Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Kammer für Vorabentscheidungssachen)

26. November 2025 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Verbrauchsteuern – Richtlinie 2008/118/EG – Art. 10 Abs. 2 und 4 der Richtlinie 2008/118 – Bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren begangene Unregelmäßigkeit – Beförderung von Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung – Feststellung der Unregelmäßigkeit bei der Beförderung – Beim Entladen des Transportmittels festgestellter Fehlbestand an Waren“

In der Rechtssache T-690/24, [Kolinsen] [i],

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Gerechtshof ’s-Hertogenbosch (Berufungsgericht ’s-Hertogenbosch, Niederlande) mit Entscheidung vom 18. Dezember 2024, beim Gerichtshof eingegangen am 30. Dezember 2024, in dem Verfahren

Inspecteur van de Douane

gegen

FL

erlässt

DAS GERICHT (Kammer für Vorabentscheidungssachen),

zum Zeitpunkt der Beratung unter Mitwirkung des Präsidenten S. Papasavvas, des Richters M. Sampol Pucurull, der Richterin G. Steinfatt sowie der Richter D. Petrlík (Berichterstatter) und W. Valasidis,

Generalanwalt: J. Martín y Pérez de Nanclares,

Kanzler: V. Di Bucci,

aufgrund der am 16. Januar 2025 gemäß Art. 50b Abs. 3 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union erfolgten Weiterleitung des Vorabentscheidungsersuchens vom Gerichtshof an das Gericht,

in Anbetracht des in Art. 50b Abs. 1 Buchst. b der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union geregelten Sachgebiets und des Nichtvorliegens einer eigenständigen Auslegungsfrage im Sinne von Art. 50b Abs. 2 dieser Satzung,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

[i] Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von FL, vertreten durch N. P. J. Ooyevaar,

– der belgischen Regierung, vertreten durch S. Baeyens und M. Jacobs als Bevollmächtigte,

– der niederländischen Regierung, vertreten durch M. K. Bulterman und P. P. Huurnink als Bevollmächtigte,

– der schwedischen Regierung, vertreten durch H. Eklinder, F.-L. Göransson, C. Meyer-Seitz und J. Olsson als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Björkland und W. Roels als Bevollmächtigte,

aufgrund der nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Entscheidung, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 10 Abs. 2 und 4 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Inspecteur van de Douane (Zollinspektor, Niederlande) und FL über die Erstattung der Verbrauchsteuern, die von FL für den Fehlbestand an Ethylalkohol entrichtet wurden, der bei der Lieferung dieser Ware in ein Steuerlager in den Niederlanden festgestellt wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Richtlinie 2008/118 wurde mit Wirkung vom 13. Februar 2023 durch die Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems (ABl. 2020, L 58, S. 4), die sie ersetzt hat, aufgehoben. In Anbetracht des Zeitraums, in dem sich der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens ereignet hat, ist das Vorabentscheidungsersuchen jedoch anhand der Bestimmungen der Richtlinie 2008/118 zu prüfen.

4 Im elften Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 hieß es:

„Im Falle einer Unregelmäßigkeit sollte die Steuer in dem Mitgliedstaat erhoben werden, in dessen Gebiet die Unregelmäßigkeit begangen wurde, die zur Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr geführt hat, oder – falls der Ort, an dem die Unregelmäßigkeit begangen wurde, nicht festgestellt werden kann – in dem Mitgliedstaat, in dem sie entdeckt wurde. Treffen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht an ihrem Bestimmungsort ein und wurde keine Unregelmäßigkeit festgestellt, so gilt die Unregelmäßigkeit als im Abgangsmitgliedstaat begangen.“

5 Art. 4 der Richtlinie 2008/118 bestimmte:

„Im Sinne dieser Richtlinie und ihrer Durchführungsbestimmungen gelten folgende Definitionen:

…

7. Das ‚Verfahren der Steueraussetzung‘ ist eine steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die keinem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren unterliegen, unter Aussetzung der Verbrauchsteuer Anwendung findet.

…

11. Ein ‚Steuerlager‘ ist jeder Ort, an dem unter bestimmten von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem sich das Steuerlager befindet, festgelegten Voraussetzungen verbrauchsteuerpflichtige Waren im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung vom zugelassenen Lagerinhaber in Ausübung seines Berufs hergestellt, verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden.“

6 Art. 7 der Richtlinie 2008/118 sah vor:

„(1) Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

(2) Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt

a) die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

…

(4) Die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellter verbrauchsteuerpflichtiger Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit, infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt oder einer von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates erteilten Genehmigung gelten nicht als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

Im Sinne dieser Richtlinie gelten Waren dann als vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen, wenn sie nicht mehr als verbrauchsteuerpflichtige Waren genutzt werden können.

Die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust der betreffenden verbrauchsteuerpflichtigen Waren ist den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust eingetreten ist, oder, wenn nicht festgestellt werden kann, wo der Verlust eingetreten ist, den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem der Verlust entdeckt wurde, hinreichend nachzuweisen.

…“

7 Art. 10 der Richtlinie 2008/118 bestimmte:

„(1) Wurde bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eine Unregelmäßigkeit begangen, die eine Überführung dieser Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a zur Folge hatte, so findet die Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr in dem Mitgliedstaat statt, in dem die Unregelmäßigkeit begangen wurde.

(2) Wurde bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eine Unregelmäßigkeit festgestellt, die eine Überführung dieser Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a zur Folge hatte, und kann der Ort, an dem die Unregelmäßigkeit begangen wurde, nicht bestimmt werden, so gilt die Unregelmäßigkeit als in dem Mitgliedstaat und zu dem Zeitpunkt eingetreten, in dem bzw. zu dem sie entdeckt wurde.

…

(4) Sind verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Verfahren der Steueraussetzung befördert werden, nicht an ihrem Bestimmungsort eingetroffen und wurde während der Beförderung keine Unregelmäßigkeit festgestellt, die eine Überführung dieser Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a zur Folge hatte, so gilt eine Unregelmäßigkeit als im Abgangsmitgliedstaat und zu dem Zeitpunkt begangen, zu dem die Beförderung begonnen hat, es sei denn, dass den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats innerhalb von vier Monaten nach Beginn der Beförderung gemäß Artikel 20 Absatz 1 ein hinreichender Nachweis über die Beendigung der Beförderung nach Artikel 20 Absatz 2 oder über den Ort, an dem die Unregelmäßigkeit begangen wurde, erbracht wird.

…

(6) Als Unregelmäßigkeit im Sinne dieses Artikels gilt ein während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eintretender Fall – mit Ausnahme des in Artikel 7 Absatz 4 genannten Falls –, aufgrund dessen eine Beförderung oder ein Teil einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht nach Artikel 20 Absatz 2 beendet wurde.“

8 Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 sah vor:

„Verbrauchsteuerpflichtige Waren können in einem Verfahren der Steueraussetzung wie folgt innerhalb des Gebiets der [Europäischen Union] befördert werden, und zwar auch dann, wenn die Waren über ein Drittland oder ein Drittgebiet befördert werden:

a) aus einem Steuerlager zu
   i) einem anderen Steuerlager,

…“

9 In Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 hieß es:

„Die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung endet in de[m] in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a [Ziffer] i … genannten [Fall], wenn der Empfänger die verbrauchsteuerpflichtigen Waren übernommen hat …“

Niederländisches Recht

10 Art. 2b Abs. 2 der Wet op de accijns (Verbrauchsteuergesetz) vom 31. Oktober 1991 (Stb. 1991, Nr. 561) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung lautete:

„Die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung endet in den in Art. 2a Abs. 1 Buchst. a, b, c und e, Art. 2a Abs. 2 und Art. 2a Abs. 3 Buchst. a, b, c und e genannten Fällen, wenn der Empfänger die verbrauchsteuerpflichtigen Waren übernommen hat …“

11 Art. 2c des Verbrauchsteuergesetzes sah vor:

„…

(2) Wird in den Niederlanden festgestellt, dass bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren gemäß Abs. 1 eine Unregelmäßigkeit eingetreten ist, die eine Überführung dieser Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a zur Folge hatte, und kann nicht festgestellt werden, wo die Unregelmäßigkeit eingetreten ist, so gilt sie als in den Niederlanden und zu dem Zeitpunkt eingetreten, zu dem sie entdeckt wurde.

…

(7) Als Unregelmäßigkeit im Sinne dieses Artikels gilt ein während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eintretender Fall – mit Ausnahme des in Art. 2 Abs. 5 genannten Falls –, infolge dessen eine Beförderung oder ein Teil einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht nach Art. 2b Abs. 2 beendet wurde.

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

12 Im März und im April 2019 beförderte FL per Schiff zwei Ladungen (1 680 018 bzw. 1 460 715 l) losen Ethylalkohol von einem Steuerlager in Belgien zu einem Steuerlager in den Niederlanden. Der Transport erfolgte im Rahmen einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung gemäß den Art. 17 bis 31 der Richtlinie 2008/118.

13 Bei der Ankunft am Bestimmungsort stellte der Empfänger fest, dass er um 9 239 bzw. 4 732 l weniger Ethylalkohol erhalten hatte als in den elektronischen Verwaltungsdokumenten für die Anwendung des Verfahrens der Steueraussetzung angegeben.

14 Mit zwei Schreiben vom Juli 2019 informierte der Zollinspektor FL über seine Verpflichtung, in den Niederlanden in Bezug auf die festgestellten Fehlbestände an Ethylalkohol Verbrauchsteuern in Höhe von 42 405 bzw. 5 889 Euro zu entrichten.

15 Den vom Zollinspektor übermittelten Informationen entsprechend gab FL in den Niederlanden zwei Verbrauchsteuererklärungen über Beträge von 42 405 bzw. 5 889 Euro ab und entrichtete die Steuern in dieser Höhe. Im Übrigen erhob das Königreich Belgien für die erste der zwei in Rede stehenden Lieferungen ebenfalls Verbrauchsteuern in Höhe von 49 997,60 Euro.

16 Einem von FL erhobenen Einspruch gab der Zollinspektor mit Entscheidung vom 30. Januar 2020 nicht statt, sondern lehnte die Erstattung der von FL entrichteten Verbrauchsteuern ab.

17 Mit Urteil vom 20. Juni 2022 gab die Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Bezirksgericht Zeeland-West-Brabant, Niederlande) den von FL gegen die Entscheidung des Zollinspektors eingereichten Klagen statt und entschied, dass FL die von ihm in den Niederlanden entrichteten Verbrauchsteuern zu erstatten seien.

18 Der Zollinspektor legte beim vorlegenden Gericht, dem Gerechtshof ’s-Hertogenbosch (Berufungsgericht ’s-Hertogenbosch, Niederlande), Berufung ein.

19 Das vorlegende Gericht äußert Zweifel im Hinblick auf die Frage, ob in Bezug auf den Fehlbestand an geliefertem Ethylalkohol ein Anspruch auf die Verbrauchsteuern nach Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 in den Niederlanden oder nach Art. 10 Abs. 4 dieser Richtlinie in Belgien entstanden ist. Konkret möchte es im Wesentlichen wissen, ob die Feststellung eines Fehlbestands verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die in einem Verfahren der Steueraussetzung befördert werden, beim Entladen des diese Waren befördernden Transportmittels als eine bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren getroffene Feststellung einer Unregelmäßigkeit gemäß Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 zu betrachten ist, oder vielmehr als ein Fall im Sinne von Art. 10 Abs. 4 dieser Richtlinie, in dem verbrauchsteuerpflichtige Waren nicht an ihrem Bestimmungsort eingetroffen sind, ohne dass während ihrer Beförderung eine Unregelmäßigkeit festgestellt worden wäre.

20 Vor diesem Hintergrund hat der Gerechtshof ’s-Hertogenbosch (Berufungsgericht ’s-Hertogenbosch) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen, dass seine Voraussetzungen erfüllt sind, wenn die im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht oder nicht vollständig an ihrem Bestimmungsort eingetroffen sind und dieser Fehlbestand erst beim

Entladen des Transportmittels festgestellt worden ist, so dass die Feststellung eines solchen Fehlbestands die Unregelmäßigkeit darstellt und der Ankunftsmitgliedstaat deshalb zur Besteuerung befugt ist? Oder ist das unbekannt gebliebene frühere Ereignis, das zum Fehlbestand geführt hat, als die Unregelmäßigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118 anzusehen, so dass der Abgangsmitgliedstaat zur Besteuerung befugt ist?

Zur Vorlagefrage

21 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass er Anwendung findet, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Verfahren der Steueraussetzung befördert werden, nicht vollständig an ihrem Bestimmungsort eingetroffen sind und der Fehlbestand erst beim Entladen des diese Waren befördernden Transportmittels festgestellt wurde, so dass, da die Unregelmäßigkeit im Sinne dieser Vorschrift somit als im Ankunftsmitgliedstaat eingetreten gilt, der Verbrauchsteueranspruch in diesem Mitgliedstaat besteht.

22 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 2 der Richtlinie 2008/118 die in Art. 1 dieser Richtlinie genannten Waren mit ihrer Herstellung innerhalb des Gebiets der Europäischen Union oder ihrer Einfuhr in dieses Gebiet verbrauchsteuerpflichtig werden. Während die Verbrauchsteuerpflicht somit an die Herstellung der betreffenden Waren innerhalb des genannten Gebiets oder ihre Einfuhr in dieses Gebiet anknüpft, entsteht nach Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 der Verbrauchsteueranspruch erst zum Zeitpunkt der Überführung dieser Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr.

23 Nach Art. 17 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i der Richtlinie 2008/118 können verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung innerhalb des Gebiets der Union u. a., wie im Ausgangsverfahren, aus einem in einem Mitgliedstaat gelegenen Steuerlager in ein in einem anderen Mitgliedstaat gelegenes Steuerlager befördert werden. Ein solches Verfahren der Steueraussetzung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Verbrauchsteueranspruch für die darunter fallenden Waren noch nicht entstanden ist, obwohl der Steuertatbestand bereits erfüllt ist. In Bezug auf die verbrauchsteuerpflichtigen Waren führt dieses Verfahren daher zu einem Aufschub der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs, bis die Anspruchsvoraussetzung erfüllt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Verfahren der Steueraussetzung befördert werden (im Folgenden: verbrauchsteuerpflichtige Waren), sieht Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 vor, dass jede Entnahme aus diesem Verfahren, sei es eine rechtmäßige oder eine unrechtmäßige Entnahme, als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr zu betrachten ist.

25 In diesem Zusammenhang werden in Art. 10 der Richtlinie 2008/118 Regeln für die Ermittlung des Mitgliedstaats festgelegt, in dem die verbrauchsteuerpflichtigen Waren infolge während ihrer Beförderung eingetretener Unregelmäßigkeiten als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt anzusehen sind.

26 Für die Zwecke der Anwendung von Art. 10 der Richtlinie 2008/118 wird die „Unregelmäßigkeit“ in Abs. 6 dieser Bestimmung als ein während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren eintretender Fall – mit Ausnahme des in Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie genannten Falls – definiert, aufgrund dessen eine Beförderung oder ein Teil davon nicht nach Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie beendet wurde.

27 Zum Begriff der Unregelmäßigkeit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Feststellung eines Fehlbestands verbrauchsteuerpflichtiger Waren bei der Lieferung dieser Waren eine notwendigerweise vergangene Situation offenbart, in der die fehlenden Waren nicht Teil der Lieferung waren, so dass ihre Beförderung nicht nach Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 beendet wurde. Diese Situation stellt folglich eine Unregelmäßigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 6 der Richtlinie dar. Eine derartige Unregelmäßigkeit führt notwendigerweise zu einer Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung und gilt somit nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, Rn. 43).

28 Insoweit ist hervorzuheben, dass es nicht etwa die Feststellung eines Fehlbestands an Waren bei der Lieferung ist, die selbst eine Unregelmäßigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 6 der Richtlinie 2008/118 darstellt. Die Situation, die in der oben in Rn. 27 wiedergegebenen Rechtsprechung als Unregelmäßigkeit eingestuft wurde, ist nämlich die, dass die fehlenden Waren nicht Teil einer Lieferung waren, so dass ihre Beförderung nicht nach Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 beendet wurde. Folglich besteht die Unregelmäßigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 6 dieser Richtlinie bereits im Vorliegen eines Fehlbestands.

29 Außerdem muss der Begriff der Unregelmäßigkeit, da er für den gesamten Art. 10 der Richtlinie 2008/118 gleich definiert ist, für die Zwecke der Anwendung von sowohl Art. 10 Abs. 2 als auch Art. 10 Abs. 4 dieser Richtlinie die gleiche Bedeutung haben. Somit kann der Fall, dass fehlende Waren nicht Teil der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren gewesen sind, als Unregelmäßigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 6 der Richtlinie 2008/118 je nach den Umständen entweder unter Art. 10 Abs. 2 oder unter Art. 10 Abs. 4 dieser Richtlinie subsumiert werden.

30 Aus dem Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 und 4 der Richtlinie 2008/118 geht hervor, dass Art. 10 Abs. 2 dieser Richtlinie anwendbar ist, wenn eine Unregelmäßigkeit „bei der Beförderung“ verbrauchsteuerpflichtiger Waren festgestellt wird, während Art. 10 Abs. 4 dieser Richtlinie den Fall betrifft, dass die Unregelmäßigkeit zwar während der Beförderung eingetreten ist, dabei aber nicht festgestellt wurde (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, Rn. 38 und 53).

31 Somit ist zu prüfen, ob die Feststellung eines Fehlbestands verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die beim Entladen des diese Waren befördernden Transportmittels erfolgt ist, als noch bei der Beförderung dieser Waren im Sinne von Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 oder als nach Ende dieser Beförderung erfolgt zu betrachten ist.

32 Insoweit geht zunächst aus Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 hervor, dass die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Fall einer Beförderung von einem Steuerlager in ein anderes Steuerlager endet, wenn der Empfänger diese Waren übernommen hat.

33 Ferner ergibt sich aus dem Kontext, in dem Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 steht, dass der Unionsgesetzgeber den tatsächlichen Empfang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren zum maßgeblichen Bestandteil der Voraussetzungen machen wollte, unter denen die Beförderung dieser Waren bei ihrer Lieferung zu beurteilen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, Rn. 30).

34 Wäre die Übernahme bereits zu dem Zeitpunkt als erfolgt anzusehen, zu dem das mit den verbrauchsteuerpflichtigen Waren beladene Transportmittel an ihrem Bestimmungsort eingetroffen ist, ohne dass der Empfänger die tatsächlich gelieferte Menge ermitteln konnte, entstünde der Steueranspruch zudem unter Verstoß gegen die Anforderungen im Zusammenhang mit der Natur der fraglichen Steuer, die eine genaue Kenntnis der Menge der in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Waren voraussetzt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, Rn. 32 und 33).

35 Schließlich ist zu bedenken, dass die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren üblicherweise an den Inhaber eines Steuerlagers erfolgt. Dadurch, dass der Unionsgesetzgeber vom Lagerinhaber in Art. 16 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/118 verlangt, alle verbrauchsteuerpflichtigen Waren nach Beendigung der Beförderung in sein Steuerlager zu verbringen und in seinen Büchern zu erfassen, und damit vorsieht, dass diese materiellen und buchhalterischen Vorgänge zeitlich mit der Beendigung der Beförderung dieser Waren zusammenfallen, wollte er die Beendigung der Beförderung zu einem Zeitpunkt eintreten lassen, zu dem der Lagerinhaber die fraglichen Waren tatsächlich erhalten hat und deren Menge im Hinblick auf ihre buchhalterische Erfassung in den Lageraufzeichnungen genau ermittelt werden konnte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, Rn. 34).

36 Somit ist Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen, dass die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren erst dann als beendet anzusehen ist, wenn der Empfänger genaue Kenntnis von der Menge der tatsächlich erhaltenen Waren haben kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, Rn. 32).

37 Daher kann vor der vollständigen Entladung des die verbrauchsteuerpflichtigen Waren befördernden Transportmittels nicht vom Ende der Beförderung dieser Waren ausgegangen werden, da der Empfänger erst durch diese Entladung oder eine dieser vorangehenden Kontrolle genaue Kenntnis von der Menge der tatsächlich erhaltenen Waren erlangen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, Rn. 33).

38 Daraus folgt, dass die Feststellung eines Fehlbestands an Waren, die beim Entladen des diese Waren befördernden Transportmittels oder am Ende dessen vollständiger Entladung erfolgt, als noch bei der Beförderung dieser Waren im Sinne von Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 erfolgt zu betrachten ist.

39 Diese Schlussfolgerung wird nicht durch die Überlegung des vorlegenden Gerichts in Frage gestellt, dass dadurch, dass Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 eine derartige Reichweite zuerkannt werde, Art. 10 Abs. 4 dieser Richtlinie möglicherweise bedeutungslos werde, da ein Fehlbestand an Waren immer spätestens beim Entladen des Transportmittels festgestellt werde und ein solcher Fall daher immer unter Art. 10 Abs. 2 dieser Richtlinie fiele.

40 Art. 10 Abs. 4 der Richtlinie 2008/118 kann nämlich immer noch zur Anwendung kommen, insbesondere wenn der Empfänger verbrauchsteuerpflichtige Waren in geringerer Menge erhält, als ihm geliefert werden sollte, diese Unregelmäßigkeit aber aus irgendeinem Grund nicht bei der Beförderung festgestellt wird, sondern zu einem späteren Zeitpunkt. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn der Empfänger die Menge der Waren beim Entladen nicht geprüft hat und der Fehlbestand erst nach Ende der Beförderung dieser Waren festgestellt wurde, oder auch, wenn der Empfänger aufgrund eines Fehlers bei der Prüfung der Menge der Waren beim Entladen von einer vollständigen Lieferung ausgegangen und die Feststellung eines Fehlbestands erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt ist.

41 Ebenso wenig kann der elfte Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 zu einer anderen Auslegung führen, da er lediglich den Inhalt von Art. 10 Abs. 1, 2 und 4 dieser Richtlinie zusammenfasst und keine Möglichkeit bietet, von den Regeln zur Ermittlung des Mitgliedstaats abzuweichen, in dem der Verbrauchsteueranspruch besteht, wie sie vom Gerichtshof im Urteil vom 28. Januar 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62), insbesondere im Licht von Art. 20 Abs. 2 dieser Richtlinie ausgelegt wurden.

42 Angesichts der vorstehenden Ausführungen ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass er Anwendung findet, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren nicht vollständig an ihrem Bestimmungsort eingetroffen sind und der Fehlbestand an Waren erst beim Entladen des diese Waren befördernden Transportmittels festgestellt wurde, so dass, da die Unregelmäßigkeit im Sinne dieser Vorschrift somit als im Ankunftsmitgliedstaat eingetreten gilt, der Verbrauchsteueranspruch in diesem Mitgliedstaat besteht.

Kosten

43 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gericht sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Kammer für Vorabentscheidungssachen)

für Recht erkannt:

Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG

ist dahin auszulegen, dass

er Anwendung findet, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Verfahren der Steueraussetzung befördert werden, nicht vollständig an ihrem Bestimmungsort eingetroffen sind und der Fehlbestand an Waren erst beim Entladen des diese Waren befördernden Transportmittels festgestellt wurde, so dass, da die Unregelmäßigkeit im Sinne dieser Vorschrift somit als im Ankunftsmitgliedstaat eingetreten gilt, der Verbrauchsteueranspruch in diesem Mitgliedstaat besteht.

Papasavvas Sampol Pucurull Steinfatt

Petrlík Valasidis

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 26. November 2025.

Unterschriften