Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

5. März 2015*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Richtlinie 92/12/EWG — Allgemeines System für verbrauchsteuerpflichtige Waren — Besteuerung geschmuggelter Ware — Überführung von Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats und Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat — Bestimmung des zuständigen Mitgliedstaats — Recht des Durchgangsstaats, diese Waren zu besteuern“

In der Rechtssache C-175/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) mit Entscheidung vom 28. März 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 10. April 2014, in dem Verfahren

**Ralph Prankl**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten S. Rodin, der Richterin M. Berger und des Richters F. Biltgen (Berichterstatter),

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Pesendorfer als Bevollmächtigte,

— der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Wasmeier und R. Lyal als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

* Verfahrenssprache: Deutsch.

## Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 7 Abs. 1 und 2 und Art. 9 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 (ABl. L 76, S. 1) in der durch die Richtlinie 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 390, S. 124) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 92/12).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Lkw-Fahrer Ralph Prankl und dem Zollamt Wien über einen Bescheid des Zollamtes, der Herrn Prankl zur Entrichtung von Verbrauchsteuer auf Tabakwaren verpflichtete.

### Rechtlicher Rahmen

*Unionsrecht*

3 Die Erwägungsgründe 5 bis 7 der Richtlinie 92/12 lauten wie folgt:

„Jede Warenlieferung, jeder Besitz von zur Lieferung bestimmten Waren oder jede Bereitstellung von Waren für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, lässt den Verbrauchsteueranspruch in diesem anderen Mitgliedstaat entstehen.

Bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, sind die Steuern im Mitgliedstaat des Erwerbs zu erheben.

Die Mitgliedstaaten müssen eine Reihe von Kriterien berücksichtigen, damit festgestellt werden kann, ob der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht privaten, sondern kommerziellen Zwecken dient."

4 Art. 6 der Richtlinie bestimmt:

„(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.

(2) Die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der maßgebende Verbrauchsteuersatz richten sich nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet oder die Fehlmengen festgestellt werden. Die Verbrauchsteuer wird nach den von

den Mitgliedstaaten festgelegten Bestimmungen erhoben und eingezogen, wobei die Mitgliedstaaten auf im Inland hergestellte Waren und auf Waren mit Herkunft aus anderen Mitgliedstaaten dieselben Bestimmungen für die Erhebung und die Einziehung anwenden."

5 Art. 7 Abs. 1 bis 6 dieser Richtlinie lautet:

„(1) Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

(2) Werden Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 6 übergeführt worden sind, innerhalb eines anderen Mitgliedstaats geliefert oder zur Lieferung innerhalb eines anderen Mitgliedstaats bestimmt oder für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung bereitgestellt, so entsteht der Verbrauchsteueranspruch unbeschadet des Artikels 6 in diesem anderen Mitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer wird je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt, oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung, bei der die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden.

(4) Die in Absatz 1 genannten Waren werden zwischen den Hoheitsgebieten der einzelnen Mitgliedstaaten zusammen mit einem Begleitdokument befördert, das die wichtigsten Angaben des in Artikel 18 Absatz 1 genannten Dokuments enthält. Form und Inhalt dieses Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikels 24 festgelegt.

(5) Die in Absatz 3 genannten Personen, beruflich Handelnden oder Einrichtungen haben folgende Verpflichtungen zu erfüllen:

a) Abgabe einer Erklärung vor dem Versand der Waren bei den Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats und Gewährleistung der Zahlung der Verbrauchsteuer;

b) Entrichtung der Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats nach dessen Vorschriften;

c) Duldung jeglicher Kontrolle, die es der Verwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglicht, sich vom tatsächlichen Eingang der Waren und von der Zahlung der fälligen Verbrauchsteuer zu überzeugen.

(6) Die in dem ersten in Absatz 1 genannten Mitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer wird nach den Bestimmungen des Artikels 22 Absatz 3 rückerstattet."

6 Art. 8 dieser Richtlinie sieht vor:

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

7 In Art. 9 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 heißt es:

„(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.

(2) Bei der Feststellung, ob die in Artikel 8 genannten Waren zu gewerblichen Zwecken bestimmt sind, haben die Mitgliedstaaten unter anderem folgende Kriterien zu berücksichtigen:

— handelsrechtliche Stellung und Gründe des Besitzers für den Besitz der Waren;

— Ort, an dem die Waren sich befinden, oder gegebenenfalls verwendete Beförderungsart;

— Unterlagen über die Waren;

— Beschaffenheit der Waren;

— Menge der Waren.

…“

8 Art. 10 der Richtlinie lautet:

„(1) Verbrauchsteuerpflichtige Waren, die von Personen erworben werden, bei denen es sich weder um zugelassene Lagerinhaber noch um registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte handelt, und die vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert werden, unterliegen der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat. Im Sinne dieses Absatzes gilt als Bestimmungsmitgliedstaat der Mitgliedstaat, in dem die Sendung eingeht oder die Beförderung endet.

(2) Demzufolge entsteht bei der Lieferung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind und die vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt an eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Person nach Absatz 1 versandt oder befördert werden, die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats entsteht gegenüber dem Verkäufer im Zeitpunkt der Lieferung. Die Mitgliedstaaten können allerdings zulassen, dass die Verbrauchsteuer von einem steuerlichen Beauftragten, der nicht mit dem Empfänger der Waren identisch sein darf, geschuldet wird. Dieser steuerliche Beauftragte muss in dem Bestimmungsmitgliedstaat niedergelassen und von den Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats zugelassen sein.

Der Mitgliedstaat, in dem der Verkäufer niedergelassen ist, hat sich zu vergewissern, dass dieser folgende Vorschriften erfüllt:

Er muss

— die Zahlung der Verbrauchsteuer nach Maßgabe der vom Bestimmungsmitgliedstaat festgelegten Bedingungen vor Versendung der Waren gewährleisten und die Zahlung der Verbrauchsteuer nach Eingang der Waren sicherstellen;

— Aufzeichnungen über die Warenlieferungen führen.

(4) In dem in Absatz 2 genannten Fall werden die im erstgenannten Mitgliedstaat entrichteten Verbrauchsteuern nach den Bestimmungen des Artikels 22 Absatz 4 zurückerstattet.

(5) Die Mitgliedstaaten können unter Einhaltung des Gemeinschaftsrechts besondere Durchführungsbestimmungen zu dieser Vorschrift erlassen, die für verbrauchsteuerpflichtige Waren gelten, für deren Vertrieb eine innerstaatliche Einzelregelung gilt, die mit dem Vertrag vereinbar ist."

9 Art. 20 dieser Richtlinie, der in ihrem Titel III „Beförderung" steht, bestimmt:

„(1) Wurde während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit begangen, aufgrund derer eine Verbrauchsteuer entsteht, so wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat, in dem die Unregelmäßigkeit oder die Zuwiderhandlung begangen wurde, ungeachtet einer etwaigen Strafverfolgung von der natürlichen oder juristischen Person geschuldet, die gemäß Artikel 15 Absatz 3 eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat.

Wird die Verbrauchsteuer in einem anderen Mitgliedstaat als dem Abgangsmitgliedstaat erhoben, so unterrichtet der Mitgliedstaat, der die Verbrauchsteuern erhebt, die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats.

(2) Wurde während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit festgestellt, ohne dass der Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit feststeht, so gilt sie als in dem Mitgliedstaat begangen, in dem sie festgestellt worden ist.

(3) Treffen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht am Bestimmungsort ein und kann der Ort der Zuwiderhandlung oder der Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden, so gilt diese Zuwiderhandlung oder diese Unregelmäßigkeit unbeschadet des Artikels 6 Absatz 2 als in dem Abgangsmitgliedstaat begangen; der Abgangsmitgliedstaat erhebt die Verbrauchsteuern nach dem zum Zeitpunkt des Versands der Waren geltenden Satz … Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, um Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten zu begegnen und wirksame Sanktionen zu verhängen.

(4) Wird vor Ablauf einer Frist von drei Jahren, ab dem Tag der Ausfertigung des Begleitpapiers gerechnet, der Mitgliedstaat ermittelt, in dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, so erhebt dieser Mitgliedstaat die Verbrauchsteuern zu dem Steuersatz, der zum Zeitpunkt des Versands der Waren gilt. In diesem Fall wird, sobald der Nachweis erbracht worden ist, dass die Verbrauchsteuer in diesem Mitgliedstaat entrichtet worden ist, die ursprünglich erhobene Verbrauchsteuer erstattet."

10 Art. 22 der Richtlinie 92/12, der in ihrem Titel IV „Erstattung" steht, sieht vor:

„(1) Für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, kann die Verbrauchsteuer in geeigneten Fällen auf Antrag eines Wirtschaftsbeteiligten in Ausübung seines Berufes von den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats, in dem die Waren in den freien Verkehr übergeführt worden sind, erstattet werden, sofern sie nicht für den Verbrauch in diesem Mitgliedstaat bestimmt sind.

Die Mitgliedstaaten brauchen jedoch diesem Erstattungsantrag nicht zu entsprechen, wenn er den von ihnen aufgestellten Kriterien nicht genügt.

(2) Für die Anwendung des Absatzes 1 gelten folgende Bestimmungen:

a) Der Versender muss vor dem Versand der Waren einen Erstattungsantrag bei den zuständigen Behörden seines Mitgliedstaats einreichen und nachweisen, dass die Verbrauchsteuern entrichtet worden sind. Jedoch dürfen die zuständigen Behörden die Erstattung nicht ausschließlich deshalb verweigern, weil die von ihnen selbst ausgestellte Bescheinigung über die ursprüngliche Zahlung nicht vorgelegt worden ist;

b) die Beförderung der unter Buchstabe a) genannten Waren erfolgt gemäß den Bestimmungen des Titels III;

c) der Versender reicht bei den zuständigen Behörden seines Mitgliedstaats den vom Empfänger ordnungsgemäß ausgefüllten Rückschein des unter Buchstabe b) genannten Dokuments ein; dem Rückschein ist eine Bescheinigung über die verbrauchsteuerrechtliche Erfassung in dem Verbrauchsmitgliedstaat beizufügen, oder er ist mit folgenden Angaben zu versehen:

— Anschrift der örtlichen zuständigen Steuerbehörde des Bestimmungsmitgliedstaats;

— Datum der Annahme der Erklärung durch diese Behörde sowie die Bezugs- oder Registriernummer der Erklärung;

d) für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind und daher mit dem Steuerzeichen oder dem Erkennungszeichen dieses Mitgliedstaats versehen sind, kann die Verbrauchsteuer, die den Steuerbehörden des Mitgliedstaats geschuldet wird, der diese Steuer- bzw. Erkennungszeichen ausgestellt hat, erstattet werden, sofern die Vernichtung dieser Zeichen von den Steuerbehörden des Mitgliedstaats, der sie erteilt hat, festgestellt worden ist.

(3) In den in Artikel 7 genannten Fällen hat der Abgangsmitgliedstaat die entrichtete Verbrauchsteuer unter der Voraussetzung zu erstatten, dass die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat nach dem Verfahren des Artikels 7 Absatz 5 bereits entrichtet wurde.

Jedoch brauchen die Mitgliedstaaten diesem Erstattungsantrag nicht stattzugeben, wenn er den von ihnen festgelegten Kriterien nicht entspricht.

(4) In den in Artikel 10 genannten Fällen hat der Abgangsmitgliedstaat auf Antrag des Verkäufers die entrichtete Verbrauchsteuer zu erstatten, wenn der Verkäufer die Verfahren des Artikels 10 Absatz 3 eingehalten hat.

Jedoch brauchen die Mitgliedstaaten diesem Erstattungsantrag nicht stattzugeben, wenn er den von ihnen festgelegten Kriterien nicht entspricht.

Die Mitgliedstaaten können ein vereinfachtes Erstattungsverfahren in den Fällen vorsehen, in denen ein Verkäufer als Lagerinhaber zugelassen ist.

(5) Die Steuerbehörden jedes Mitgliedstaats legen die Verfahren und Kontrollbestimmungen für die Erstattungen in ihrem eigenen Hoheitsgebiet fest. Die Mitgliedstaaten tragen dafür Sorge, dass die Erstattung der Verbrauchsteuer den tatsächlich entrichteten Betrag nicht übersteigt.“

*Österreichisches Recht*

11 § 27 Abs. 1 und 2 des Tabaksteuergesetzes 1995 (BGBl. 704/1994, im Folgenden: TabStG) bestimmt:

„(1) Werden Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaats zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass der Bezieher

1. die Tabakwaren im Steuergebiet in Empfang nimmt oder

2. die außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommenen Tabakwaren in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Steuerschuldner ist der Bezieher. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

(2) Werden Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den in Abs. 1 genannten Fällen in das Steuergebiet verbracht, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass sie erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten oder verwendet werden. Steuerschuldner ist, wer sie in Gewahrsame hält oder verwendet."

## Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

12 Herr Prankl verbrachte zwischen April und Oktober 2005 auf Veranlassung einer in Österreich ansässigen Person 12 650 000 Stück Zigaretten von Ungarn in das Vereinigte Königreich. Die von Unbekannten in das Zollgebiet der Europäischen Union geschmuggelten Zigaretten wurden sukzessive in fünf Fahrten u. a. durch Österreich befördert. Sie waren unter der in den Frachtpapieren als Gesamtladung ausgewiesenen Ladung versteckt. Diese Zigaretten wurden im Vereinigten Königreich in vier Fällen von Unbekannten vom Lkw abgeladen und in einem Fall von den britischen Behörden beschlagnahmt.

13 Das Zollamt Wien setzte mit Bescheid vom 11. April 2011 gegenüber Herrn Prankl Tabaksteuer in Höhe von 1 249 820 Euro mit der Begründung fest, er habe diese Zigaretten bezogen und nach Österreich verbracht.

14 Herr Prankl legte gegen diesen Bescheid ein Rechtsmittel ein. Zur Stützung seines Rechtsmittels brachte er vor, er sei von einem Dritten angeworben worden, die Zigaretten illegal von Ungarn ins Vereinigte Königreich zu transportieren. Er habe in der Hierarchie der Organisation des weit angelegten Zigarettenschmuggels, für die er die Fahrten durchgeführt habe, eine untergeordnete Stellung innegehabt. Darüber hinaus habe er weder Informationen über die Menge der im von ihm geführten Lkw verstauten Zigaretten gehabt noch seien ihm diesbezüglich Vertriebskonzepte bekannt gewesen. Zudem sei er als einfacher Lenker des Lkw über diese Zigaretten nicht wirtschaftlich verfügungsberechtigt und deshalb nicht Bezieher im Sinne des § 27 TabStG gewesen. Auch habe er die Zigaretten nicht in Österreich in Verkehr gebracht und die ledigliche „Durchfuhr" der Tabakwaren durch Österreich sei von dieser Bestimmung nicht umfasst.

15 Der Unabhängige Finanzsenat bestätigte die Festsetzung der Tabaksteuer in der angeführten Höhe und stützte sich auf § 27 Abs. 2 des TabStG. Herr Prankl sei zwar nicht Bezieher der in Rede stehenden Zigaretten gewesen, er habe aber von den vorschriftswidrigen Transporten gewusst, für die er im Übrigen ein Entgelt erhalten habe. Als Lenker des Lkw, mit dem diese Zigaretten transportiert worden seien, habe er erstmals im österreichischen Steuergebiet Gewahrsam über sie zu gewerblichen Zwecken gehabt und sei daher in Österreich Schuldner der Tabaksteuer.

16 Der Verwaltungsgerichtshof, bei dem Herr Prankl gegen die Entscheidung des genannten Gerichts Beschwerde eingelegt hat, fragt sich, ob die Bestimmungen der Richtlinie 92/12 und insbesondere deren Art. 7 dem Ergebnis, zu dem der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der nationalen Gesetzgebung gelangt sei, nicht entgegenstünden. Das Ergebnis, dass die Verbrauchsteuer bei einer Beförderung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in jedem Durchfuhrmitgliedstaat zu erheben sei, widerspreche nämlich dem der Richtlinie innewohnenden System, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren, die zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten würden, im Bestimmungsmitgliedstaat zu versteuern seien.

17 Zwar habe der Gerichtshof bereits ausgesprochen, dass der Unionsgesetzgeber die Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zu einem absoluten Grundsatz erhoben habe (Urteil BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788). Allerdings müsse diese Feststellung – so das vorlegende Gericht – vor dem

Hintergrund des jener Rechtssache zugrunde liegenden Sachverhalts gesehen werden, bei dem die verbrauchsteuerpflichtigen Waren widerrechtlich in den steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen, dessen Steuerzeichen sie bereits trugen, übergeführt worden waren.

18 Unter diesen Voraussetzungen hat der Verwaltungsgerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind Art. 7 Abs. 1 und 2 und Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen, dass sie nationalen Vorschriften entgegenstehen, wonach eine Verbrauchsteuer für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem (ersten) Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden waren und ohne Verwendung eines Begleitdokumentes nach Art. 7 Abs. 4 dieser Richtlinie am Landweg durch einen oder mehrere Mitgliedstaaten (Durchfuhrmitgliedstaaten) in einen weiteren Mitgliedstaat (Bestimmungsmitgliedstaat) befördert wurden, um im Bestimmungsmitgliedstaat verkauft zu werden, auch im Durchfuhrmitgliedstaat erhoben wird?

## Zur Vorlagefrage

19 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 7 Abs. 1 und 2 und Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen sind, dass im Fall der illegalen Verbringung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats und ihrer Beförderung ohne das von Art. 7 Abs. 4 dieser Richtlinie vorgeschriebene Begleitdokument in einen anderen Mitgliedstaat, in dem sie von den zuständigen Behörden entdeckt werden, auch die Durchfuhrmitgliedstaaten befugt sind, beim Lenker eines Lkw, der diese Beförderung durchgeführt hat, Verbrauchsteuer zu erheben, weil er diese Waren in ihrem Hoheitsgebiet zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten hat.

20 Zunächst ist festzustellen, dass die Richtlinie 92/12 bezweckt, in bestimmtem Umfang den Besitz, den Verkehr und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu regeln, und zwar insbesondere, um zu gewährleisten, dass der Verbrauchsteueranspruch in allen Mitgliedstaaten unter gleichen Umständen gegeben ist. Diese Harmonisierung ermöglicht es grundsätzlich, Doppelbesteuerungen im Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten zu vermeiden (Urteile Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, Rn. 22 und 23, und Gross, C-165/13, EU:C:2014:2042, Rn. 17).

21 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass Art. 7 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 die allgemeine Regel aufstellt, dass eine verbrauchsteuerpflichtige Ware, die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden ist und sich zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befindet, im letztgenannten Staat besteuert wird. Der Steueranspruch entsteht somit im Bestimmungsmitgliedstaat der Ware und nicht im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr (Urteil Meiland Azewijn, C-292/02, EU:C:2004:499, Rn. 35).

22 Die Auslegung, nach der die Erhebung der Verbrauchsteuern in der Regel in einem einzigen Mitgliedstaat, nämlich dem der Bestimmung und des Verbrauchs der Ware, erfolgt, wird darüber hinaus durch Art. 22 der Richtlinie 92/12 bestätigt, der unter bestimmten Voraussetzungen die Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Verbrauchsteuern vorsieht (Urteil Scandic Distilleries, EU:C:2013:347, Rn. 24).

23 Zwar schließen weder Art. 7 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 noch deren Art. 9 Abs. 1 ausdrücklich aus, Verbrauchsteuern auf Schmuggelwaren in einem Mitgliedstaat zu erheben, durch den die Waren befördert wurden, selbst wenn sie sich nicht mehr im Hoheitsgebiet dieses Staates befinden und im Bestimmungsmitgliedstaat angekommen sind.

24 Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass, wenn sich vorschriftswidrig in das Hoheitsgebiet der Union eingeführte Waren wie die im Ausgangsfall in Rede stehenden dort zu gewerblichen Zwecken befinden, sich aus Art. 6 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 ergibt, dass die Behörden desjenigen Mitgliedstaats für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig sind, in dem diese Waren entdeckt worden sind (Urteil Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, Rn. 114, und Beschluss Febetra, C-333/11, EU:C:2012:134, Rn. 41). Im Ausgangsverfahren handelt es sich um Behörden des Vereinigten Königreichs.

25 Demgegenüber bleibt nur unter der Voraussetzung, dass die in Rede stehenden Waren nicht zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden, gemäß Art. 6 der Richtlinie 92/12 der Abgangsmitgliedstaat für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig, und zwar auch dann, wenn die vorschriftswidrig verbrachten Waren erst später von den Behörden eines anderen Mitgliedstaats entdeckt worden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Dansk Transport og Logistik, EU:C:2010:231, Rn. 115, und Beschluss Febetra, EU:C:2012:134, Rn. 42).

26 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die Durchfuhrmitgliedstaaten wie auch der Abgangsmitgliedstaat nicht für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig sind, wenn solche Waren von den Behörden eines anderen Mitgliedstaats entdeckt worden sind, in dessen Hoheitsgebiet sie zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden.

27 Es kann nämlich nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, der Unionsgesetzgeber habe der Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung den Vorzug geben wollen, indem er im Fall vorschriftswidriger Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren allgemein allen Durchfuhrmitgliedstaaten erlaube, die Verbrauchsteuer zu erheben.

28 Diese Auslegung wird nicht dadurch entkräftet, dass der Gerichtshof in Rn. 57 des Urteils BATIG (EU:C:2007:788) festgestellt hat, dass der Unionsgesetzgeber der Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung gegenüber dem Grundsatz der Besteuerung in nur einem Mitgliedstaat den Vorzug gegeben hat. Diese Beurteilung steht nämlich, wie sich aus dem ersten Satz dieser Randnummer ergibt, mit den besonderen tatsächlichen Umständen der Rechtssache in Zusammenhang, in der dieses Urteil ergangen ist und in der es um den Fall einer illegalen Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren wegen des Diebstahls von Waren ging, auf denen im Abgangsmitgliedstaat Steuerzeichen angebracht worden waren. Dieser Sachverhalt war dadurch gekennzeichnet, dass der Mitgliedstaat, der diese Steuerzeichen erteilt hatte, nicht in der Lage war, ihre Vernichtung festzustellen. Daher waren für diese Waren sowohl in dem Mitgliedstaat, in dem sie in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden waren, als auch in dem Mitgliedstaat, in dem sie verbraucht werden sollten und dessen Steuerzeichen sie bereits trugen, Verbrauchsteuern zu entrichten.

29 Anders als in dem der Rechtssache zugrunde liegenden Fall, in der das Urteil BATIG (EU:C:2007:788) ergangen ist, befanden sich auf den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren weder Steuerzeichen noch verschwanden sie auf dem Weg zwischen dem Ausgangspunkt ihrer Beförderung und dem Bestimmungsmitgliedstaat. Daher ist, wie die Europäische Kommission festgestellt hat, eine solche Erhebung der Verbrauchsteuer in den Durchgangsmitgliedstaaten, die zu einer Mehrfachbesteuerung führen könnte, nicht zur Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung erforderlich, da sowohl der Einfuhrmitgliedstaat als auch der Bestimmungsmitgliedstaat bekannt sind und feststeht, dass die Waren in den letztgenannten Staat geliefert worden sind.

30 Es ist noch hinzuzufügen, dass diese Auslegung auch nicht durch das Argument, dass im Fall einer illegalen Beförderung das Entstehen der Verbrauchsteuer nach den in Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 vorgesehenen Modalitäten bestimmt wird, in Frage gestellt wird.

31 Unabhängig von der Frage, ob Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 92/12, wie die deutsche Regierung vorträgt, als ein Auffangtatbestand anzusehen ist, der anwendbar sei, wenn im Fall der illegalen Durchfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten würden, ohne dass eine Bestellung bzw. Lieferung zugrunde liege, genügt es in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nämlich, darauf hinzuweisen, dass der Verbrauchsteueranspruch in dem Bestimmungsmitgliedstaat entstanden ist, in dem die betreffenden Güter tatsächlich in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, und dass, wie sich aus Rn. 29 des vorliegenden Urteils ergibt, die Erhebung der Verbrauchsteuer in einem oder sogar in mehreren anderen Mitgliedstaaten nicht erforderlich ist, um Missbräuche und Steuerhinterziehung zu verhindern.

32 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 7 Abs. 1 und 2 und Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen sind, dass im Fall der illegalen Verbringung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats und ihrer Beförderung ohne das von Art. 7 Abs. 4 dieser Richtlinie vorgeschriebene Begleitdokument in einen anderen Mitgliedstaat, in dem sie von den zuständigen Behörden entdeckt werden, nicht auch die Durchfuhrmitgliedstaaten befugt sind, beim Lenker eines Lkw, der diese Beförderung durchgeführt hat, Verbrauchsteuer zu erheben, weil er diese Waren in ihrem Hoheitsgebiet zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten hat.

## Kosten

33 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 7 Abs. 1 und 2 und Art. 9 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 in der Fassung der Richtlinie 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 sind dahin auszulegen, dass im Fall der illegalen Verbringung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats und ihrer Beförderung ohne das von Art. 7 Abs. 4 dieser Richtlinie vorgeschriebene Begleitdokument in einen anderen Mitgliedstaat, in dem sie von den zuständigen Behörden entdeckt werden, nicht auch die Durchfuhrmitgliedstaaten befugt sind, beim Lenker eines Lkw, der diese Beförderung durchgeführt hat, Verbrauchsteuer zu erheben, weil er diese Waren in ihrem Hoheitsgebiet zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten hat.**

Unterschriften