt, dadurch bestätigt, dass zahlreiche Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften erlassen haben, um auf Erfahrungswerten basierende Grenzwerte für den steuerbefreiten natürlichen Schwund festzulegen.

56. Auch der Verweis von SPMR auf die Schlussanträge in der Rechtssache Esercizio Magazzini Generali[26] geht insofern fehl. Denn unabhängig davon, ob die dort vorgenommene Beispielbildung[27] zur Erläuterung von Art. 11 der Richtlinie 69/74[28] zutreffend ist, ging es in dieser Rechtssache um eine Vorschrift, deren Wortlaut nicht mit der hier maßgeblichen Vorschrift übereinstimmt: Spricht der dort auszulegende Art. 11 von „Mengen, die [...] aus Gründen, die sich aus der Eigenart der Waren ergeben, untergegangen sind" bzw. im Französischen schlicht „pertes [...] dues [...] à des causes dépendant de la nature des marchandises", so erfolgt hier eine Befreiung nur für „Schwund" bzw. für „pertes *naturelles*".

25 — Dies ließe sich sogar noch weiter führen: Letztlich ist jede Zerstörung einer Ware auf ihre Eigenarten zurückzuführen, so etwa die Zerstörung durch Verbrennen auf ihre Brennbarkeit, ein Zerbrechen von Produkten auf ihre Zerbrechlichkeit etc.

26 — Schlussanträge des Generalanwalts Mancini vom 6. Juli 1983, Esercizio Magazzini Generali (186/82 und 187/82, Slg. 1983, 2951).

27 — Generalanwalt Mancini führt dort in Nr. 3 als Beispiel für einen Untergang aus Gründen, die sich aus der Eigenart der Ware ergeben, Heizöl an, das infolge einer Beschädigung des Tankwagens, in dem es sich befindet, auf die Straße geflossen ist.

28 — Richtlinie des Rates vom 4. März 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über Zolllager (ABl. L 58, S. 7).

## V — Ergebnis

57. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen der Cour de Cassation wie folgt zu antworten:

1. Höhere Gewalt als Ursache der während des Verfahrens der Steueraussetzung eingetretenen Verluste im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren setzt voraus, dass der Verlust aufgrund von Ereignissen aufgetreten ist, die ungewöhnlich und unvorhersehbar sind, auf die derjenige, der sich auf höhere Gewalt beruft, keinen Einfluss hatte und deren Folgen trotz Anwendung der gebotenen Sorgfalt nicht hätten vermieden werden können.

2. Der Verlust eines Teils der aus einer Erdölpipeline entwichenen Erzeugnisses, der auf der Tatsache beruht, dass diese Erzeugnisse flüssig sind und dass der Boden, auf dem sie sich ausgebreitet haben, so beschaffen ist, dass er ihre Wiedergewinnung verhindert, kann nicht als Schwund, der sich aus der Eigenart der Waren ergibt, im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 angesehen werden.