SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS M. POIARES MADURO vom 4. Mai 2006 [1]

1. Mit diesem Vorabentscheidungsersuchen legt der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Österreich), Fragen vor, die im Wesentlichen die Auslegung von Punkt 6 Nummer 2 des Anhangs XIII der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge [2] betreffen.

I — Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, rechtlicher Rahmen und dem Gerichtshof vorgelegte Fragen

2. Im Einzelnen geht es um die Frage, ob die Republik Österreich eine Regelung anwenden darf, wonach die Verbrauchsteuerbefreiung für aus Slowenien eingeführte Zigaretten auf 25 Stück begrenzt ist, soweit sie nach Österreich im persönlichen Gepäck von Reisenden eingeführt werden, die ihren Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat haben und aus Slowenien kommend über eine Landgrenze oder auf einem Binnengewässer unmittelbar in sein Steuergebiet einreisen.

3. Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht im Rahmen einer Berufung von Frau Valeško, die in Österreich wohnhaft ist, gegen einen Bescheid des Zollamts Klagenfurt (im Folgenden: Zollamt), der die Einfuhr von 200 Zigaretten aus Slowenien am 10. Juli 2004 betrifft und mit dem ihr das Zollamt eine Verbrauchsteuerbefreiung für die 200 Zigaretten verweigert und ihr die Zahlung von Tabaksteuer für die 175 Zigaretten aufgegeben hat, um die die anwendbare Freimenge von 25 Zigaretten überschritten wurde.

4. Dieser Bescheid über die Verweigerung der Steuerbefreiung für 175 von Frau Valeško eingeführte Zigaretten wurde auf das Tabak-

1 — Originalsprache: Portugiesisch.

2 — ABl. 2003, L 236, S. 33 (im Folgenden: Beitrittsakte).

steuergesetz vom 31. August 1994[3], insbesondere auf seinen § 29a, gestützt.

5. § 29 Abs. 1 TabStG bestimmt zunächst, dass „Tabakwaren, die eine natürliche Person für den eigenen Bedarf in einem anderen Mitgliedstaat im freien Verkehr erwirbt und selbst in das Steuergebiet verbringt, ... steuerfrei [sind], wenn diese für private und nicht für gewerbliche Zwecke bestimmt sind".

6. § 29a TabStG sieht weiter vor:

„(1) Während der Dauer der in § 44f Abs. 2 genannten Übergangsfristen ist die Verbrauchsteuerbefreiung nach § 29 für Tabakwaren, die im persönlichen Gepäck von Reisenden in das Steuergebiet eingebracht werden, beschränkt auf

...

3. 200 Stück Zigaretten bei der Einreise aus der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Polen, der Republik Slowenien oder der Slowakischen Republik.

(2) Abweichend von Abs. 1 ist die Verbrauchsteuerbefreiung für Tabakwaren, die im persönlichen Gepäck von Reisenden eingeführt werden, die ihren normalen Wohnsitz im Steuergebiet haben und die über eine Landgrenze oder auf einem Binnengewässer unmittelbar in das Steuergebiet einreisen, während der Dauer der in § 44f Abs. 2 genannten Übergangsfristen beschränkt auf

...

2. 25 Stück Zigaretten bei der Einreise aus der Slowakischen Republik, der Republik Slowenien oder der Republik Ungarn."

7. § 44f Abs. 2 Ziffer 4 TabStG bestimmt, dass dieser § 29a gleichzeitig mit der Beitrittsakte in Kraft tritt und während der Übergangsfristen gilt, u. a. für die Republik Slowenien bis zum 31. Dezember 2007.

3 — BGBl. Nr. 704/1994, in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2003 vom 19. Dezember 2003 (BGBl. I Nr. 124/2003) (im Folgenden: TabStG).

8. § 3a der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung vom 5. Jänner 1995 [4] lautet:

„(1) Für Tabakwaren, die im persönlichen Gepäck von Reisenden eingeführt werden, die ihren normalen Wohnsitz im Anwendungsgebiet haben und die über eine Landgrenze zu anderen Staaten als den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und den EFTA-Staaten in das Anwendungsgebiet einreisen, ist die Verbrauchsteuerbefreiung auf:

1. 25 Stück Zigaretten oder

...

beschränkt.

(2) Absatz 1 gilt nicht für Tabakwaren, die nachweislich im Anwendungsgebiet oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union im steuerrechtlich freien Verkehr erworben wurden und für die keine Erstattung oder Vergütung der Verbrauchsteuer erfolgte.

(3) Absatz 1 gilt auch für Tabakwaren, die aus dem schweizerischen Zollausschlussgebiet Samnauntal eingeführt werden.

...“

9. Frau Valeško brachte gegen den Bescheid des Zollamts, mit dem ihr die Zahlung von Tabaksteuer für die 175 Zigaretten aufgegeben wurde, um die die anwendbare Freimenge von 25 Zigaretten überschritten wurde, Berufung mit der Begründung ein, dass die in § 29a TabStG vorgesehene Begrenzung der Befreiung auf 25 Zigaretten im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe. Mit Entscheidung vom 17. Dezember 2004 wies das Zollamt diese Berufung als unbegründet ab.

10. Gegen diese Entscheidung brachte Frau Valeško sodann Beschwerde beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, ein, der dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

1. Sind die Bestimmungen in Punkt 6 Nummer 2 des Anhangs XIII der [Beitrittsakte], wonach unbeschadet des Artikels 8 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] und nach Unterrichtung der Kommission Mitgliedstaaten, solange

4 — BGBl. Nr. 3/1995. Diese Verordnung wurde u. a. mit Wirkung zum 1. Juli 1997 durch eine Verordnung (Änderung der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung) vom 19. Juni 1997 (BGBl. II Nr. 162/1997) geändert.

die genannte Ausnahmeregelung gilt, für aus Slowenien in ihr Hoheitsgebiet ohne Entrichtung weiterer Verbrauchsteuern mitgebrachte Zigaretten die gleichen Mengenbeschränkungen wie für Zigaretten „aufrechterhalten" können, die aus Drittländern eingeführt werden, im Hinblick auf den Terminus technicus „aufrechterhalten" so auszulegen, dass diese Vertragsbestimmungen Mengenbeschränkungen zulassen, die in einem Mitgliedstaat bis zum Beitritt der Republik Slowenien u. a. in Bezug auf die Republik Slowenien als Drittland gegolten haben?

2. Sollte der Gerichtshof jedoch zur Auffassung gelangen, dass die in Rede stehenden Vertragsbestimmungen nicht so auszulegen sind, dass sie Mengenbeschränkungen zulassen, die in einem Mitgliedstaat bis zum Beitritt der Republik Slowenien u. a. in Bezug auf die Republik Slowenien als Drittland gegolten haben, wird gefragt:

Sind die Artikel 23 EG, 25 EG und 26 EG so auszulegen, dass die Regelung eines Mitgliedstaats, wonach die Verbrauchsteuerbefreiung für Tabakwaren, die im persönlichen Gepäck von Reisenden, die ihren normalen Wohnsitz im Steuergebiet des Mitgliedstaats haben und die über eine Landgrenze oder auf einem Binnengewässer unmittelbar in das Steuergebiet des Mitgliedstaats einreisen, eingeführt werden, auf 25 Stück Zigaretten bei der Einreise aus bestimmten anderen Mitgliedstaaten beschränkt ist, nicht den Grundsätzen des freien Warenverkehrs widerspricht, wenn es eine derartige Mengenbeschränkung nur gegenüber einem Zollausschlussgebiet eines einzigen Drittlandes (Schweiz) gibt und es gleichzeitig erlaubt ist, aus allen anderen Drittländern 200 Stück Zigaretten mit Verbrauchsteuerbefreiung in diesen Mitgliedstaat einzuführen?

11. Anlässlich dieser Fragen muss der Gerichtshof mehrere Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts auslegen, insbesondere und vor allem Punkt 6 Nummer 2 des Anhangs XIII der Beitrittsakte, in dem es heißt:

„...

Abweichend von Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 92/79/EWG darf Slowenien die Anwendung der globalen Mindestverbrauchsteuer von 60 EUR bzw. 64 EUR je 1 000 Zigaretten der gängigsten Preisklasse bis zum 31. Dezember 2007 aufschieben, sofern Slowenien während dieses Zeitraums seine Verbrauchsteuersätze schrittweise an die in der Richtlinie vorgesehene globale Mindestverbrauchsteuer angleicht.

Unbeschadet des Artikels 8 der Richtlinie 92/12/EWG ... und nach Unterrichtung der Kommission können die Mitgliedstaaten, solange die genannte Ausnahmeregelung gilt, für aus Slowenien in ihr Hoheitsgebiet ohne Entrichtung weiterer Verbrauchsteuern mitgebrachte Zigaretten die gleichen Mengenbeschränkungen wie für Zigaretten aufrechterhalten, die aus Drittländern eingeführt werden. Die Mitgliedstaaten, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, können die erforderlichen Kontrollen durchführen, sofern dadurch das einwandfreie Funktionieren des Binnenmarktes nicht beeinträchtigt wird."

12. Artikel 8 der Richtlinie 92/12 sieht vor, dass „[f]ür Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, ... die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben [werden]".

13. Artikel 45 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen [5] lautet:

„Von den Eingangsabgaben befreit sind vorbehaltlich der Artikel 46 bis 49 die aus einem Drittland eingeführten Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden, sofern es sich um Einfuhren ohne kommerziellen Charakter handelt."

14. Bei Zigaretten wird die Befreiung nach Artikel 45 Absatz 1 durch Artikel 46 Absatz 1 Buchstabe a der Verordnung Nr. 918/83 auf die Höchstmenge von 200 Stück beschränkt.

15. Artikel 49 Absatz 1 dieser Verordnung bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können Wert und/oder Menge der von den Eingangsabgaben zu befreienden Waren niedriger festsetzen, wenn diese Waren eingeführt werden von

— Bewohnern des Grenzgebiets,

— Grenzarbeitnehmern,

5 — ABl. L 105, S. 1.

— dem Personal von im Verkehr zwischen Drittländern und der Gemeinschaft eingesetzten Verkehrsmitteln.

..."

16. Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 69/169/EWG des Rates vom 28. Mai 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr [6] in der Fassung der Vierten Richtlinie 78/1033/EWG des Rates vom 19. Dezember 1978 [7] und der Richtlinie 94/4/EG des Rates vom 14. Februar 1994 [8] bestimmt:

„Waren, die im persönlichen Gepäck der aus Drittländern kommenden Reisenden eingeführt werden, sind von den Umsatzsteuern und den Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr befreit, sofern die Einfuhr keinen kommerziellen Charakter hat und der Gesamtwert dieser Waren je Person 175 ECU nicht übersteigt."

6 — ABl. L 133, S. 6.
7 — ABl. L 366, S. 31.
8 — ABl. L 60, S. 14 (im Folgenden: Richtlinie 69/169).

17. Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/169 setzt jeder Mitgliedstaat für die Befreiung von den Umsatzsteuern und den Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr von Zigaretten eine mengenmäßige Begrenzung von 200 Stück fest.

18. Artikel 5 dieser Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten können Wert und/oder Menge der zu befreienden Waren bis auf 1/10 der Werte und/oder Mengen, die in ... Artikel 4 Absatz 1 Spalte II vorgesehen sind, verringern, wenn die Waren aus einem anderen Mitgliedstaat durch Personen, die ihren Wohnsitz im Grenzgebiet des Mitgliedstaats der Einfuhr oder des benachbarten Mitgliedstaats haben, durch Grenzarbeitnehmer oder durch das Personal der im grenzüberschreitenden Verkehr eingesetzten Verkehrsmittel eingeführt werden.

Jedoch können die Befreiungen bei den nachstehenden Erzeugnissen wie folgt beschränkt werden:

a) Tabakwaren:

Zigaretten: 40 Stück

...

(2) Die Mitgliedstaaten können Wert und/oder Menge der zu befreienden Waren niedriger festsetzen, wenn diese Waren aus einem Drittland durch Personen, die ihren Wohnsitz im Grenzgebiet haben, durch Grenzarbeitnehmer oder durch das Personal der im Verkehr zwischen den Drittländern und der Gemeinschaft eingesetzten Verkehrsmittel eingeführt werden.

...

(8) Die Mitgliedstaaten können die Warenmengen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a) und d) für Reisende, die aus einem Drittland in einen Mitgliedstaat einreisen, niedriger festsetzen."

II — Rechtliche Analyse

19. Aus den anwendbaren österreichischen Rechtsvorschriften ergibt sich, dass die Einfuhr von 25 Stück Zigaretten durch in Österreich Ansässige, die auf dem Landweg oder auf einem Binnengewässer aus Slowenien nach Österreich einreisen, für den persönlichen Gebrauch von der Verbrauchsteuer befreit ist. Wenn dagegen in Österreich ansässige Personen im Rahmen einer Reise aus einem Drittland mit Ausnahme des Zollausschlussgebiets Samnauntal Zigaretten, ebenfalls zum persönlichen Gebrauch, einführen, so gilt eine Freimenge von 200 Zigaretten.

20. Nach der österreichischen Regelung gilt demnach für Einfuhren aus einem Mitgliedstaat, im vorliegenden Fall der Republik Slowenien, eine auf 25 Zigaretten begrenzte und damit *geringere* Verbrauchsteuerfreimenge als die von 200 Zigaretten, die für Einfuhren aus Drittländern gilt, ausgenommen das Zollausschlussgebiet Samnauntal, das wie die Republik Slowenien behandelt wird. Die Einfuhren von Zigaretten nach Österreich durch Reisende, die aus einem Mitgliedstaat, im vorliegenden Fall der Republik Slowenien, einreisen, werden somit weniger günstig behandelt als die Einfuhren von Zigaretten aus fast allen Drittländern.

21. Darin liegt auf den ersten Blick eine Diskriminierung der Tabakeinfuhren aus einem Mitgliedstaat, der Republik Slowenien, gegenüber den von Reisenden vorgenommenen Tabakeinfuhren aus Drittländern mit Ausnahme des Zollausschlussgebiets Samnauntal.

22. Eine solche unterschiedliche Behandlung kann allerdings objektiv gerechtfertigt und durch das Gemeinschaftsrecht ausdrücklich

zugelassen worden sein. Dazu ist daran zu erinnern, dass Punkt 6 des Anhangs XIII der Beitrittsakte ausdrücklich vorsieht, dass „die Mitgliedstaaten ... für aus Slowenien in ihr Hoheitsgebiet ohne Entrichtung weiterer Verbrauchsteuern mitgebrachte Zigaretten die gleichen Mengenbeschränkungen wie für Zigaretten aufrechterhalten [können], die aus Drittländern eingeführt werden".

III — Erste Frage

23. In den Mittelpunkt seiner ersten Frage stellt das vorlegende Gericht das Problem der Auslegung des Begriffes „aufrechterhalten" in Punkt 6 Nummer 2 des Anhangs XIII der Beitrittsakte. Es geht um die Feststellung, ob dieser Begriff die Aufrechterhaltung der Mengenbeschränkungen gestattet, die in Österreich bis zum Beitritt der Republik Slowenien u. a. gegenüber diesem Land als Drittland galten, oder ob dieser Begriff vielmehr dahin zu verstehen ist, dass die Mengenbeschränkungen aufrechterhalten werden können, die in Österreich gegenwärtig gegenüber Drittländern gelten.

24. Unabhängig davon, ob der Begriff „aufrechterhalten" in dem genannten Punkt 6 als Verweisung auf die Vergangenheit oder auf die Gegenwart zu verstehen ist, kommt es jedenfalls entscheidend auf die Feststellung an, welche Mengenbeschränkungen die Mitgliedstaaten nach dem Gemeinschaftsrecht für die von Verbrauchsteuern, Mehrwertsteuer oder Zöllen befreite Einfuhr von Zigaretten durch aus Drittländern einreisende Personen anwenden können. Die Antwort auf diese Frage ergibt sich aus der Richtlinie 69/169 und der Verordnung Nr. 918/83. Aus Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/169 und aus Artikel 46 Absatz 1 Buchstabe a der Verordnung Nr. 918/83 geht hervor, dass die entsprechende Freimenge grundsätzlich 200 Zigaretten umfasst. Nach Artikel 5 der Richtlinie 69/169 und Artikel 49 Absatz 1 der Verordnung Nr. 918/83 können die Mitgliedstaaten jedoch die entsprechende Mengenbeschränkung für die Einfuhr niedriger festsetzen.

25. Von besonderer Bedeutung ist insoweit Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169, wonach „[d]ie Mitgliedstaaten ... die Warenmengen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a) und d) [d. h. die von Umsatz- und Sonderverbrauchsteuern befreite Menge von 200 Zigaretten] für Reisende, die aus einem Drittland in einen Mitgliedstaat einreisen, niedriger festsetzen [können]".

26. Die österreichische Regelung, mit der die verbrauchsteuerfreie Einfuhrmenge auf 25 Zigaretten herabgesetzt wird, wurde nämlich auf der Grundlage dieses Artikels 5 Absatz 8 eingeführt. Für die Auslegung dieser Bestimmung — die im Mittelpunkt der vorliegenden Rechtssache steht — kommt es kaum darauf an, ob man auf die Zeit vor oder nach dem Beitritt der Republik Slowenien abstellt. Ich werde mich zunächst mit der Auslegung

des Artikels 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 befassen, um zu ermitteln, ob es den Mitgliedstaaten danach gestattet ist, nur gegenüber bestimmten Drittländern eine Regelung wie die hier in Rede stehende zu erlassen.

27. Die Kommission vertritt dazu den Standpunkt, dass die fragliche österreichische Regelung nicht mit Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 vereinbar sei. Diese Regelung habe bereits vor dem Beitritt der Republik Slowenien gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen. Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 gestatte es einem Mitgliedstaat, die Freimenge auf weniger als 200 Zigaretten festzusetzen, allerdings nur dann, wenn dies einheitlich geschehe, ohne dass zwischen Drittländern differenziert werde. Dass nach der fraglichen österreichischen Regelung für fast alle Drittländer die Freimenge von 200 Zigaretten gelte, während auf andere (zurzeit nur das Zollausschlussgebiet Samnauntal) die geringere Freimenge von 25 Zigaretten Anwendung finde, stelle eine Diskriminierung dar, die von Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 nicht gedeckt werde. Diese Bestimmung müsse im Licht des für den internationalen Handel geltenden Rechtsgrundsatzes ausgelegt werden, dass eine Diskriminierung zwischen verschiedenen Drittländern verboten sei.

28. Die Republik Österreich sei auch nicht befugt, eine Regelung zu erlassen, mit der die Freimenge ausschließlich für eine in Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 nicht vorgesehene Kategorie von Personen auf 25 Zigaretten herabgesetzt werde, nämlich die der in Österreich ansässigen Personen, die über eine Landgrenze oder mit dem Schiff über ein Binnengewässer aus der Slowakei, Slowenien, Ungarn oder dem Zollausschlussgebiet Samnauntal nach Österreich einreisten.

29. Ich teile den Standpunkt der Kommission nicht. Auch wenn im Welthandelsrecht ein Grundsatz der Nichtdiskriminierung zwischen Drittländern besteht [9], in dessen Licht Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 auszulegen wäre, so bedeutet dies nicht, dass jede unterschiedliche Behandlung verboten wäre. Eine solche Behandlung kann aus objektiven Gründen gerechtfertigt sein, die es ausschließen, dass tatsächlich eine Diskriminierung besteht. Im vorliegenden Fall ist den Mitgliedstaaten insbesondere die Befugnis zuzugestehen, auf der Grundlage von Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 die erforderlichen Maßnahmen zu erlassen, um die Wirksamkeit ihrer Verbrauchsteuerregelungen für Tabakwaren aufrechtzuerhalten, hinter denen oft Gründe des Gesundheitsschutzes stehen.

30. Die auf der Grundlage von Artikel 5 Absatz 8 erlassenen Maßnahmen dürfen

9 — Vgl. insbesondere Artikel I Absatz 1 des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994 (im Folgenden: GATT).

zwar keinesfalls ein Mittel willkürlicher oder ungerechtfertigter Diskriminierung zwischen Staaten darstellen [10]. Das scheint aber bei der fraglichen österreichischen Regelung nicht der Fall zu sein. Wie die österreichische Regierung in ihrer Stellungnahme vorträgt, ist es aus objektiven Gründen gerechtfertigt, dass die mit der österreichischen Regelung vorgesehene Herabsetzung der Freimenge auf 25 Zigaretten in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht nicht auf alle Drittländer und alle Reisenden ohne Differenzierung nach ihrem Wohnsitz erstreckt wird.

31. Erstens ist darauf zu verweisen, dass Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 seinem Wortlaut nach recht weit gefasst ist. Danach können die Mitgliedstaaten eine Freimenge von weniger als 200 Zigaretten für Einfuhren durch Reisende vorsehen, die aus einem Drittland einreisen. Somit wird jedem Mitgliedstaat durch eine Bestimmung dieser Richtlinie ausdrücklich eine allgemeine Befugnis zuerkannt, die Mengenbeschränkungen für die verbrauchsteuerfreie Einfuhr speziell von Tabakwaren niedriger festzusetzen [11]. Artikel 5 Absatz 8 schreibt es somit seinem Wortlaut nach einem Mitgliedstaat nicht vor, diese Mengenbeschränkungen für alle Drittländer und alle Reisenden ohne jede Differenzierung in gleicher Weise niedriger festzusetzen. Daher ist zu überprüfen, ob unter Berücksichtigung der mit der Richtlinie 69/169 verfolgten Ziele und insbesondere ihres Artikels 5 Absatz 8 im vorliegenden Fall eine objektive Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung verschiedener Drittländer und verschiedener Gruppen von Reisenden besteht.

32. Zur Frage, welcher Zweck dem genannten Artikel 5 Absatz 8 im Kontext der allgemeinen Systematik der Richtlinie 69/169 zukommt, ist darauf zu verweisen, dass diese Richtlinie allgemein zum Ziel hat, den grenzüberschreitenden Verkehr von aus Drittländern kommenden Reisenden durch eine Erleichterung der Zollabfertigung der Waren in ihrem persönlichen Gepäck zu fördern [12]. Um dieses Ergebnis zu erreichen, setzt die Richtlinie mengen- oder wertmäßige Grenzen fest, unterhalb deren Reisende, die aus Drittländern kommen, Waren in ihrem persönlichen Gepäck frei von Umsatz- und Sonderverbrauchsteuern einführen können.

33. Artikel 5 der Richtlinie 69/169 sieht allerdings vor, dass die Mitgliedstaaten diese im Voraus und allgemein in den Artikeln 2 und 4 dieser Richtlinie festgesetzten Grenzen

10 — Vgl. Artikel XX des GATT über die allgemeinen Ausnahmen, nach denen WTO-Mitglieder von den Vorschriften des GATT abweichen können.

11 — Dazu ist darauf zu verweisen, dass „[n]ach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ... den Mitgliedstaaten in dem von der Richtlinie 69/169 erfassten Bereich nur die ihnen in der Richtlinie ... selbst eingeräumte begrenzte Zuständigkeit [verbleibt]" (Urteil vom 9. Juni 1992 in der Rechtssache C-96/91, Kommission/Spanien, Slg. 1992, I-3789, Randnr. 10 und die dort zitierte Rechtsprechung).

12 — Urteil vom 15. Juni 1999 in der Rechtssache C-394/97 (Heinonen, Slg. 1999, I-3599, Randnrn. 24 und 25). Generalanwalt Saggio führt in Nr. 16 seiner Schlussanträge in dieser Rechtssache aus, dass die Richtlinie 69/169 und die Verordnung Nr. 918/83 „Privatpersonen das Recht [gewähren], eine bestimmte Warenmenge in das Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten zollfrei und frei von Umsatzsteuern oder sonstigen Sonderverbrauchsteuern einzuführen, sofern diese Einfuhr nicht zu gewerblichen Zwecken erfolgt. Es handelt sich um Maßnahmen, die darauf abzielen, einerseits den internationalen Reiseverkehr zu fördern, andererseits die Arbeit der Zollbehörden der Mitgliedstaaten zu vereinfachen."

für Einfuhren aus Drittländern herabsetzen können. Der Befugnis der Mitgliedstaaten zur Festsetzung solcher niedrigerer Grenzen kommt somit Ausnahmecharakter gegenüber dem allgemeinen Ziel der Richtlinie 69/169 zu, den grenzüberschreitenden Reiseverkehr durch eine Erleichterung der Zollabfertigungsformalitäten bei der Einfuhr von Waren zu fördern. Unter den entsprechenden in Artikel 5 vorgesehenen Ausnahmen findet sich in seinem Absatz 8 die den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis, die Mengenbeschränkungen für die Einfuhr von zwei Erzeugnissen, nämlich Tabak und Kaffee sowie Kaffeeextrakte und -essenzen, niedriger festzusetzen.

34. Zwar sieht Absatz 2 desselben Artikels 5 vor, dass die Mitgliedstaaten „Wert und/oder Menge der zu befreienden Waren niedriger festsetzen [können]", wenn diese im Rahmen des Verkehrs im Grenzraum mit Drittländern eingeführt werden. Daraus folgt aber nicht, dass Artikel 5 Absatz 8 nicht als Rechtsgrundlage für eine Regelung wie die hier in Rede stehende österreichische Regelung dienen könnte. Absatz 8 betrifft nämlich nur bestimmte Erzeugnisse: Tabak und Kaffee. Es handelt sich um eine Sonderbestimmung zu Absatz 2, der eine weitere Reichweite hat, da er auf Waren allgemein Anwendung findet. Die Existenz dieses Absatzes 2 schließt es somit nicht aus, dass in eine auf der Grundlage von Absatz 8 erlassene Regelung auch Erwägungen einfließen, die sich auf die geografische Nähe des Staates beziehen, aus dem die von den Reisenden eingeführten Tabak- oder Kaffeeerzeugnisse stammen. Ein Mitgliedstaat kann solche Erwägungen berücksichtigen, wenn er beschließt, die Freimengen für Zigaretten herabzusetzen, um der Einfuhr von Zigaretten, die einem erheblich niedrigeren Verbrauchsteuerniveau unterliegen, im Rahmen von Kurzreisen in Drittländer entgegenzutreten.

35. Der Grund für die in Artikel 5 Absatz 8 vorgesehene Befugnis, die Mengenbeschränkungen für die Einfuhr niedriger festzusetzen, liegt in der Eigenart der betreffenden Erzeugnisse und der verschiedenen nationalen Ansätze in Bezug auf ihren Verbrauch. Es handelt sich um Erzeugnisse — Tabak und Kaffee oder Kaffeeextrakte und –essenzen –, die aufgrund einer sehr unterschiedlichen Besteuerung insbesondere mit Sonderverbrauchsteuern von einem Staat zum anderen großen Preisunterschieden unterliegen können [13]. Das gilt insbesondere für Tabakwaren. Auch wenn ein Staat bei der Festlegung eines hohen Verbrauchsteuerniveaus ganz unterschiedliche Ziele verfolgen kann, so ist das vor allem mit dem Gesundheitsschutz zusammenhängende Ziel, vom Konsum abzuhalten, vollauf gerechtfertigt [14]. Denn insbe-

13 — Was Kaffee betrifft, so gibt es gegenwärtig fünf Mitgliedstaaten, die Verbrauchsteuern auf dieses Erzeugnis erheben. Vgl. dazu den von der Kommission vorgelegten Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Befreiung der von aus Drittländern kommenden Reisenden eingeführten Waren von der Mehrwertsteuer und den Verbrauchsteuern (KOM [2006] 76 endg., S. 5).

14 — Bekanntlich handelt es sich bei Verbrauchsteuern um indirekte Steuern auf den Verbrauch, mit denen zum einen das budgetäre Ziel der Erzielung von Einnahmen für den Fiskus und zum anderen das Ziel verfolgt werden kann, insbesondere aus Gründen des Gesundheitsschutzes vom Konsum bestimmter Erzeugnisse abzuhalten. Eine Anerkennung dieses doppelten Zieles der Verbrauchsteuer zeigt sich im Urteil vom 24. Februar 2000 in der Rechtssache C-434/97 (Kommission/Frankreich, Slg. 2000, I-1129, Randnr. 19) und in Nr. 13 der Schlussanträge des Generalanwalts Saggio in derselben Rechtssache. Vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache C-325/99 (Van de Water, Urteil vom 5. April 2001, Slg. 2001, I-2729), Nr. 25.

sondere bei Tabakwaren stellt die Besteuerung, wie die Gemeinschaft ausdrücklich anerkennt, ein wirksames Instrument dar, um vom Konsum abzuhalten und damit die Gesundheit der Bevölkerung zu schützen [15].

36. Daraus folgt, dass ein Mitgliedstaat nach Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 zum Erlass von Maßnahmen befugt ist, die es ihm erlauben, ein Fehlschlagen seiner Besteuerungspolitik für Tabakwaren zu vermeiden. Wenn sich die in diesem Staat Ansässigen mühelos in Drittländer begeben könnten, die auf Zigaretten erheblich niedrigere Steuern erheben — weil sie sich nicht an ein globales Mindestverbrauchsteuerniveau halten müssen, das dem nach Artikel 2 der Richtlinie 92/79/EWG [16] entspricht –, und diese Erzeugnisse zu einem deutlich niedrigeren Preis erwerben und einführen könnten, dann würde die Wirksamkeit einer solchen Steuerpolitik zur Abhaltung vom Zigarettenkonsum klar beeinträchtigt.

37. Die Republik Österreich muss daher in voller Übereinstimmung mit dem Wortlaut und dem Zweck des Artikels 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 die Möglichkeit haben, die Mengenbeschränkung für die Einfuhr von Zigaretten durch Reisende, die auf dem Landweg nach Österreich zurückkehren, *nur für den Fall* auf die geringere Menge von 25 Stück festzusetzen, dass diese Reisenden aus bestimmten Drittländern einreisen. Außerdem kann die Anwendung einer solchen reduzierten Freimenge auf in Österreich ansässige Reisende beschränkt werden, da sie die Adressaten der Steuerpolitik in Bezug auf Tabakwaren sind, zu deren Schutz der Mitgliedstaat berechtigt ist.

38. Somit kann die in der vorliegenden Rechtssache in Frage stehende unterschiedliche Behandlung objektiv gerechtfertigt werden. Diese Rechtfertigung ergibt sich aus der Verbindung von zwei Faktoren: dem Umstand, dass Zigaretten in den Ländern, auf die die unterschiedliche Behandlung Anwendung findet, nicht auf einem Niveau besteuert werden, das dem vom Gemeinschaftsrecht festgesetzten Mindestbesteuerungsniveau für diese Waren entspricht, und der geografischen Nähe dieser Länder zu Österreich, die Kurzreisen von in Österreich Ansässigen zum Erwerb von Zigaretten begünstigt.

39. Soweit solche Umstände tatsächlich vorliegen, wie es der Fall zu sein scheint, ist die unterschiedliche Behandlung von bestimmten Nachbarländern gegenüber Drittländern, die nicht an Österreich angrenzen oder, soweit dies der Fall ist, Zigaretten in einem Umfang besteuern, der über das vom Gemeinschaftsrecht festgesetzte Mindestmaß hinausgeht, objektiv gerechtfertigt.

15 — In Artikel 6 des WHO-Rahmenübereinkommens zur Eindämmung des Tabakkonsums, das am 21. Mai 2003 in Genf unterzeichnet und mit Beschluss 2004/513/EG des Rates vom 2. Juni 2004 (ABl. L 213, S. 8) genehmigt wurde, heißt es, dass „die Parteien [an]erkennen ..., dass finanzielle und steuerliche Maßnahmen ein wirksames und wichtiges Mittel zur Reduzierung des Tabakkonsums sind".

16 — Richtlinie des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten (ABl. L 316, S. 8). Nach seiner Änderung durch die Richtlinie 2002/10/EG des Rates vom 12. Februar 2002 (ABl. L 46, S. 26) lautet dieser Artikel 2 wie folgt: „Jeder Mitgliedstaat wendet eine globale Mindestverbrauchsteuer (spezifische Verbrauchsteuer plus ad-valorem-Verbrauchsteuer ohne Mehrwertsteuer) mit einer Inzidenz in Höhe von 57 % des Kleinverkaufspreises (einschließlich aller Steuern) und mindestens 60 EUR je 1 000 Zigaretten der gängigsten Preisklasse an. Ab 1. Juli 2006 ist der Betrag ‚60 EUR' durch ‚64 EUR' zu ersetzen."

40. Eine solche unterschiedliche Behandlung muss außerdem im Hinblick auf das verfolgte Ziel verhältnismäßig sein. Wenn die Republik Österreich zur Verhinderung von Zigaretteneinkaufsreisen in Nachbarländer, die die vom Gemeinschaftsrecht für Zigaretten festgesetzte globale Mindestverbrauchsteuer nicht anwenden, in Befolgung des von der Kommission vertretenen Ansatzes die Freimenge für Einfuhren aus allen Drittländern der Welt einheitlich herabsetzen müsste, so wäre die entsprechende Regelung im Hinblick auf das verfolgte Ziel unverhältnismäßig.

41. Es stünde nämlich in völligem Widerspruch zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, wenn die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der ihnen mit Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 zuerkannten Befugnis verpflichtet wären, die Freimenge entweder für Reisende aus allen Drittländern oder aber überhaupt nicht herabzusetzen. Mit einer solchen „Alles oder nichts"-Lösung würde verkannt, dass das zentrale Ziel der Richtlinie 69/169, es sei noch einmal gesagt, darin liegt, die Regelung der Besteuerung von Einfuhren im grenzüberschreitenden Reiseverkehr zwischen Drittländern und der Gemeinschaft zu liberalisieren und diesen Verkehr zu erleichtern. Dieses allgemeine Ziel der Richtlinie 69/169 steht in einem Spannungsverhältnis zu der in Artikel 5 Absatz 8 dieser Richtlinie vorgesehenen Befugnis, da die Ausübung dieser Befugnis eine Behinderung des grenzüberschreitenden Reiseverkehrs zur Folge hat. Das Gleichgewicht, das zwischen der Ausübung der in Artikel 5 Absatz 8 vorgesehenen Befugnis und dem zentralen Ziel der Richtlinie 69/169 gefunden werden muss, impliziert, dass eine von einem Mitgliedstaat auf der Grundlage von Artikel 5 Absatz 8 festgesetzte Reduzierung der Freimenge für Zigaretten nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um zu gewährleisten, dass die von diesem Staat verfolgten und vom Gemeinschaftsrecht anerkannten Ziele erreicht werden.

42. Daher meine ich, dass Artikel 5 Absatz 8 der Richtlinie 69/169 dahin auszulegen ist, dass mit dieser Bestimmung eine von einem Mitgliedstaat erlassene Regelung vereinbar ist, mit der die Freimenge für die Einfuhr von Zigaretten durch in diesem Mitgliedstaat ansässige Privatpersonen nur insoweit herabgesetzt wird, als die Einfuhr aus benachbarten Drittländern erfolgt, deren Besteuerungsniveau nicht mindestens dem im Gemeinschaftsrecht für Zigaretten festgesetzten Mindestverbrauchsteuerniveau entspricht.

43. Folglich ist Punkt 6 des Anhangs XIII der Beitrittsakte dahin auszulegen, dass er es der Republik Österreich nicht verwehrt, für Einfuhren von Zigaretten durch Reisende, die in diesem Staat wohnhaft sind und auf dem Landweg oder auf einem Binnengewässer aus Slowenien einreisen, vorübergehend eine reduzierte Verbrauchsteuerfreimenge von 25 Stück beizubehalten, die der entspricht, die die Republik Österreich zurzeit gegenüber den nach der letzten Erweiterung verbliebenen benachbarten Drittländern anwendet, soweit diese Länder keine globale Mindestverbrauchsteuer auf Zigaretten erheben, die der in Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 92/79 in der Fassung der Richtlinie 2002/10 vorgesehenen gleichkommt.

IV — Zweite Frage

44. In Bezug auf die Beantwortung der zweiten von dem vorlegenden Gericht gestellten Frage stimme ich mit der österreichischen Regierung überein. Dass die reduzierte Verbrauchsteuerfreimenge von 25 Zigaretten zurzeit nur gegenüber einem Zollausschlussgebiet eines einzigen Drittlands (der Schweiz) angewandt wird, während aus allen anderen Drittländern 200 Zigaretten verbrauchsteuerfrei eingeführt werden können, erklärt sich durch den objektiven Umstand, dass dieses Gebiet nach dem Beitritt der Republik Slowenien das einzige an Österreich angrenzende und zu einem Drittland gehörende Gebiet ist, in dem kein Besteuerungsniveau gilt, das mindestens der vom Gemeinschaftsrecht vorgegebenen globalen Mindestverbrauchsteuer entspräche. Dadurch wird die Gemeinschaftsrechtskonformität der fraglichen österreichischen Regelung im Hinblick auf die Republik Slowenien (sowie die anderen an Österreich angrenzenden neuen Mitgliedstaaten) während der Übergangszeit, in der die Republik Slowenien die vom Gemeinschaftsrecht vorgegebene globale Mindestverbrauchsteuer nicht anwenden muss, nicht beeinträchtigt. Dass die herabgesetzte Freimenge auf einen Mitgliedstaat wie Slowenien ebenso wie auf ein Zollausschlussgebiet eines einzigen Drittlands Anwendung findet, impliziert in einer solchen Situation auch nicht, dass dies — wie es das vorlegende Gericht formuliert — den Grundsätzen des freien Warenverkehrs im Sinne der Artikel 23 EG, 25 EG und 26 EG widerspricht.

V — Ergebnis

45. Im Licht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Punkt 6 Nummer 2 des Anhangs XIII der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der

Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge ist dahin auszulegen, dass er es der Republik Österreich nicht verwehrt, für Einfuhren von Zigaretten durch Reisende, die in diesem Staat wohnhaft sind und auf dem Landweg oder auf einem Binnengewässer aus Slowenien einreisen, vorübergehend eine reduzierte Verbrauchsteuerfreimenge von 25 Stück beizubehalten, die der entspricht, die die Republik Österreich zurzeit gegenüber den nach der letzten Erweiterung verbliebenen benachbarten Drittländern anwendet, soweit diese Länder keine globale Mindestverbrauchsteuer auf Zigaretten erheben, die der in Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 92/79/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten in der Fassung der Richtlinie 2002/10/EG des Rates vom 12. Februar 2002 vorgesehenen gleichkommt.

2. Die Antwort auf die vorstehende Frage wird nicht dadurch berührt, dass die mit der fraglichen österreichischen Regelung begründete Mengenbeschränkung zurzeit nur gegenüber einem Zollausschlussgebiet eines einzigen Drittlands gilt und dass zugleich aus allen anderen Drittländern 200 Zigaretten verbrauchsteuerfrei nach Österreich eingeführt werden können. Darin liegt kein Verstoß gegen die Artikel 23 EG, 25 EG und 26 EG.