SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 15. Juli 2010[1]

I — Einleitung

1. Die Verwendung von Wein beim Kochen hat in Europa eine Jahrtausende alte Tradition. Schon von dem römischen Feinschmecker Marcus Gavius Apicius[2], dem eines der ältesten Kochbücher zugerechnet wird[3], ist überliefert, er habe in seinen Soßen Wein verwendet[4].

2. Im vorliegenden Fall wird denn auch nicht so sehr über den richtigen Einsatz von Wein in der Küche gestritten. Die Parteien des Ausgangsrechtsstreits sind sich sogar ausdrücklich darüber einig, dass bei fachgerechter Verwendung von Wein nach einem herkömmlichen Rezept — etwa zur Zubereitung eines *Bœuf Bourguignon* — im Enderzeugnis nicht mehr als 5 % vol Alkohol enthalten sind.

3. Gegenstand dieses Vorabentscheidungsverfahrens ist vielmehr die Frage, ob ein ausschließlich zum Kochen bestimmter Wein, Portwein oder Cognac der unionsrechtlich harmonisierten Verbrauchsteuer auf Alkohol und alkoholische Getränke unterliegt und unter welchen Voraussetzungen gegebenenfalls eine Befreiung von dieser Verbrauchsteuer zu gewähren ist. Hierzu scheint es unter den Mitgliedstaaten keine einheitliche Praxis zu geben.

4. Bei dem streitgegenständlichen Kochwein, Kochportwein und Kochcognac handelt es sich um Spirituosen, denen vom Hersteller Salz und Pfeffer zugesetzt wurde, so dass sie — entsprechend ihrem Verwendungszweck — lediglich bei der Zubereitung von Speisen eingesetzt werden können und als Getränke ungenießbar sind. Gleichwohl geht die britische Finanzverwaltung[5] davon aus, dass diese Erzeugnisse der Verbrauchsteuer auf Alkohol unterliegen. Sie hat deshalb eine unversteuerte Fahrzeugladung mit Kochwein, Kochportwein und Kochcognac (im Folgenden auch: Kochspirituosen), die für den Londoner Lebensmittelgroßhandel Repertoire

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Marcus Gavius Apicius soll im ersten Jahrhundert n. Chr. im antiken Rom gelebt haben. Plinius der Ältere bezeichnet ihn in seiner „Naturgeschichte“ als größten aller Verschwender und Prasser (*nepotum omnium altissimus gurges*; vgl. Plin. nat. hist. 10, 133), der zu aller Art von Luxus geboren sei (*ad omne luxus ingenium natus*; vgl. Plin. nat. hist. 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (Über die Kochkunst). In ihrer heute überlieferten Fassung dürfte diese Rezeptesammlung allerdings aus dem 3. oder 4. Jahrhundert n. Chr. stammen und damit nicht von Apicius selbst verfasst sein.

4 — Vgl. etwa das Apicius zugerechnete Rezept eines *ius in elixam omnem* (Soße für jedes gekochte Fleisch), in: *De re coquinaria*, 7. Buch, Abschnitt 6.

5 — The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties).

Culinaire Ltd bestimmt war, bei ihrer Einfuhr aus Frankreich ins Vereinigte Königreich beschlagnahmt. Nun streitet Repertoire Culinaire mit den britischen Behörden über die Herausgabe dieser Ware.

5. Eigentlich scheint die Lösung dieses Falls auf der Hand zu liegen, hat doch der Gerichtshof die Verbrauchsteuerpflicht von Kochwein bereits einmal im Urteil Gourmet Classic [6] bejaht. Allerdings wird der Gerichtshof hier ausdrücklich dazu aufgefordert, seine damalige rechtliche Beurteilung zu überdenken und sie in einigen Punkten zu ergänzen.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Unionsrecht*

6. Der unionsrechtliche Rahmen dieses Falls wird durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren [7] und durch die Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke [8] bestimmt. Außerdem sind Teile der sogenannten Kombinierten Nomenklatur für die Lösung des vorliegenden Falls von Bedeutung.

1. Die Richtlinie 92/12

7. In den allgemeinen Bestimmungen der Richtlinie 92/12 ist u. a. geregelt, in welchem Mitgliedstaat und zu welchem Zeitpunkt auf verbrauchsteuerpflichtige Waren Verbrauchsteuer anfällt. Hierzu bestimmt Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 92/12:

„Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr …“

8. Art. 7 der Richtlinie 92/12 lautet auszugsweise wie folgt:

„(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.

6 — Urteil vom 12. Juni 2008, Gourmet Classic (C-458/06, Slg. 2008, I-4207).

7 — ABl. L 76, S. 1.

8 — ABl. L 316, S. 21.

(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.

…“

2. Die Richtlinie 92/83

9. Abschnitt V der Richtlinie 92/83 enthält in den Art. 19 bis 23 Vorschriften über die Besteuerung von Ethylalkohol. In Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie heißt es diesbezüglich:

„Die Mitgliedstaaten erheben nach Maßgabe dieser Richtlinie eine Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol.“

10. Art. 20 der Richtlinie 92/83 hat folgenden Wortlaut:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Begriff ‚Ethyalkohol‘

— alle Erzeugnisse der KN-Codes 2207 und 2208 mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol., auch wenn diese Erzeugnisse Teil eines Erzeugnisses sind, das unter ein anderes Kapitel der Kombinierten Nomenklatur fällt;

— die Erzeugnisse der KN-Codes 2204, 2205 und 2206 mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 22 % vol.;

— Trinkbranntweine, gleichviel, ob sie gelöste Erzeugnisse enthalten oder nicht.“

11. Art. 27 der Richtlinie 92/83 gehört zu den Bestimmungen in Abschnitt VII über Steuerbefreiungen und lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien die von dieser Richtlinie erfassten Erzeugnisse von

der harmonisierten Verbrauchsteuer nach Maßgabe von Bedingungen, die sie zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung solcher Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, sofern die betreffenden Erzeugnisse

…

e) zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln und nichtalkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet werden;

f) unmittelbar oder als Bestandteile von Halbfertigerzeugnissen für die Herstellung von Lebensmitteln, gefüllt oder in anderer Form, verwendet werden, sofern jeweils der Alkoholgehalt 8,5 Liter reinen Alkohols je 100 kg des Erzeugnisses bei Pralinen und 5 Liter reinen Alkohols je 100 kg des Erzeugnisses bei anderen Erzeugnissen nicht überschreitet.

…

(6) Es steht den Mitgliedstaaten frei, die vorgenannten Steuerbefreiungen im Wege einer Verbrauchsteuerrückerstattung zu regeln."

3. Die Kombinierte Nomenklatur

12. Die Positionen 2204 bis 2208 der Kombinierten Nomenklatur (KN) [9], auf die in Art. 20 der Richtlinie 92/83 Bezug genommen wird, gehören zum Kapitel 22 der KN („Getränke, alkoholhaltige Flüssigkeiten und Essig") und haben folgende Waren zum Gegenstand:

„2204	Wein aus frischen Weintrauben …
2204 10	– Schaumwein
…	
2204 21	– anderer Wein … in Behältnissen mit einem Inhalt von 2 l oder weniger
…	
	– – – – – mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von 15 % vol oder weniger …
…	
	– – – – – – – Weißwein

9 — Die KN ist in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L 256, S. 1) niedergelegt. Maßgeblich ist die Fassung der KN, die am Tag der Annahme der Richtlinie 92/83, also am 19. Oktober 1992, galt (vgl. den 4. Erwägungsgrund der Richtlinie 92/83); diese Fassung beruht auf der Verordnung (EWG) Nr. 2587/91 der Kommission vom 26. Juli 1991 (ABl. L 259, S. 1) und ist am 1. Januar 1992 in Kraft getreten.

…		2207	Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von 80 % vol oder mehr, unvergällt; Ethylalkohol und Branntwein mit beliebigem Alkoholgehalt, vergällt:
	– – – – – – – andere …		
…		2207 10 00	– Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von 80 % vol oder mehr, unvergällt
	– – – – – mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 15 % vol bis 22 % vol:	2207 20 00	– Ethylalkohol und Branntwein mit beliebigem Alkoholgehalt, vergällt
2204 21 89	– – – – – – – Port	2208	Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von weniger als 80 % vol, unvergällt; Branntwein, Likör und andere alkoholhaltige Getränke; zusammengesetzte alkoholhaltige Zubereitungen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art:
…			
2205	Wermutwein und andere Weine aus frischen Weintrauben, mit Pflanzen oder anderen Stoffen aromatisiert …	2208 20	– Branntwein aus Wein oder Traubentrester …
…			– – in Behältnissen mit einem Inhalt von 2 l oder weniger
2206	Andere gegorene Getränke (z. B. Apfelwein, Birnenwein und Met); Mischungen gegorener Getränke und Mischungen gegorener Getränke und nicht alkoholischer Getränke, anderweit weder genannt noch inbegriffen …	2208 20 12	– – – Cognac
		…	
…			– – Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von weniger als 80 % vol, unvergällt, in Behältnissen mit einem Inhalt von

2208 90 91	– – – 2 l oder weniger	2103 90	– andere
…		…	
2209	Speiseessig …		
		2103 90 90	– – andere
…“		…“	

13. In der Einleitung zu Kapitel 22 der KN findet sich unter der Überschrift „Anmerkungen“ u. a. folgender Hinweis:

„1. Zu Kapitel 22 gehören nicht:

a) Erzeugnisse dieses Kapitels (andere als solche der Position 2209), die zum Kochen zubereitet und deshalb zum Trinken ungeeignet geworden sind (im Allgemeinen Position 2103) …“

14. Ergänzend ist auf die KN-Position 2103 zu verweisen, die zum Kapitel 21 der KN („Verschiedene Lebensmittelzubereitungen“) gehört und folgende Waren bezeichnet:

„2103	Zubereitungen zum Herstellen von Würzsoßen und zubereitete Würzsoßen; zusammengesetzte Würzmittel; Senfmehl, auch zubereitet, und Senf:
…	

B — *Nationales Recht*

15. Aus dem Recht des Vereinigten Königreichs ist Art. 4 des Kapitels 4 des Finance Act 1995 (FA 1995) von Belang [10]. Diese Vorschrift, die nach Angaben der Verfahrensbeteiligten zur Umsetzung der Richtlinie 92/83 ergangen ist, schafft ein Verfahren für die Erstattung der Verbrauchsteuer auf Spirituosen. Sie ist wie folgt abgefasst:

„Befreiung für alkoholische Bestandteile

(1) Wird den Commissionern glaubhaft nachgewiesen, dass abgabenpflichtige Spirituosen, auf die Steuer entrichtet wurde,

10 — Jahressteuergesetz 1995.

a) als Bestandteil bei der Erzeugung oder Herstellung eines Erzeugnisses im Sinne von Absatz 2 verwendet wurden …

…

besteht gemäß den folgenden Bestimmungen dieses Artikels gegenüber den Commissionern ein Anspruch auf Rückerstattung der entrichteten Steuer.

(2) Erzeugnisse im Sinne dieses Absatzes sind

...

c) … alkoholhaltige Nahrungsmittel zum menschlichen Verzehr, die auf 100 kg Nahrungsmittel nicht mehr als 5 Liter Alkohol enthalten.

(3) Eine Steuerrückerstattung für Alkohol erhält nach diesem Artikel ausschließlich, wer

a) den Alkohol als Bestandteil in einem Erzeugnis im Sinne von Absatz 2 verwendet oder in Essig umwandelt hat;

b) als Großhändler für Erzeugnisse gemäß der Beschreibung nach Absatz 2 oder für Essig tätig ist;

c) das Erzeugnis oder den Essig zum Zweck dieser Tätigkeit erzeugt oder hergestellt hat;

d) einen Antrag auf Rückerstattung nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen dieses Artikels stellt und

e) den Commissionern nachweist, dass die in Buchst. a bis c genannten Voraussetzungen vorliegen und die beantragte Rückerstattung keine Steuer betrifft, die vor der Antragsstellung zurückgezahlt oder erstattet wurde.

(4) Der Rückerstattungsantrag nach diesem Artikel ist hinsichtlich der Form, der Art und Weise seiner Einreichung und seines Inhalts nach den allgemein oder für den Einzelfall erteilten Anordnungen der Commissioner zu stellen.

(5) Soweit die Commissioner nichts anderes bestimmen, kann ein Antrag auf Rückerstattung nach diesem Artikel nur gestellt werden, wenn

a) der Antrag die Steuer betrifft, die auf Alkohol entrichtet wurde, der innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten, der spätestens einen Monat vor Antragstellung endete, als Bestandteil verwendet oder in Essig umgewandelt wurde, und

b) der Betrag der beantragten Rückerstattung sich auf mindestens 250 GBP beläuft.

(6) Die Commissioner können durch Verordnung den in Absatz 5 Buchst. b genannten Betrag vorläufig erhöhen …

…“

III — Sachverhalt und Ausgangsverfahren

16. Die Firma Repertoire Culinaire Ltd. betreibt einen Lebensmittelgroßhandel in London.

17. Am 10. Juli 2002 wurde von Beamten der Zollverwaltung des Vereinigten Königreichs in deren Zollkontrollzone [11] in Coquelles (Frankreich) ein Fahrzeug mit Anhänger angehalten. Eine Untersuchung des Fahrzeugs ergab, dass es mehrere Paletten mit Weißwein, Rotwein, Portwein und Cognac geladen hatte, die für Repertoire Culinaire bestimmt waren. Im Einzelnen wurden gefunden:

— fünf Paletten mit jeweils 70 Kisten Weißwein (11 % vol Alkoholgehalt), wobei jede Kiste acht Liter Weißwein enthielt, so dass sich insgesamt 2 800 Liter Weißwein ergaben,

— fünf Paletten mit derselben Menge Rotwein (11 % vol Alkoholgehalt),

— eine Palette mit 20 Kisten Portwein (19 % vol Alkoholgehalt), wobei jede Kiste acht Liter Portwein enthielt, so dass sich insgesamt 160 Liter Portwein ergaben, und

— zehn Kisten mit jeweils acht Litern Cognac (40 % vol Alkoholgehalt), insgesamt also 80 Liter Cognac.

18. Weitere Ermittlungen ergaben Folgendes: Die Verpackung des Cognac trug die Aufschrift „nicht trinkbar“ und wies 1 % „Zusatzstoffe“ aus. Der Wein enthielt 2 % Zusatzstoffe. Das Etikett des Portweins enthielt

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

keinen Hinweis auf Zusatzstoffe. Außerdem war auf der an Repertoire Culinaire adressierten Rechnung des französischen Lieferanten zu jeder einzelnen Ware der Hinweis „salé — poivré“ [12] enthalten und der Zoll-Code 2103 90 90 89 vermerkt [13].

19. Zwischen den Parteien des Ausgangsrechtsstreits besteht Einigkeit darüber, dass es sich bei den geladenen Waren um sogenannten Kochwein, Kochportwein bzw. Kochcognac handelt, d. h. Wein, Portwein bzw. Cognac, denen jeweils bei ihrer Herstellung Salz und Pfeffer beigemischt wurden. Durch den Zusatz von Salz und Pfeffer werden die Erzeugnisse als Getränke ungenießbar [14], sie können jedoch zum Kochen verwendet werden. Mit wirtschaftlich vertretbarem Aufwand kann weder die Beigabe von Salz und Pfeffer rückgängig gemacht werden, noch lässt sich der Alkohol in den Erzeugnissen vollständig isolieren.

20. Der Kochwein besteht aus Wein, der ausschließlich im Gärungsverfahren hergestellt wird. Wird Kochwein als Zutat entsprechend einem anerkannten Rezept verwendet, so ergibt sich nach übereinstimmender Auffassung der Parteien stets ein Enderzeugnis mit einem Alkoholgehalt von weniger als 5 % vol.

21. Alle Waren wurden von der Zollverwaltung des Vereinigten Königreichs zurückgehalten, weil für sie weder ein begleitendes Verwaltungsdokument [15] noch ein Beleg für die Zahlung britischer Verbrauchsteuern vorhanden war. Am 16. Juli 2002 wurden sie zwecks Einziehung beschlagnahmt. Die von Repertoire Culinaire beantragte Herausgabe der Waren wurde abgelehnt. Auf einen Einspruch von Repertoire Culinaire hin wurde die ablehnende Entscheidung nach erneuter Prüfung des Sachverhalts mit Einspruchsbescheid vom 17. Oktober 2002 aufrechterhalten. Zur Begründung wurde im Einspruchsbescheid ausgeführt, die Waren unterlägen als Alkohol der Verbrauchsteuer des Vereinigten Königreichs [16].

22. Mit Schriftsatz vom 4. November 2002 legte Repertoire Culinaire ein Rechtsmittel gegen die Einspruchsentscheidung ein. Das Verfahren ist jetzt beim First-Tier Tribunal (Tax) [17], dem vorlegenden Gericht, anhängig.

IV — Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

23. Mit Beschluss vom 24. April 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Mai 2009, hat

12 — „gesalzen — gepfeffert“.

13 — Abweichend davon gab ein Mitarbeiter des Spediteurs als Zoll-Code „2103 90 90 59“ an, dabei dürfte es sich aber um einen Irrtum handeln, weil ein solcher Code nicht existiert.

14 — Aus den im Verwaltungsverfahren vorgelegten Dokumenten ergibt sich laut Vorlagebeschluss, dass der Wein durch Zusatz von 10 Gramm Salz und 10 Gramm Pfeffer pro Liter untrinkbar gemacht wurde.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — Am 18. Juli 2002 erfolgten zwei Verbrauchsteuerveranlagungen: eine über 53 853 GBP für Lagerverkäufe und eine weitere über 5 884 GBP für den Lagerbestand. Diese Veranlagungen wurden am 27. September 2002 vom Beschwerde- und Prüfungsausschuss London (London Appeals and Reconsiderations Team) aufrechterhalten.

17 — Finanzgericht.

das First-Tier Tribunal (Tax) sein Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende vier Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1) Unterliegen Kochwein und Kochportwein im Einfuhrmitgliedstaat der Verbrauchsteuer gemäß der Richtlinie 92/83/EWG, da sie unter die Definition des „Ethylalkohol" nach Art. 20 erster Gedankenstrich dieser Richtlinie fallen?

2) Ist es mit der Verpflichtung des Mitgliedstaats zur wirksamen Umsetzung der in Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 enthaltenen Steuerbefreiung in Verbindung mit Art. 27 Abs. 6 der Richtlinie und/oder Art. 28 EG und/oder der unmittelbaren Wirkung dieser Verpflichtungen und/oder den Grundsätzen der Gleichbehandlung und der Verhältnismäßigkeit vereinbar, dass die Steuerbefreiung für Kochwein, Kochportwein und Kochcognac auf die Fälle beschränkt wird, in denen alkoholische Getränke als Zutat verwendet wurden, und dass der Antrag auf Steuerbefreiung nur von Personen, die die alkoholischen Getränke als Zutat in einem Erzeugnis verwendet haben, und/oder Personen, die als Großhändler für solche Erzeugnisse tätig sind und/oder solche Erzeugnisse für die Zwecke dieser Tätigkeit erzeugt oder hergestellt haben, gestellt werden kann und außerdem verlangt wird, dass Ansprüche innerhalb von vier Wochen nach Zahlung der Verbrauchsteuer geltend gemacht werden und der Erstattungsbetrag mindestens 250 GBP beträgt?

3) Sind der Kochwein und der Kochportwein, wenn sie nach Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 steuerpflichtig sind, und/oder der Kochcognac, die Gegenstand des vorliegenden Rechtsmittels sind, zum Zeitpunkt der Herstellung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. f oder nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 als von der Verbrauchsteuer befreit zu behandeln?

4) Welche Folgen — wenn überhaupt — hat es angesichts der Art. 10 EG und 28 EG für die Verpflichtungen eines Mitgliedstaats nach den Art. 20 und 27 Abs. 1 Buchst. f oder nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83, wenn Kochwein, Kochportwein und Kochcognac von dem Mitgliedstaat der Herstellung aus dem System für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren gemäß der Richtlinie 92/12/EWG in den freien Verkehr innerhalb der Europäischen Union überführt worden sind?

24. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Repertoire Culinaire und die Europäische Kommission schriftliche und mündliche Erklärungen abgegeben. Darüber hinaus haben sich die polnische und die portugiesische Regierung am schriftlichen Verfahren beteiligt; die französische Regierung hat in der Sitzung vom 10. Juni 2006 mündlich Stellung genommen [18].

18 — Dabei hat sich die französische Regierung ausschließlich zur ersten Vorlagefrage geäußert.

V — Würdigung

25. Als Teil des allgemeinen Systems verbrauchsteuerpflichtiger Waren, wie es mit der Richtlinie 92/12 eingeführt wurde, verpflichtet die Richtlinie 92/83 die Mitgliedstaaten, auf Alkohol und alkoholische Getränke eine unionsrechtlich harmonisierte Verbrauchsteuer zu erheben. Zu besteuern sind: Bier (Abschnitt I der Richtlinie 92/83), Wein (Abschnitt II der Richtlinie 92/83), „gegorene Getränke außer Wein und Bier“ (Abschnitt III der Richtlinie 92/83), „Zwischenerzeugnisse“ (Abschnitt IV der Richtlinie 92/83) und „Ethylalkohol“ (Abschnitt V der Richtlinie 92/83).

A — *Erste Vorlagefrage: der Begriff „Ethylalkohol“ im Sinne der Richtlinie 92/83*

26. Bei vordergründiger Betrachtung mag man versucht sein, anzunehmen, dass „Kochwein“ wie jeder andere Wein der Weinsteuer nach Abschnitt II der Richtlinie 92/83 unterfällt. Diese Annahme trifft auch zu, wenn es sich bei dem Erzeugnis um handelsüblichen Wein handelt, der allenfalls geschmacklich nicht das Gefallen des Verbrauchers gefunden hat und deshalb umgangssprachlich als „Kochwein“ bezeichnet wird. Ein derartiger Wein ist und bleibt Getränk, er wird lediglich nach dem subjektiven Empfinden des Verbrauchers als minderwertig angesehen und deshalb einer anderen Verwendung zugeführt.

27. Für die hier streitgegenständlichen Kochspirituosen trifft dies jedoch nicht zu. Aufgrund der Beimischung von Salz und Pfeffer sind sie nach Angaben des vorlegenden Gerichts, das allein für die Feststellung und Würdigung des Sachverhalts zuständig ist [19], *als Getränke ungenießbar*. Von dieser Sachlage ist bei der Beantwortung des Vorabentscheidungsersuchens auszugehen, mag auch die polnische Regierung die betreffenden Erzeugnisse für trinkbar halten. Auch unter den Parteien des Ausgangsrechtsstreits besteht vorliegend Einigkeit, dass die fraglichen Kochspirituosen allenfalls in den Anwendungsbereich des Abschnitts V („Ethylalkohol“) fallen können, nicht aber in den Anwendungsbereich eines der anderen Abschnitte der Richtlinie 92/83.

28. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Kochwein und Kochportwein, die mit Salz und Pfeffer versetzt wurden und damit als Getränke ungenießbar sind, unter den Begriff des Ethylalkohols im Sinne von Art. 20 der Richtlinie 92/83 gefasst werden können, so dass sie der harmonisierten Verbrauchsteuer auf Alkohol unterliegen. Kochcognac ist nicht Gegenstand dieser ersten Vorlagefrage.

19 — Ständige Rechtsprechung; vgl., statt vieler, Urteile vom 15. November 1979, Denkavit Futtermittel (36/79, Slg. 1979, 3439, Randnr. 12), vom 19. Januar 2006, Bouanich (C-265/04, Slg. 2006, I-923, Randnr. 54), und vom 4. Juni 2009, Mickelsson und Roos (C-142/05, Slg. 2009, I-4273, Randnr. 41).

1. Vorbemerkung

29. Als umgangssprachliche Synonyme für den Begriff Ethylalkohol werden bisweilen die Worte Weingeist, Spiritus oder schlicht Alkohol verwendet. Ob aber Ethylalkohol im verbrauchsteuerrechtlichen Sinne vorliegt, richtet sich nicht nach der umgangssprachlichen Bedeutung dieses Begriffs, sondern allein nach der vom Unionsgesetzgeber in Art. 20 der Richtlinie 92/83 festgelegten Definition, die genau drei Kategorien von Erzeugnissen als Ethylalkohol der harmonisierten Verbrauchsteuer unterwirft. Jeder dieser Kategorien ist ein Gedankenstrich in dieser Vorschrift gewidmet.

30. Unter den Begriff des Ethylalkohols in Form von *Trinkbranntwein* (Art. 20 dritter Gedankenstrich der Richtlinie 92/83) können Zubereitungen wie der hier streitgegenständliche Kochwein und Kochportwein von vornherein nicht gefasst werden, weil sie aufgrund der Beigabe von Salz und Pfeffer nicht zum Trinken geeignet sind.

31. Ebenso wenig kann der Kochwein oder Kochportwein den Erzeugnissen der KN-Codes 2204, 2205 und 2206 — vereinfacht ausgedrückt: *Wein aus frischen Weintrauben*, *Wermutwein* und *andere gegorene Getränke* — zugerechnet werden (Art. 20 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 92/83), weil auch diesen Erzeugnissen gemeinsam ist, dass es sich um Getränke handelt. Abgesehen davon liegt der Alkoholgehalt des Kochweins mit 11 % vol und der des Kochportweins mit 19 % vol jeweils unter dem erforderlichen Mindestalkoholgehalt („mehr als 22 % vol“), welcher nach dem zweiten Gedankenstrich von Art. 20 der Richtlinie 92/83 für die Annahme von Ethylalkohol im verbrauchsteuerrechtlichen Sinne erforderlich wäre.

32. Zu prüfen bleibt freilich, ob Kochwein und Kochportwein wie die im vorliegenden Fall beschlagnahmten womöglich unter den ersten Gedankenstrich von Art. 20 der Richtlinie 92/83 fallen. Dieser Frage widmen sich die folgenden Ausführungen.

2. Ethylalkohol im Sinne von Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83

33. Gemäß Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 bezeichnet der Begriff Ethylalkohol „alle Erzeugnisse der KN-Codes 2207 und 2208 mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol, auch wenn diese Erzeugnisse Teil eines Erzeugnisses sind, das unter ein anderes Kapitel der Kombinierten Nomenklatur fällt“.

34. Im Urteil Gourmet Classic hat der Gerichtshof diese Bestimmung im Zusammenhang mit Kochwein für anwendbar gehalten [20]. Das vorlegende Gericht ersucht den Gerichtshof jedoch, seine damalige

20 — Urteil Gourmet Classic (zitiert in Fn. 6, Randnr. 39).

Einschätzung zu überdenken. Dem schließe ich mich an.

35. Zweifelsohne erreicht zwar der Kochwein mit 11 % vol wie auch der Kochportwein mit 19 % vol den in Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 vorausgesetzten Mindestalkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol. Einer intensiveren Prüfung bedarf aber, ob sich diese beiden Kochspirituosen in die vom Unionsgesetzgeber in Bezug genommenen KN-Positionen 2207 oder 2208 einreihen lassen.

— KN-Position 2207

36. Die KN-Position 2207 erfasst zum einen unvergällten Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von 80 % vol oder mehr (Unterposition 2207 10 00), zum anderen vergällten Ethylalkohol und Branntwein mit beliebigem Alkoholgehalt (Unterposition 2207 20 00). In keine dieser beiden Unterpositionen lassen sich die hier streitigen Kochspirituosen einreihen.

37. Unterposition 2207 10 00 kann im vorliegenden Fall von vornherein keine Anwendung finden, weil der Alkoholgehalt der beschlagnahmten Kochspirituosen weit unter dem dafür erforderlichen Mindestalkoholgehalt von 80 % vol liegt.

38. Unterposition 2207 20 00 scheidet ebenfalls aus, weil die Kochspirituosen nicht aus vergälltem Alkohol oder Branntwein bestehen. Die Vergällung bzw. Denaturierung von Alkohol ist ein Vorgang, bei dem Alkohol toxisch gemacht wird, damit er nicht getrunken oder für den Gebrauch als Lebensmittel umgewandelt werden kann [21]. Im vorliegenden Fall sind zwar die Kochspirituosen *als Getränke ungenießbar* gemacht geworden, bleiben aber für die Herstellung von Lebensmitteln weiter verwendbar. Überdies sind die zu diesem Zweck beigemischten Zutaten Salz und Pfeffer keine Vergällungsmittel, wie sie innerhalb der Europäischen Union für die Denaturierung von Alkohol anerkannt werden [22].

— KN-Position 2208

39. Was sodann die KN-Position 2208 anbelangt, so waren von ihr zum hier maßgeblichen Zeitpunkt [23] drei Arten alkoholischer Getränke bzw. alkoholhaltiger Flüssigkeiten erfasst: „Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von weniger als 80 % vol, unvergällt; Branntwein, Likör und andere alkoholhaltige Getränke; zusammengesetzte alkoholhaltige

21 — Urteil vom 7. Dezember 2000, Italien/Kommission (C-482/98, Slg. 2000, I-10861, Randnrn. 21 und 22).

22 — Vgl. dazu die Verordnung (EG) Nr. 3199/93 der Kommission vom 22. November 1993 über die gegenseitige Anerkennung der Verfahren zur vollständigen Denaturierung von Alkohol für Zwecke der Verbrauchsteuerbefreiung (ABl. L 288, S. 12). Nach dieser Verordnung setzt eine Denaturierung in Frankreich, dem Herkunftsland der Kochspirituosen, die Zugabe von Methylen und Isopropylalkohol voraus. Im Vereinigten Königreich, dem Bestimmungsland der Kochspirituosen, werden sogenanntes „wood naphta“ und Rohpyridin verwendet. Salz und Pfeffer sind nach dieser Verordnung nirgendwo in der Europäischen Union als Vergällungsmittel anerkannt.

23 — Maßgeblich ist die Fassung der KN, die am Tag der Annahme der Richtlinie 92/83, also am 19. Oktober 1992, galt (vgl. den 4. Erwägungsgrund der Richtlinie 92/83).

Zubereitungen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art.“ [24]

40. Bei den Kochspirituosen, die Gegenstand der ersten Vorlagefrage sind (Kochwein und Kochportwein), handelt es sich weder um Branntwein (KN-Unterposition 2208 20) noch um Likör (KN-Unterposition 2208 70). Auch als „andere alkoholhaltige Getränke“ können Kochwein und Kochportwein nicht angesehen werden, sind sie doch aufgrund der Beimischung von Salz und Pfeffer zum Trinken ungeeignet.

41. Ebenso wenig lassen sich Kochwein und Kochportwein unter die Kategorie der „zusammengesetzten alkoholhaltigen Zubereitungen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art“ fassen. Denn mit diesen Kochspirituosen sollen nach ihrem eindeutigen Verwendungszweck gerade keine Getränke hergestellt, sondern ausschließlich Speisen zubereitet werden.

42. Allenfalls ließe sich erwägen, den streitgegenständlichen Kochwein und Kochportwein in die KN-Unterposition 2208 90 91 „Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von weniger als 80 % vol, unvergällt, in Behältnissen mit einem Inhalt von 2 l oder weniger“ einzureihen.

43. Allerdings darf bei der Einreihung von Waren in die KN nicht allein auf den Wortlaut der einzelnen Positionen der KN abgestellt werden. Vielmehr sind auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln maßgebend [25].

44. Aus der einleitend zu Kapitel 22 der KN abgedruckten Anmerkung Nr. 1 Buchst. a folgt, dass Erzeugnisse, die zum Kochen zubereitet und deshalb zum Trinken ungeeignet sind, nicht zu Kapitel 22 der KN gehören [26], sondern als Lebensmittelzubereitungen im Allgemeinen in die KN-Position 2103 einzureihen sind [27].

45. Auch der Gerichtshof erkennt im Urteil Gourmet Classic ausdrücklich an, dass es

24 — Im heute geltenden Wortlaut von KN-Position 2208 ist der Verweis auf „zusammengesetzte alkoholhaltige Zubereitungen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art“ nicht mehr enthalten. Diese Veränderung im Wortlaut der KN-Position 2208 geht auf die Verordnung (EG) Nr. 2448/95 der Kommission vom 10. Oktober 1995 zurück (ABl. L 259, S. 1); vgl. zuletzt die KN in der Fassung des Anhangs I der Verordnung (EG) Nr. 948/2009 der Kommission vom 30. September 2009 (ABl. L 287, S. 1).

25 — Vgl. Punkt A Nr. 1 Satz 2 der allgemeinen Vorschriften, die in Teil I Titel I der KN abgedruckt sind.

26 — Die einzige Ausnahme hiervon ist gemäß der besagten Anmerkung Nr. 1 Buchst. a Speiseessig, für den in Kapitel 22 der KN eine eigene Position vorgesehen ist (KN-Position 2209).

27 — Noch deutlicher sind die Erläuterungen der Weltzollorganisation (WZO) zu den Kapiteln 21 und 22 des Harmonisierten Systems (HS), denen die KN-Positionen entsprechen: In den Erläuterungen der WZO zu Position 2103 werden Kochwein und Kochcognac ausdrücklich als Beispiele für einbezogene Erzeugnisse genannt, während jene zu Position 2208 Kochwein und Kochcognac ausdrücklich als Beispiele für die dort ausgenommenen Erzeugnisse erwähnen. Diese Erläuterungen sind im Internet unter < http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org > abrufbar (zuletzt besucht am 6. Mai 2010). Sie sind nach ständiger Rechtsprechung ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Ermittlung der Tragweite der einzelnen Positionen der KN (Urteil vom 20. Mai 2010, Data I/O, C-370/08, Slg. 2010, I-4401, Randnr. 30, mit weiteren Nachweisen).

sich bei Kochwein um eine Lebensmittelzubereitung handelt, die als solche nicht unter Kapitel 22, sondern unter Kapitel 21 der KN fällt [28].

46. Kochwein und Kochportwein können folglich, wie Repertoire Culinaire zu Recht anmerkt, weder als Erzeugnisse im Sinne des KN-Codes 2207 noch als Erzeugnisse im Sinne des KN-Codes 2208 angesehen werden.

— Das „Erzeugnis im Erzeugnis“

47. Gleichwohl hat der Gerichtshof im Urteil Gourmet Classic den Umstand, dass Kochwein eine Lebensmittelzubereitung im Sinne von Kapitel 21 der KN ist, als „ohne Belang“ für die Beurteilung der Verbrauchsteuerpflicht angesehen. Er hat betont, dass Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 auch dann anzuwenden ist, wenn die in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallenden Erzeugnisse *Teil eines Erzeugnisses* sind, das unter ein anderes Kapitel der Kombinierten Nomenklatur fällt.

48. Gestützt auf diese Erwägung hat der Gerichtshof ausgeführt, dass „Alkohol in Kochwein Ethylalkohol im Sinne von Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 dar[stellt], der vorbehaltlich der in Art. 27 Abs. 1 Buchst. f dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung der harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegt, wenn der vorhandene Alkoholgehalt 1,2 Volumenprozent übersteigt“ [29].

49. Mit anderen Worten behandelt der Gerichtshof den bloßen Alkoholanteil im Kochwein als verbrauchsteuerpflichtiges „Erzeugnis im Erzeugnis“ im Sinne von Art. 20 erster Gedankenstrich zweiter Halbsatz der Richtlinie 92/83.

50. Dasselbe hat auch die Kommission vertreten. Sie führte aus, Art. 20 der Richtlinie 92/83 sei eine allgemeine Auffangkategorie, welche ganz allgemein alkoholhaltige Erzeugnisse der harmonisierten Verbrauchsteuer unterwerfe, wenn diese nicht schon anderweitig von der Richtlinie erfasst würden.

51. Diese Sichtweise überzeugt mich nicht. Sie findet weder im Wortlaut von Art. 20

28 — Urteil Gourmet Classic (zitiert in Fn. 6, Randnr. 35); im selben Sinne die Leitlinien der Kommission, denen der Verbrauchsteuerausschuss in seiner Sitzung vom 26. und 27. November 2001 fast einstimmig zugestimmt hat (Dokument CED Nr. 372 endg. vom 11. November 2002).

29 — Urteil Gourmet Classic (zitiert in Fn. 6, Randnr. 39); im selben Sinne die Leitlinien der Kommission, denen der Verbrauchsteuerausschuss in seiner Sitzung vom 26. und 27. November 2001 fast einstimmig zugestimmt hat (Dokument CED Nr. 372 endg. vom 11. November 2002).

noch in den Zielen und im Gesamtzusammenhang der Richtlinie 92/83 eine Stütze.

52. Hätte der Unionsgesetzgeber als verbrauchsteuerpflichtigen Ethlyalkohol *alle Erzeugnisse* ansehen wollen, in denen sich bestimmte Mengen an Alkohol nachweisen lassen, so hätte es eines komplexen Regelwerks wie der Richtlinie 92/83 nicht bedurft. Offensichtlich sollten aber nur bestimmte alkoholische Getränke und bestimmte alkoholhaltige Erzeugnisse definiert werden, auf die alle Mitgliedstaaten die harmonisierte Verbrauchsteuer zu erheben haben [30]. Nirgends in der Richtlinie 92/83 findet sich ein Anhaltspunkt dafür, dass Erzeugnisse, die von keiner anderen Vorschrift der Richtlinie erfasst werden, jedenfalls stets unter Art. 20 fallen sollen. Auch Art. 20 selbst fußt ersichtlich auf der Prämisse, dass *nicht jeglicher Alkohol* als Ethylalkohol zu besteuern ist, sondern nur die drei dort näher bestimmten Gruppen von Erzeugnissen, die Alkohol enthalten [31].

53. Der Umstand allein, dass ein Erzeugnis wie Kochwein oder Kochportwein Alkohol enthält, ist nach Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 eine notwendige („vorhandener Alkoholgehalt von 1,2 % vol"), aber keine ausreichende Voraussetzung für die Erhebung der Verbrauchsteuer. Zusätzlich ist nach dieser Vorschrift erforderlich, dass der Alkohol in Form eines bestimmten Erzeugnisses oder Teil-Erzeugnisses im Sinne der KN-Codes 2207 und 2208 vorhanden ist.

54. Der Alkoholanteil im Kochwein oder Kochportwein ist für sich genommen aber gerade kein eigenständiges (Teil-)Erzeugnis. Nach allen uns vorliegenden Informationen werden Kochwein und Kochportwein nicht synthetisch nach der Formel „(reiner) Alkohol plus Wasser plus Geschmackszutaten" hergestellt. Vielmehr handelt es sich um normalen Wein bzw. Portwein, der in einem Gärungsprozess entstanden ist und dem lediglich Salz und Pfeffer beigemischt wurden. Dies haben im Übrigen alle Beteiligten auf Nachfrage in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

55. Das „Erzeugnis im Erzeugnis" ist also, wenn überhaupt, nicht Alkohol *tout court*, sondern Wein bzw. Portwein. Wein bzw. Portwein sind die Ausgangsbasis für die Herstellung von Kochwein bzw. Kochportwein. Dementsprechend können auch nur Wein bzw. Portwein als (Teil-)Erzeugnisse angesehen werden, die im Sinne von Art. 20 erster Gedankenstrich zweiter Halbsatz der Richtlinie 92/83 „Teil eines [anderen] Erzeugnisses sind, das unter ein anderes Kapitel der

30 — Vgl. auch den dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 92/83 („*für alle betroffenen Erzeugnisse* gemeinsame Definitionen festzulegen") und ihren vierten Erwägungsgrund („stützen sich diese Definitionen auf die … geltende Fassung der Kombinierten Nomenklatur"); Hervorhebung von mir.

31 — Vgl. auch den fünfzehnten Erwägungsgrund der Richtlinie 92/83 („alle Arten von Ethylalkohol *im Sinne dieser Richtlinie*"); Hervorhebung von mir.

Kombinierten Nomenklatur fällt“, nämlich Kochwein bzw. Kochportwein.

56. Wein und Portwein sind ihrerseits keine Erzeugnisse, die unter die KN-Positionen 2207 oder 2208 fallen. Vielmehr sind beide in die KN-Position 2204 einzureihen [32]. Selbst wenn man also Wein bzw. Portwein als „Erzeugnis im Erzeugnis“ Kochwein bzw. Kochportwein ansehen möchte, findet Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 keine Anwendung, weil das „Erzeugnis im Erzeugnis“ sich nicht den dort abschließend aufgezählten KN-Codes 2207 oder 2208 zuordnen lässt [33].

57. Ob und unter welchen Voraussetzungen Erzeugnisse der KN-Position 2204 (Wein und Portwein) als Ethylalkohol der Verbrauchsteuer unterliegen, ergibt sich allein aus dem *zweiten Gedankenstrich*, nicht hingegen aus dem *ersten Gedankenstrich* von Art. 20 der Richtlinie 92/83.

58. Es widerspricht dem Grundsatz der Rechtssicherheit, die Bestimmung des Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 entgegen ihrem Wortlaut auch auf Erzeugnisse der KN-Position 2204 wie Wein und Portwein anzuwenden. Der Grundsatz der Rechtssicherheit, der zu den grundlegenden Prinzipien des Unionsrechts gehört [34], gebietet es, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sind und dass ihre Anwendung für den Einzelnen voraussehbar ist. Dieses Gebot gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die nachteilige Folgen für Einzelne hat, nicht zuletzt, wenn sich diese Regelung finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen [35].

59. Alles in allem komme ich deshalb zu dem Schluss, dass der Gerichtshof geirrt hat, als er im Urteil Gourmet Classic den „Alkohol in Kochwein“ als „Ethylalkohol im Sinne von Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83“ eingestuft hat [36]. Er sollte an seiner damaligen Einschätzung nicht festhalten.

32 — Stiller Wein in Behältnissen mit einem Inhalt von zwei Litern oder weniger, der in der Europäischen Union hergestellt wurde und einen Alkoholgehalt von 15 % vol oder weniger aufweist, fällt in die KN-Unterpositionen 2204 21 11 bis 2204 21 84, Portwein mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 15 % vol bis 22 % vol in die KN-Unterposition 2204 21 89.

33 — Allenfalls der Cognac, der die Ausgangsbasis für die Herstellung von Kochcognac ist, fiele als Branntwein unter den KN-Code 2208 20 12. Kochcognac ist jedoch, wie bereits eingangs erwähnt, nicht Gegenstand dieser ersten Vorlagefrage.

34 — Urteile vom 14. April 2005, Belgien/Kommission (C-110/03, Slg. 2005, I-2801, Randnr. 30), und vom 10. Januar 2006, IATA und ELFAA (C-344/04, Slg. 2006, I-403, Randnr. 68).

35 — Vgl. dazu allgemein die Urteile vom 18. November 2008, Förster (C-158/07, Slg. 2008, I-8507, Randnr. 67), und vom 14. Januar 2010, Stadt Papenburg (C-226/08, Slg. 2010, I-131, Randnr. 45), sowie speziell für finanziell belastende Regelungen die Urteile vom 15. Dezember 1987, Niederlande/Kommission (326/85, Slg. 1987, 5091, Randnr. 24), vom 16. September 2008, Isle of Wight Council u. a. (C-288/07, Slg. 2008, I-7203, Randnr. 47), und vom 10. September 2009, Plantanol (C-201/08, Slg. 2009, I-8343, Randnr. 46).

36 — Urteil Gourmet Classic (zitiert in Fn. 6, Randnr. 39).

60. Ohnehin wird die Bedeutung des Urteils Gourmet Classic dadurch relativiert, dass seinerzeit die Zulässigkeit der Vorlagefrage im Mittelpunkt des Interesses stand; der Generalanwalt befasste sich in seinen Schlussanträgen sogar ausschließlich mit der Frage der Zulässigkeit [37]. In der Sache wurden in jenem Fall zahlreiche Argumente vor dem Gerichtshof nicht diskutiert, mit denen sich *im vorliegenden Verfahren* das nationale Gericht und die Parteien, insbesondere Repertoire Culinaire, intensiv auseinandergesetzt haben. Schon dieser Umstand sollte Anlass sein, das Urteil Gourmet Classic nicht überzubewerten [38].

61. Im Unionsrecht stellen im Übrigen die Urteile des Gerichtshofs keine „binding precedents" dar [39]. Wenngleich der Gerichtshof naturgemäß zögerlich ist, von bestehenden Urteilen abzuweichen [40], ist es in der Vergangenheit in mehreren wichtigen Fällen vorgekommen, dass er seine frühere Rechtsprechung überprüft und sie nötigenfalls ausdrücklich geändert oder klargestellt hat [41]. Diesen Weg empfehle ich auch im vorliegenden Fall zu beschreiten.

62. Sollte der Gerichtshof sich im vorliegenden Fall entsprechend meiner Anregung zu einer Abkehr vom Urteil Gourmet Classic entschließen, so hielte ich es nicht für erforderlich, dass er die Wirkungen seines Urteils auf die Zukunft beschränkt. Nach ständiger Rechtsprechung stellt eine solche Beschränkung der Urteilswirkungen den absoluten Ausnahmefall dar; sie ist nur gerechtfertigt, wenn dies aus Gründen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zwingend erforderlich scheint [42]. Dies trifft hier nicht zu. Etwaige Rückforderungsansprüche für in der Vergangenheit bezahlte Verbrauchsteuer auf Kochwein oder Kochportwein dürften sich in einem sehr überschaubaren Rahmen halten. Außerdem war es auch nach dem Urteil Gourmet Classic schon möglich, eine Steuerbefreiung oder Steuererstattung im Rahmen von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 zu beantragen. Die Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten mussten also auch bisher schon in vielen Fällen damit rechnen, die auf Kochwein und Kochportwein anfallende Verbrauchsteuer letztlich nicht vereinnahmen zu können oder sie zurückerstatten zu müssen.

3. Zwischenergebnis

63. Zusammenfassend schlage ich folgende Antwort auf die erste Vorlagefrage vor: Wein

37 — Schlussanträge des Generalanwalts Bot vom 3. April 2008 in der Rechtssache Gourmet Classic (zitiert in Fn. 6).

38 — Vgl. in diesem Sinne das Urteil vom 16. Mai 2000, Belgien/Spanien („Rioja", C-388/95, Slg. 2000, I-3123, insbesondere Randnrn. 51 und 52).

39 — Schlussanträge der Generalanwältin Trstenjak vom 28. März 2007 in der Rechtssache Internationaler Hilfsfonds/Kommission (C-331/05 P, Slg. 2007, I-5475, Nr. 85).

40 — Schlussanträge der Generalanwälte Lagrange vom 13. März 1963 in der Rechtssache Da Costa u. a. (28/62 bis 30/62, Slg. 1963, 63, 91) und Poiares Maduro vom 1. Februar 2006 in der Rechtssache Cipolla u. a. (C-94/04 und C-202/04, Slg. 2006, I-11421, Nrn. 28 und 29).

41 — Urteile vom 24. November 1993, Keck und Mithouard (C-267/91 und C-268/91, Slg. 1993, I-6097, Randnr. 14), und vom 25. Juli 2008, Metock u. a. (C-127/08, Slg. 2008, I-6241, Randnr. 58).

42 — Urteile vom 2. Februar 1988, Blaizot u. a. (24/86, Slg. 1988, 379, Randnr. 28), vom 15. März 2005, Bidar (C-209/03, Slg. 2005, I-2119, Randnr. 67), und vom 13. April 2010, Bressol u. a. und Chaverot u. a. (C-73/08, Slg. 2010, I-2735, Randnr. 91).

und Portwein, die zum Zweck ihrer Verwendung als Kochwein oder Kochportwein mit so viel Salz und Pfeffer versetzt wurden, dass sie als Getränke ungenießbar sind, fallen nicht unter den Begriff des Ethylalkohols im Sinne von Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83.

B — *Zur zweiten bis vierten Vorlagefrage: die für Kochspirituosen in Betracht kommenden Steuerbefreiungstatbestände und ihre Ausgestaltung*

64. Die zweite, dritte und vierte Vorlagefrage betrifft die für Kochspirituosen in Betracht kommenden Steuerbefreiungstatbestände und ihre Ausgestaltung.

65. Nach der von mir vorgeschlagenen Lösung zur ersten Vorlagefrage [43] ist der beschlagnahmte Kochwein und Kochportwein nicht verbrauchsteuerpflichtig, so dass sich insoweit das Problem einer etwaigen Steuerbefreiung nicht stellt. Die Fragen zwei bis vier bleiben aber jedenfalls für den beschlagnahmten Kochcognac relevant, weil dieser nach Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 verbrauchsteuerpflichtig ist [44].

1. Die in Betracht kommenden Steuerbefreiungstatbestände (dritte Vorlagefrage)

66. Zunächst fragt sich das vorlegende Gericht im Rahmen der dritten Vorlagefrage, auf welcher Rechtsgrundlage eine Befreiung von Kochspirituosen von der harmonisierten Verbrauchsteuer im Sinne der Richtlinie 92/83 zu gewähren ist [45].

67. Zwei Befreiungstatbestände kommen in Betracht: Zum einen wird nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 eine Verbrauchsteuerbefreiung für Alkohol und alkoholische Getränke gewährt, die zur Herstellung von Aromen für die Bereitung u. a. von Lebensmitteln mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol verwendet werden. Zum anderen kommt es nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 u. a. dann zu einer Verbrauchsteuerbefreiung, wenn Alkohol oder alkoholische Erzeugnisse für die Herstellung von Lebensmitteln verwendet werden, sofern der Alkoholgehalt 5 Liter reinen Alkohols je 100 kg des Erzeugnisses nicht überschreitet.

43 — Vgl. oben, Nrn. 28 bis 63 dieser Schlussanträge.

44 — Im Kochcognac ist Cognac, also Branntwein im Sinne der KN-Position 2208 enthalten, so dass er als Ethylalkohol gemäß Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 der harmonisierten Verbrauchsteuer auf Alkohol unterliegt.

45 — Soweit die dritte Vorlagefrage auf den Zeitpunkt des Bestehens der Verbrauchsteuerbefreiung abstellt („zum Zeitpunkt der Herstellung … als von der Verbrauchsteuer befreit zu behandeln"), überschneidet sie sich mit der vierten Frage und wird im dortigen Zusammenhang mit erörtert (Nrn. 81 bis 93 dieser Schlussanträge).

68. Was zunächst Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 anbelangt, so ist zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, dass Kochspirituosen zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln verwendet werden. Nach allen dem Gerichtshof vorliegenden Informationen stellt dies jedoch im vorliegenden Fall nicht den Verwendungszweck der Kochspirituosen dar, jedenfalls nicht ihren primären Verwendungszweck.

69. Die streitgegenständlichen Kochspirituosen sollen nämlich direkt bei der Herstellung von Lebensmitteln zum Einsatz kommen, nicht in einem dem Kochen vorgelagerten Prozess, in dem lediglich Aromen generiert werden. Auch Soßen, die mit Hilfe von Kochspirituosen zubereitet werden, sind keine Aromen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83. Vielmehr sind diese Soßen selbst Lebensmittel, die entweder als Bestandteil von Speisen verzehrt oder zu ihnen gereicht werden.

70. Für die Steuerbefreiung von Kochspirituosen wie den hier streitigen ist deshalb nicht Art. 27 Abs. 1 Buchst. e, sondern Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 einschlägig. Dafür spricht auch der Umstand, dass Wein, Portwein und Cognac in der Küche nicht ausschließlich als Geschmackszutat verwendet werden, sondern weiter gehende Funktionen erfüllen, beispielsweise beim Garen von Fleisch oder beim Flambieren von Speisen. Darauf hat die Kommission zu Recht hingewiesen [46].

71. Auch der Gerichtshof hat in seinem Urteil Gourmet Classic anerkannt, dass für Kochspirituosen eine Befreiung von der Verbrauchsteuer auf der Grundlage von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 in Betracht kommt [47]. Diese Befreiung hängt von drei Voraussetzungen ab.

72. Erstens muss es sich um Alkohol oder ein alkoholisches Erzeugnis im Sinne der Richtlinie 92/83 handeln. Dies trifft jedenfalls auf den hier streitigen Kochcognac zu, weil er, wie bereits erwähnt, nach Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 als verbrauchsteuerpflichtiger Ethylalkohol anzusehen ist [48].

73. Zweitens müssen die Kochspirituosen zur Herstellung von Lebensmitteln verwendet werden. Auch dies ist hier unstreitig der Fall. Die Herstellung von Lebensmitteln ist sogar der einzige Verwendungszweck der beschlagnahmten Kochspirituosen, da sie als Getränke ungenießbar sind.

74. Drittens darf der Alkoholgehalt „5 Liter reinen Alkohols je 100 kg des Erzeugnisses“ nicht überschreiten.

46 — Die Kommission spricht davon, dass Kochspirituosen dazu dienten, Fleisch zart zu machen („tenderising meat“).

47 — Urteil Gourmet Classic (zitiert in Fn. 6, Randnr. 39); das Urteil bezog sich auf Kochwein.

48 — Vgl. soeben, Fn. 44. Auf den streitigen Kochwein und Kochportwein trifft diese Annahme hingegen nur zu, wenn der Gerichtshof entgegen meinem Vorschlag an seiner Rechtsprechung aus dem Urteil Gourmet Classic (zitiert in Fn. 6) festhält.

75. Insoweit kann der Wortlaut von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 zu Missverständnissen Anlass geben, weil nicht klar ist, ob es sich um eine Höchstgrenze für den Alkoholgehalt *der verwendeten Kochspirituose* oder aber für den Alkoholgehalt *des hergestellten Lebensmittels* handelt. Letztere Betrachtungsweise ist vorzugswürdig.

76. Ziel von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 ist es nämlich nicht, bestimmte Herstellungsmethoden von Lebensmitteln zu privilegieren, indem nur Zutaten mit einem vergleichsweise geringen Alkoholgehalt zur Befreiung von der Verbrauchsteuer führen. Im Gegenteil sollen die Auswirkungen der Verbrauchsteuer neutralisiert werden, wenn Alkohol als Zwischenerzeugnis bei der Herstellung anderer Handels- oder Industrieerzeugnisse verwendet wird [49].

77. Außerdem soll sichergestellt werden, dass auf den tatsächlichen Konsum von Alkohol unabhängig von der Darreichungsform Verbrauchsteuer erhoben wird. Eine Steuerbefreiung soll nur dann gewährt werden, wenn der vom Endabnehmer konsumierte Restalkohol in Lebensmitteln unterhalb einer vom Unionsgesetzgeber festgelegten De-minimis-Schwelle liegt, nämlich 5 Liter reinen Alkohols je 100 kg *des Enderzeugnisses*.

49 — Urteil vom 19. April 2007, Profisa (C-63/06, Slg. 2007, I-3239, Randnr. 17).

78. Ausschlaggebend für die Steuerbefreiung ist also, welchen Alkoholgehalt das Lebensmittel hat, das unter Verwendung einer Kochspirituose hergestellt wurde, nicht aber, welchen Alkoholgehalt die Kochspirituose selbst hatte [50].

79. Im vorliegenden Fall besteht Einigkeit zwischen den Beteiligten des Ausgangsrechtsstreits, dass sich bei Verwendung von Kochwein als Zutat entsprechend einem anerkannten Rezept stets ein Enderzeugnis mit einem Alkoholgehalt von weniger als 5 % vol ergibt, so dass eine Anwendung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 möglich ist.

80. Damit bleibt als Zwischenergebnis festzuhalten:

Kochspirituosen, welche der harmonisierten Verbrauchsteuer auf Alkohol und alkoholische Getränke unterliegen, sind nach Maßgabe von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 von jener Steuer zu befreien.

50 — Der Alkoholgehalt der Zutat ist nur als Vorfrage im Rahmen der ersten Voraussetzung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 von Belang (oben, Nr. 72 dieser Schlussanträge), und zwar wenn es zu bestimmen gilt, ob überhaupt eine der Verbrauchsteuer unterliegende Spirituose vorliegt (vgl. etwa Art. 20 erster oder zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 92/83).

2. Die Folgen der Überführung einer von der Verbrauchsteuer befreiten Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr im Herstellungsland (vierte Vorlagefrage)

81. Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, welche Pflichten sich für den Einfuhrmitgliedstaat daraus ergeben, dass sich Kochspirituosen im Mitgliedstaat ihrer Herstellung bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befanden. Dieselbe Problematik klingt übrigens auch in der dritten Vorlagefrage schon an [51].

82. Zur Erörterung dieses Themas ist es erforderlich, danach zu unterscheiden, warum sich eine Ware im Mitgliedstaat ihrer Herstellung im steuerrechtlich freien Verkehr befand.

83. Im Normalfall erfolgt die Überführung einer Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr, wenn die im Mitgliedstaat der Herstellung fällige Verbrauchsteuer entrichtet wird (Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/12). Wird die betreffende Ware im Anschluss zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat verbracht, so entsteht der Anspruch auf Verbrauchsteuer in diesem anderen Mitgliedstaat neu (Art. 7 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12), wohingegen die im Herkunftsmitgliedstaat bereits entrichtete Verbrauchsteuer erstattet wird [52]. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass eine Ware, die der harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegt, stets in dem Mitgliedstaat versteuert wird, in dem ihr Verbrauch tatsächlich anfällt, und zwar zum dort geltenden Steuersatz [53].

84. Bei den hier streitigen Kochspirituosen handelt es sich hingegen um Ware, die die Steuerbehörden des Mitgliedstaats der Herstellung (Frankreich) überhaupt nicht als verbrauchsteuerpflichtig ansehen. Dies haben Repertoire Culinaire und die französische Regierung in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof auf Nachfrage bestätigt. Die Kochspirituosen befanden sich also im Staat ihrer Herstellung gerade deshalb von Beginn an im steuerrechtlich freien Verkehr, weil auf sie nach Ansicht der dortigen Behörden überhaupt keine Verbrauchsteuer entrichtet werden musste.

85. In einem solchen Fall besteht, wie die Kommission zutreffend unterstreicht, kein Interesse daran, sicherzustellen, dass die Ware im Mitgliedstaat ihres Verbrauchs (hier: Vereinigtes Königreich) versteuert wird. Vielmehr soll sie überhaupt nicht versteuert werden.

86. Umgekehrt besteht ein spezifisches unionsrechtliches Interesse daran, dass die Verbrauchsteuerpflicht wie auch die

51 — In der dritten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob verbrauchsteuerpflichtige Kochspirituosen aufgrund ihrer Bestimmung für die Zubereitung von Lebensmitteln schon „zum Zeitpunkt [ihrer] Herstellung … als von der Verbrauchsteuer befreit zu behandeln“ sind.

52 — Art. 22 in Verbindung mit Art. 7 der Richtlinie 92/12; vgl. auch den 18. Erwägungsgrund jener Richtlinie und Urteil vom 23. November 2006, Joustra (C-5/05, Slg. 2006, I-11075, Randnr. 30).

53 — Diese Steuersätze können sich von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat erheblich unterscheiden.

Verbrauchsteuerbefreiung von Alkohol und alkoholischen Getränken in allen Mitgliedstaaten und somit im gesamten Binnenmarkt einheitlich gehandhabt werden [54], um das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten [55].

87. Das Funktionieren des Binnenmarkts setzt den freien Verkehr aller Waren voraus (Art. 26 Abs. 2 AEUV und Art. 28 AEUV bis 37 AEUV [56]), auch der verbrauchsteuerpflichtigen Waren [57]. Dazu gehört nach dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung [58], dass die Finanzverwaltung des Bestimmungslands die von den zuständigen Stellen des Herkunftslands vorgenommene Einordnung einer Ware als verbrauchsteuerpflichtig, als nicht verbrauchsteuerpflichtig oder als von der Verbrauchsteuer befreit anerkennt [59]. Denn selbst wenn die nationalen Steuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke stark variieren mögen, ist doch der Steueranspruch als solcher harmonisiert und unterliegt in allen Mitgliedstaaten den gleichen Voraussetzungen [60].

88. Den freien Warenverkehr im Binnenmarkt würde es unnötig erschweren, wenn die Behörden des Vereinigten Königreichs in einem Fall wie dem vorliegenden im Rahmen des von ihnen praktizierten Rückerstattungsmodells (vgl. Art. 4 Abs. 1 Buchst. a FA 1995) [61] zunächst auf der Entrichtung der Verbrauchsteuer für die aus Frankreich eingeführten Kochspirituosen bestehen würden, nur um sie alsbald wieder zurückzuerstatten.

89. Sicherlich ist es den Mitgliedstaaten gestattet, geeignete Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung und Missbrauch im Zusammenhang mit Verbrauchsteuerbefreiungen zu treffen [62]. Solche Maßnahmen setzen allerdings voraus, dass konkrete, objektiv nachprüfbare Anhaltspunkte für das Vorliegen einer ernst zu nehmenden Gefahr von Steuerflucht,

54 — Vierter Erwägungsgrund der Richtlinie 92/12 („Um die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen, muss der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein."); vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 2. April 1998, EMU Tabac u. a. (C-296/95, Slg. 1998, I-1605, Randnr. 22), vom 5. April 2001, Van de Water (C-325/99, Slg. 2001, I-2729, Randnr. 39), und Joustra (zitiert in Fn. 52, Randnr. 27).

55 — Erster Erwägungsgrund der Richtlinie 92/12 und dritter Erwägungsgrund der Richtlinie 92/83.

56 — Ehemals Art. 14 Abs. 2 EG und Art. 23 EG bis 31 EG.

57 — Erster Erwägungsgrund der Richtlinie 92/12.

58 — Dieser Grundsatz ist seit dem Urteil vom 20. Februar 1979, Rewe-Zentral („Cassis de Dijon", 120/78, Slg. 1979, 649, Randnr. 14), in der Rechtsprechung zum freien Warenverkehr fest etabliert; vgl. etwa Urteil vom 22. Oktober 1998, Kommission/Frankreich („Gänsestopfleber", C-184/96, Slg. 1998, I-6197, Randnr. 28).

59 — Die gegenseitige Anerkennung stand auch im Urteil Italien/Kommission (zitiert in Fn. 21) im Hintergrund. Dort ging es um die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Mitgliedstaat den von anderen Mitgliedstaaten gewährten Steuerbefreiungen die — grundsätzlich erforderliche — Anerkennung ausnahmsweise verweigern kann.

60 — Vgl. nochmals den vierten Erwägungsgrund der Richtlinie 92/12.

61 — Dieses Rückerstattungsmodell stützt sich auf die in Art. 27 Abs. 6 der Richtlinie 92/83 eröffnete Option und sieht vor, dass die Verbrauchsteuer auf Alkohol zunächst entrichtet und dann unter bestimmten Bedingungen wieder erstattet wird. Im Fall von Kochspirituosen erfolgt die Erstattung erst dann, wenn die Spirituosen tatsächlich bei der Zubereitung von Lebensmitteln verarbeitet worden sind.

62 — Vgl. dazu die einleitende Formulierung von Art. 27 Abs. 1 sowie den 22. Erwägungsgrund der Richtlinie 92/83.

Steuerhinterziehung oder Missbrauch sprechen [63], zumal im Anwendungsbereich von Art. 27 der Richtlinie 92/83 die Steuerbefreiung die Regel und ihre Versagung die Ausnahme ist [64].

90. Allgemeine Behauptungen, es könnte hinsichtlich eines bestimmten Erzeugnisses zu Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch kommen, berechtigen den Einfuhrmitgliedstaat nicht, einer im Mitgliedstaat der Herstellung gewährten Verbrauchsteuerbefreiung von vornherein die Anerkennung zu versagen [65]. Das widerspräche dem freien Warenverkehr und im Übrigen auch dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten.

91. Im vorliegenden Fall steht nach den Tatsachenfeststellungen des vorlegenden Gerichts fest, dass die beschlagnahmten Kochspirituosen aufgrund des Zusatzes von Salz und Pfeffer untrinkbar sind. Mit wirtschaftlich vertretbarem Aufwand kann weder die Beigabe von Salz und Pfeffer rückgängig gemacht werden, noch lässt sich der Alkohol in den Erzeugnissen vollständig isolieren. Wie das vorlegende Gericht überdies ausführt, bestehen keinerlei Anzeichen für Missbrauchsfälle im Zusammenhang mit Kochspirituosen wie den hier streitigen. Es kann also mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die beschlagnahmten Kochspirituosen auch tatsächlich in dem in Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 genannten Sinne zur Herstellung von Lebensmitteln verwendet werden.

92. Damit fehlt es in einem Fall wie dem vorliegenden an konkreten und objektiv nachprüfbaren Anhaltspunkten dafür, dass die in Frage stehenden Erzeugnisse im Mitgliedstaat der Herstellung zu Unrecht als verbrauchsteuerfrei bzw. als von der Verbrauchsteuer befreit angesehen wurden oder dass das in Frage stehende Erzeugnis im Widerspruch zum Sinn und Zweck einer Steuerbefreiung verwendet werden könnte. Unter solchen Umständen entpuppt sich das Bestehen der britischen Finanzverwaltung auf der Entrichtung der Verbrauchsteuer für die streitigen Kochspirituosen als reiner Formalismus, der sich nicht sachlich rechtfertigen lässt.

93. Insgesamt ist somit auf die vierte Vorlagefrage zu antworten:

Erzeugnisse, die sich im Mitgliedstaat ihrer Herstellung als verbrauchsteuerfrei oder als von der Verbrauchsteuer befreit im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, dürfen auch in einem anderen Mitgliedstaat, in den sie zu gewerblichen Zwecken verbracht wurden, nicht den Vorschriften über die harmonisierte Verbrauchsteuer unterworfen

63 — Urteil Italien/Kommission (zitiert in Fn. 21, Randnr. 52); im selben Sinne — wenngleich in anderem Zusammenhang — Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 75), und vom 7. Juli 2005, Kommission/Österreich (C-147/03, Slg. 2005, I-5969, Randnr. 68).

64 — In diesem Sinne — bezogen auf Art. 27 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie 92/83 — Urteile Italien/Kommission (zitiert in Fn. 21, Randnr. 50) und Profisa (zitiert in Fn. 49, Randnr. 18).

65 — Nach feststehender Rechtsprechung darf nicht aus der bloßen Inanspruchnahme von Rechtsvorschriften oder steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten auf einen Missbrauch geschlossen werden; vgl. etwa Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnrn. 36 und 37), vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 61), und vom 30. Januar 2007, Kommission/Dänemark (C-150/04, Slg. 2007, I-1163, Randnr. 58).

werden, es sei denn, es bestünden konkrete und objektiv nachprüfbare Anhaltspunkte dafür,

— dass die Steuerfreiheit oder die Steuerbefreiung im Mitgliedstaat der Herstellung zu Unrecht angenommen wurde

oder

— dass Erzeugnisse, die im Mitgliedstaat der Herstellung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 von der Steuer befreit waren, zu anderen Zwecken als den dort genannten verwendet werden könnten.

3. Die unionsrechtlichen Anforderungen an die Verbrauchsteuerbefreiung im Wege der Rückerstattung (zweite Vorlagefrage)

94. Mit seiner zweiten Frage begehrt das vorlegende Gericht im Wesentlichen Auskunft darüber, welche Anforderungen das Unionsrecht an die Ausgestaltung der Verbrauchsteuerbefreiung gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 im innerstaatlichen Recht stellt, wenn der betreffende Mitgliedstaat sich für das Rückerstattungsmodell im Sinne von Art. 27 Abs. 6 der Richtlinie 92/83 entscheidet.

95. Hintergrund dieser Frage ist, dass eine Verbrauchsteuerrückerstattung für Kochspirituosen nach dem Recht des Vereinigten Königreichs nur unter sehr engen, in Art. 4 FA 1995 normierten Voraussetzungen möglich ist, von denen das vorlegende Gericht im Zusammenhang mit seiner zweiten Vorlagefrage folgende hervorhebt:

— Die Kochspirituosen müssen tatsächlich als Zutaten bei der Herstellung von Lebensmitteln verwendet worden sein (Art. 4 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Abs. 2 Buchst. c FA 1995).

— Der Antrag auf Rückerstattung kann nur von Personen gestellt werden, die die Kochspirituosen selbst als Zutaten in Lebensmitteln verwendet haben oder die als Großhändler solche Lebensmittel vertreiben (Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und b FA 1995).

— Für die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs besteht eine Frist von höchstens vier Monaten ab Verarbeitung der Kochspirituosen (Art. 4 Abs. 5 Buchst. a FA 1995).

— Der Erstattungsbetrag muss mindestens 250 GBP betragen (Art. 4 Abs. 5 Buchst. b FA 1995).

96. Zunächst ist daran zu erinnern, dass es den Mitgliedstaaten gemäß Art. 27 Abs. 6 der Richtlinie 92/83 frei steht, die Befreiung von der harmonisierten Verbrauchsteuer im Wege einer Verbrauchsteuerrückerstattung zu regeln [66].

97. Die Festlegung der Modalitäten für die Verbrauchsteuerrückerstattung obliegt den Mitgliedstaaten. Dies ergibt sich zum einen aus dem Grundsatz der Verfahrensautonomie, zum anderen aus den einleitenden Worten zu Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83 („Die Mitgliedstaaten befreien … nach Maßgabe von Bedingungen, die sie … festlegen …"). Dabei sind allerdings, wie stets, die Grundsätze der Äquivalenz (Gleichwertigkeit) und der Effektivität zu beachten [67].

98. Für eine ungünstigere Behandlung der Verbrauchsteuerrückerstattung in den unionsrechtlich harmonisierten Fällen gegenüber der Erstattung anderer, rein innerstaatlich geregelter Verbrauchsteuern bestehen im vorliegenden Fall keine Anhaltspunkte. Probleme im Hinblick auf den *Grundsatz der Äquivalenz* stellen sich somit nicht.

99. Einer näheren Erörterung bedarf aber, ob die in Art. 4 FA 1995 niedergelegten Bedingungen für eine Rückerstattung mit dem *Grundsatz der Effektivität* vereinbar sind. Dieser Grundsatz erfordert, dass die Rückerstattung der Verbrauchsteuer nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird [68]. Hinzu kommt nach Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83, dass die Bedingungen für die Rückerstattung der „Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung" der Verbrauchsteuerbefreiungen sowie der „Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch" dienen müssen.

100. Dass Kochspirituosen gemäß Art. 4 FA 1995 tatsächlich zur Herstellung von Lebensmitteln verwendet worden sein müssen, verstößt für sich allein genommen noch nicht gegen die unionsrechtlichen Anforderungen. Bei einem Rückerstattungsmodell im Sinne von Art. 27 Abs. 6 der Richtlinie 92/83 liegt es sogar in der Natur der Sache, dass die zu erstattende Verbrauchsteuer Alkohol betrifft, der bereits als Zutat beim Kochen verwendet worden ist.

66 — Vgl. auch den 18. Erwägungsgrund der Richtlinie 92/83.

67 — Ständige Rechtsprechung; vgl. statt vieler die in den verschiedensten Zusammenhängen ergangenen Urteile vom 27. März 1980, Denkavit italiana (61/79, Slg. 1980, 1205, Randnrn. 22 bis 25), vom 9. November 1983, San Giorgio (199/82, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12), vom 15. September 1998, Edis (C-231/96, Slg. 1998, I-4951, Randnr. 34), vom 6. Oktober 2005, MyTravel (C-291/03, Slg. 2005, I-8477, Randnr. 17), und vom 26. Januar 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Slg. 2010, I-635, Randnr. 31).

68 — Vgl. nochmals die in Fn. 67 angeführten Urteile San Giorgio (Randnr. 12), Edis (Randnr. 34) und MyTravel (Randnr. 17); im selben Sinne die Urteile vom 15. April 2008, Impact (C-268/06, Slg. 2008, I-2483, Randnr. 46), und vom 29. Oktober 2009, Pontin (C-63/08, Slg. 2009, I-10467, Randnr. 43).

101. Nur im Fall von importierten Kochspirituosen müssen die Behörden des Einfuhrmitgliedstaats, wie erwähnt [69], eine bereits im Mitgliedstaat der Herstellung gewährte Steuerbefreiung anerkennen. Sie können insoweit nicht verlangen, dass die Verbrauchsteuer zunächst entrichtet und sodann — nach dem Kochen — ihre Rückerstattung beantragt wird.

102. Problematisch ist allerdings bei einer Regelung wie Art. 4 FA 1995, dass sie Verbrauchsteuerrückerstattungen ausschließt, soweit der Erstattungsbetrag unter 250 GBP liegt. Dieser Mindestbetrag kann von der Finanzverwaltung sogar noch angehoben werden (Art. 4 Abs. 5 Buchst. b und Abs. 6 FA 1995).

103. Zwar ist es nach dem Unionsrecht nicht grundsätzlich ausgeschlossen, dass ein Mitgliedstaat Bagatellbeträge von der Rückerstattung ausnimmt. Anders als im Bereich der Mehrwertsteuer [70] sieht aber die Richtlinie 92/83 keine solche Möglichkeit vor. Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass auch ohne eine ausdrückliche Erlaubnis in der Richtlinie Bagatellgrenzen in das nationale Recht eingeführt werden dürfen, kann der Betrag von 250 GBP in keinem Fall als geeignet angesehen werden [71]. Es handelt sich vielmehr um einen Betrag, der deutlich über jeder vorstellbaren De-minimis-Schwelle liegt.

104. Hinzu kommt, dass die Bagatellgrenze in einer Regelung wie der des Art. 4 FA 1995 mit einer Begrenzung des Kreises der Antragsberechtigten sowie einer vergleichsweise kurzen Antragsfrist gekoppelt ist. Diese Regelungsbestandteile — Mindestbetrag, Antragsfrist und begrenzter Kreis von Antragsberechtigten — verstärken sich gegenseitig in ihrer Wirkung.

105. Wie Repertoire Culinaire im Verfahren vor dem Gerichtshof anschaulich dargelegt hat, wäre unter Zugrundelegung des 2002 im Vereinigten Königreich geltenden Verbrauchsteuersatzes [72] der Verbrauch von mindestens 215 Flaschen Kochwein über einen Zeitraum von drei Monaten hinweg erforderlich gewesen, um den Mindestbetrag von 250 GBP für eine Verbrauchsteuerrückerstattung nach Art. 4 FA 1995 zu erreichen. Diesen Angaben hat kein Verfahrensbeteiligter widersprochen.

69 — Vgl. meine Ausführungen zur vierten Vorlagefrage (Nrn. 81 bis 93 dieser Schlussanträge).

70 — Vgl. Art. 183 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), betreffend die Erstattung bzw. den Vortrag von Vorsteuer.

71 — Am 16. Juli 2002, dem Tag der Beschlagnahme der streitgegenständlichen Kochspirituosen, entsprach dieser Betrag einem Gegenwert von rund 388 Euro; am 10. Juni 2010, dem Tag der mündlichen Verhandlung im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren, waren es rund 302 Euro.

72 — Repertoire Culinaire bezieht sich auf den Zeitraum vor dem 27. April 2002, aus dem nach den Angaben dieses Unternehmens der Großteil seiner Verbrauchsteuerrückforderungen stammt.

106. Vorbehaltlich der Nachprüfung ihrer Richtigkeit durch das vorlegende Gericht lässt sich aus diesen Angaben unschwer erkennen, dass im Vereinigten Königreich allenfalls Großverbraucher von Kochspirituosen in den Genuss der gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. f geltenden Verbrauchsteuerbefreiung kommen können. Eine Vielzahl von Restaurants und sonstigen Betrieben, die Kochspirituosen nur gelegentlich und jedenfalls in geringeren Mengen bei der Zubereitung von Speisen verwenden, sind angesichts der Strenge der britischen Rückerstattungsregel von der Inanspruchnahme der Verbrauchsteuerbefreiung praktisch ausgeschlossen.

107. Hinzu kommt, dass Art. 4 Abs. 3 FA 1995 das Antragsrecht für eine Verbrauchsteuerrückerstattung ausschließlich Personen einräumt, die Kochspirituosen selbst als Zutaten in Lebensmitteln verwendet haben oder die als Großhändler solche Lebensmittel vertreiben. Keinerlei Antragsrecht hat somit ein Großhändler wie Repertoire Culinaire, der nur die Kochspirituosen als solche vertreibt, nicht aber die aus ihnen hergestellten Lebensmittel.

108. Insgesamt führt eine Regelung wie Art. 4 FA 1995 letztlich dazu, dass die — verpflichtend vorgeschriebene — Verbrauchsteuerbefreiung im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 weitgehend leer läuft. Dies steht im Widerspruch zu der unionsrechtlichen Vorgabe, dass die von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen eine korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiungen ermöglichen sollen (Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83). Auch der Grundsatz, dass im Anwendungsbereich von Art. 27 der Richtlinie 92/83 die Steuerbefreiung die Regel und ihre Versagung die Ausnahme ist [73], wird auf diese Weise in sein Gegenteil verkehrt.

109. Zwar trifft es zu, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihrer nationalen Regeln über die Verbrauchsteuerbefreiung oder -rückerstattung auch dem Erfordernis der Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung und Missbrauch Rechnung tragen dürfen [74]. Wie aber bereits angemerkt, müssen im Fall einer Versagung der

73 — Vgl. nochmals — bezogen auf Art. 27 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie 92/83 — die Urteile Italien/Kommission (zitiert in Fn. 21, Randnr. 50) und Profisa (zitiert in Fn. 49, Randnr. 18).

74 — Siehe dazu die einleitende Formulierung von Art. 27 Abs. 1 und den 22. Erwägungsgrund der Richtlinie 92/83.

Verbrauchsteuerbefreiung oder -rückerstattung konkrete und objektiv nachweisbare Anhaltspunkte für einen Missbrauch bestehen. Dies ist nach allen dem Gerichtshof vorliegenden Informationen im Fall der streitgegenständlichen Kochspirituosen nicht der Fall. Eine Regelung, die eine vergleichsweise kurze Ausschlussfrist für Erstattungsanträge vorsieht, Beträge unter 250 GBP von jeder Erstattung ausnimmt und zudem Großhändlern von Kochspirituosen generell das Antragsrecht auf eine Verbrauchsteuerrückerstattung vorenthält, geht eindeutig über das legitime Ziel der Missbrauchsbekämpfung hinaus.

110. Alles in allem ist somit auf die zweite Vorlagefrage zu antworten:

Eine innerstaatliche Regelung, die für die Rückerstattung der Verbrauchsteuer auf Kochspirituosen eine Ausschlussfrist von vier Monaten und einen Mindesterstattungsbetrag von 250 GBP vorsieht sowie Großhändler von Kochspirituosen vom Kreis der Antragsberechtigten ausnimmt, verstößt gegen Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83 und den Grundsatz der Effektivität.

VI — Ergebnis

111. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, das Vorabentscheidungsersuchen des First-Tier Tribunal (Tax) des Vereinigten Königreichs wie folgt zu beantworten:

1) Wein und Portwein, die zum Zweck ihrer Verwendung als Kochwein oder Kochportwein mit so viel Salz und Pfeffer versetzt wurden, dass sie als Getränke ungenießbar sind, fallen nicht unter den Begriff des Ethylalkohols im Sinne von Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83.

2) Kochspirituosen, welche der harmonisierten Verbrauchsteuer auf Alkohol und alkoholische Getränke unterliegen, sind nach Maßgabe von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 von jener Steuer zu befreien.

3) Erzeugnisse, die sich im Mitgliedstaat ihrer Herstellung als verbrauchsteuerfrei oder als von der Verbrauchsteuer befreit im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, dürfen auch in einem anderen Mitgliedstaat, in den sie zu gewerblichen Zwecken verbracht wurden, nicht den Vorschriften über die harmonisierte Verbrauchsteuer unterworfen werden, es sei denn, es bestünden konkrete und objektiv nachprüfbare Anhaltspunkte dafür,

— dass die Steuerfreiheit oder die Steuerbefreiung im Mitgliedstaat der Herstellung zu Unrecht angenommen wurde

oder

— dass Erzeugnisse, die im Mitgliedstaat der Herstellung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83 von der Steuer befreit waren, zu anderen Zwecken als den dort genannten verwendet werden könnten.

4) Eine innerstaatliche Regelung, die für die Rückerstattung der Verbrauchsteuer auf Kochspirituosen eine Ausschlussfrist von vier Monaten und einen Mindesterstattungsbetrag von 250 GBP vorsieht sowie Großhändler von Kochspirituosen vom Kreis der Antragsberechtigten ausnimmt, verstößt gegen Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83 und den Grundsatz der Effektivität.