Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

18. Juli 2013*

„Verbrauchsteuer — Richtlinie 92/12/EWG — Art. 7 bis 9 — Richtlinie 2008/118/EG — Art. 32 bis 34 — Innergemeinschaftliche Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren — Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 — Art. 1 und 4 — Vereinfachtes Begleitdokument — Erste Ausfertigung — ‚Cash & carry'-Tätigkeit — In einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführte und in einem anderen Mitgliedstaat zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehaltene Waren oder von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworbene und von ihnen selbst beförderte Waren — Spirituosen — Keine Prüfpflicht des Lieferers"

In der Rechtssache C-315/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Højesteret (Dänemark) mit Entscheidung vom 26. Juni 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 29. Juni 2012, in dem Verfahren

Metro Cash & Carry Danmark ApS

gegen

Skatteministeriet

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Jarašiūnas, der Richterin C. Toader (Berichterstatterin) und des Richters C. G. Fernlund,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. April 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Metro Cash & Carry Danmark ApS, vertreten durch E. Lego Andersen und H. Peytz, advokater,

— der dänischen Regierung, vertreten durch V. Pasternak Jørgensen als Bevollmächtigte im Beistand von D. Auken, advokat,

— der griechischen Regierung, vertreten durch I. Pouli und G. Papagianni als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Dänisch.

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes und A. Cunha als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Mölls und C. Barslev als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) in der durch die Richtlinie 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 390, S. 124) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 92/12), der Art. 32 bis 34 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) sowie der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 der Kommission vom 17. Dezember 1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaats befinden (ABl. L 369, S. 17).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Metro Cash & Carry Danmark ApS (im Folgenden: Metro) und dem Skatteministerium (Ministerium der Finanzen) wegen eines Bescheids dieses Ministeriums, mit dem Metro aufgegeben wurde, sicherzustellen, dass ihr beim Verkauf verbrauchsteuerpflichtiger Waren, hier Spirituosen, an in Schweden mehrwertsteuerpflichtige Kunden die in der Verordnung Nr. 3649/92 vorgesehene erste Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments ausgehändigt wird.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 92/12

3 Die Richtlinie 92/12 legt das allgemeine System für verbrauchsteuerpflichtige Waren fest, insbesondere die Bestimmungen über ihren Besitz, ihre Beförderung und ihre Kontrolle.

4 Die Erwägungsgründe 4 bis 8 der Richtlinie 92/12 lauten:

„Um die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen, muss der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein.

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

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

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

Verbrauchsteuerpflichtige Waren, die von Personen erworben werden, bei denen es sich weder um zugelassene Lagerinhaber noch um registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte handelt und die vom Verkäufer oder auf dessen Rechnung direkt oder indirekt versandt oder befördert werden, unterliegen der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat."

5 Art. 6 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht den Grundsatz vor, dass die Verbrauchsteuer mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen entsteht, und definiert die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr als jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung.

6 Art. 7 der Richtlinie sieht vor:

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

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

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

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

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

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

b) Entrichtung der Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats nach dessen Vorschriften;

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

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

…"

7 Gemäß Art. 8 der Richtlinie 92/12 werden für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben.

8 Art. 9 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 entsteht die Verbrauchsteuer, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden.

In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sich die Waren befinden, und von der Person, in deren Besitz sie sich befinden.

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

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

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

— Unterlagen über die Waren;

— Beschaffenheit der Waren;

— Menge der Waren.

Für die Anwendung des fünften Gedankenstrichs von Unterabsatz 1 können die Mitgliedstaaten Richtmengen festlegen, jedoch nur, um einen Anhaltspunkt zu gewinnen. Diese Richtmengen dürfen folgende Werte nicht unterschreiten:

…

b) *Alkoholische Getränke*

Spirituosen 10 Liter

…“

Verordnung Nr. 3649/92

9 Die Art. 1 und 4 der Verordnung Nr. 3649/92, die die Modalitäten für das vereinfachte Begleitdokument festlegen, lauten:

„*Artikel 1*

Wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befinden, zu den in Artikel 7 der Richtlinie 92/12/EWG genannten Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat verwendet werden sollen, ist von demjenigen, der für die innergemeinschaftliche Beförderung verantwortlich ist, ein vereinfachtes Begleitdokument auszufertigen. Das Begleitdokument muss beim Transport der Sendung zwischen den Mitgliedstaaten mitgeführt und bei Kontrollen durch die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten vorgelegt werden.

…

Artikel 4

Das vereinfachte Begleitdokument ist in dreifacher Ausfertigung zu erstellen.

Die erste Ausfertigung verbleibt zu steuerlichen Kontrollzwecken beim Lieferer der Waren.

Die zweite Ausfertigung begleitet die Sendung und verbleibt beim Empfänger.

Die dritte Ausfertigung begleitet die Sendung und ist vom Empfänger mit einer Empfangsbestätigung an den Lieferer zurückzusenden, sofern der Lieferer dies insbesondere aus Gründen der Steuererstattung wünscht. Die Empfangsbestätigung muss auch Aufschluss über die weitere steuerliche Behandlung der Waren im Bestimmungsmitgliedstaat geben. Diese dritte Ausfertigung ist gegebenenfalls einem Erstattungsantrag für die zuerst gezahlte Verbrauchsteuer nach Artikel 22 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG beizufügen."

Richtlinie 2008/118

10 Die Art. 32 bis 34 der Richtlinie 2008/118, die die Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12 ersetzen, sehen vor:

„*Artikel 32*

(1) Die Verbrauchsteuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren, die eine Privatperson für ihren Eigenbedarf erwirbt und selbst von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert, wird nur im Mitgliedstaat des Erwerbs erhoben.

(2) Um festzustellen, ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nach Absatz 1 für den Eigenbedarf einer Privatperson bestimmt sind, berücksichtigen die Mitgliedstaaten insbesondere folgende Kriterien:

a) die handelsrechtliche Stellung und die Gründe des Besitzers für den Besitz der verbrauchsteuerpflichtigen Waren;

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

c) alle Dokumente, die mit den verbrauchsteuerpflichtigen Waren zusammenhängen;

d) die Art der verbrauchsteuerpflichtigen Waren;

e) die Menge der verbrauchsteuerpflichtigen Waren.

(3) Für die Anwendung von Absatz 2 Buchstabe e können die Mitgliedstaaten Richtmengen festlegen, jedoch nur, um einen Anhaltspunkt zu gewinnen. Diese Richtmengen dürfen folgende Werte nicht unterschreiten:

…

b) für alkoholische Getränke:

— Spirituosen: 10 Liter,

— …

…

Artikel 33

(1) Unbeschadet des Artikels 36 Absatz 1 unterliegen verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, sofern sie zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten und dort zur Lieferung oder Verwendung vorgesehen sind, der Verbrauchsteuer, die in diesem anderen Mitgliedstaat erhoben wird.

Als ‚Besitz zu gewerblichen Zwecken' im Sinne dieses Artikels gilt der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch eine Person, die keine Privatperson ist, oder durch eine Privatperson, sofern diese die Waren nicht für den Eigenbedarf erworben und, im Einklang mit Artikel 32, selbst befördert hat.

(2) Die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der anzuwendende Verbrauchsteuersatz richten sich nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in diesem anderen Mitgliedstaat gelten.

(3) Steuerschuldner der zu entrichtenden Verbrauchsteuer ist entsprechend der in Absatz 1 genannten Fälle entweder die Person, die die Lieferung vornimmt oder in deren Besitz sich die zur Lieferung vorgesehenen Waren befinden oder an die die Waren im anderen Mitgliedstaat geliefert werden.

(4) Unbeschadet des Artikels 38 gilt der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden und anschließend innerhalb der Gemeinschaft zu gewerblichen Zwecken befördert werden, vor ihrer Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat nicht als solchen Zwecken dienend, wenn die Waren unter Einhaltung der in Artikel 34 festgelegten Formalitäten befördert werden.

(5) Der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die sich an Bord eines zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrenden Wasser- oder Luftfahrzeugs befinden, aber nicht zum Verkauf stehen, solange sich das betreffende Fahrzeug im Gebiet eines Mitgliedstaats befindet, gilt in diesem Mitgliedstaat nicht als gewerblichen Zwecken dienend.

(6) Die Verbrauchsteuer wird im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr auf Antrag erstattet oder erlassen, wenn die zuständigen Behörden des anderen Mitgliedstaats feststellen, dass der Steueranspruch in diesem Mitgliedstaat entstanden ist und die Steuerschuld dort auch erhoben wurde.

Artikel 34

(1) In den in Artikel 33 Absatz 1 genannten Fällen werden verbrauchsteuerpflichtige Waren zwischen den Gebieten der verschiedenen Mitgliedstaaten unter Mitführung eines Begleitdokuments befördert, das die wichtigsten Angaben des Dokuments nach Artikel 21 Absatz 1 enthält.

Die Kommission legt nach dem in Artikel 43 Absatz 2 genannten Verfahren Bestimmungen zu Form und Inhalt dieses Dokuments fest.

(2) Die in Artikel 33 Absatz 3 genannten Personen sind verpflichtet:

a) vor dem Versand der Waren bei den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Anmeldung abzugeben und eine Sicherheit für die Entrichtung der Verbrauchsteuern zu leisten;

b) nach dem vom Bestimmungsmitgliedstaat festgelegten Verfahren die Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats zu entrichten;

c) alle Kontrollen zu dulden, die es den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglichen, sich vom tatsächlichen Eingang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren und der Entrichtung der dafür geschuldeten Verbrauchsteuern zu überzeugen.

Der Bestimmungsmitgliedstaat kann in den Fällen und nach den Modalitäten, die er festlegt, die Vorschriften unter Buchstabe a vereinfachen oder eine Abweichung von diesen Vorschriften gestatten. In diesem Fall setzt er die Kommission hiervon in Kenntnis, die ihrerseits die übrigen Mitgliedstaaten informiert."

Dänisches Recht

11 Die einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 92/12 und der Richtlinie 2008/118 sind mit dem Konsolidierten Gesetz Nr. 1239 über die Steuer auf Bier, Wein und Obstwein u. a. (Lovbekendtgøreise nr. 1239 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m. [spiritusafgrifsloven]) vom 22. Oktober 2007 und dem Gesetz Nr. 1385 zur Änderung des Alkoholsteuergesetzes (Lov nr. 1385 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven) vom 21. Dezember 2009 umgesetzt worden.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 Der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass die dänischen Verbrauchsteuern auf Spirituosen wesentlich niedriger sind als die entsprechenden schwedischen Steuern. Am 1. Januar 2012 betrug die dänische Steuer 150 dänische Kronen (DKK) je Liter, während die schwedische Steuer zum selben Zeitpunkt umgerechnet 424,14 DKK je Liter betrug. Dies führt dazu, dass ein wirtschaftlicher Anreiz besteht, Spirituosen einzukaufen, für die dänische Verbrauchsteuer entrichtet wird, und sie nach Schweden einzuführen. Bei der Einfuhr müssen keine schwedischen Verbrauchsteuern auf die Spirituosen entrichtet werden, wenn diese von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben und von ihnen selbst befördert werden. Erfolgt der Erwerb zu gewerblichen Zwecken, ist dagegen schwedische Verbrauchsteuer zu entrichten.

13 Metro verkauft in Dänemark ein breites Sortiment von Waren, darunter auch Spirituosen, an Kunden aus Dänemark und aus anderen Mitgliedstaaten. Das verwendete Konzept, „Cash & carry", besteht darin, dass die Kunden selbst die Waren den Regalen im Warenhaus entnehmen, sie in Einkaufswagen legen und an der Kasse bar („Cash") bezahlen. Nach der Bezahlung werden die Waren den Kunden ausgehändigt, die selbst für ihre Beförderung sorgen („carry").

14 Bevor bei Metro eingekauft werden kann, muss an der Kasse eine maschinenlesbare Karte (im Folgenden: Metrokarte) vorgezeigt werden, die dänischen Unternehmen, die in Det Centrale Virksomhedsregister (zentrales Unternehmensregister) registriert sind, auf Antrag ausgestellt wird. Was schwedische Kunden angeht, stellt Metro diese Karte nur Unternehmen aus, die in Schweden mehrwertsteuerpflichtig sind. Ein Kunde, dem mehrere Metrokarten ausgestellt werden, kann seine Karten natürlichen Personen zur Verfügung stellen, die diese Karten für ihre eigenen Einkäufe nutzen können. Dies gilt sowohl für dänische als auch für schwedische Kunden. Metro zählt mehr als 250 000 Kunden und hat mehr als 700 000 Metrokarten ausgestellt.

15 Die Person, die sich zur Kasse begibt, braucht sich weder persönlich auszuweisen noch ihre Eigenschaft als Gewerbetreibender oder als Vertreter des Unternehmens, für das die Metrokarte ausgestellt wurde, nachzuweisen. Metro kontrolliert an der Kasse nicht, ob die Waren zu gewerblichen Zwecken gekauft werden oder ob es sich allein oder zugleich um Einkäufe für den Eigenbedarf handelt.

16 Beim Verkauf von Spirituosen sind unabhängig von der Staatsangehörigkeit des Kunden immer die dänische Mehrwertsteuer und die dänischen Verbrauchsteuern zu entrichten.

17 Aus einem Amtshilfeersuchen vom 12. Februar 2007, das mit der Gefahr der Steuerhinterziehung in der Gastronomie begründet wurde, ergibt sich, dass das Skatteverk (schwedische Steuerverwaltung) die dänische Zoll- und Steuerverwaltung um Auskünfte über die Einkäufe schwedischer Kunden bei Metro in den Jahren 2003 und 2004 gebeten hatte. Die erhaltenen Auskünfte wurden bei Kontrollen mehrerer schwedischer Restaurants verwendet, in deren Folge in sämtlichen Fällen Nacherhebungsbescheide an die Restaurantbetreiber ergingen und ihre Konzession eingezogen wurde.

18 Im Anschluss hieran erließ das Skatteministerium einen Bescheid, mit dem Metro aufgegeben wurde, sich beim Verkauf von Spirituosen an schwedische Kunden die erste Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments aushändigen zu lassen.

19 Die Klage von Metro gegen diesen Bescheid wurde vom Østre Landsret (Regionalgericht für den Osten Dänemarks) mit Urteil vom 19. März 2010 abgewiesen.

20 Am 11. Mai 2010 legte Metro Rechtsmittel gegen dieses Urteil beim Højesteret ein.

21 Unter diesen Umständen hat das Højesteret beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Richtlinie 92/12 und die Verordnung Nr. 3649/92 dahin auszulegen, dass ein Gewerbetreibender in einem Mitgliedstaat, der unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich in diesem Mitgliedstaat im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, verkauft und sie an seinem Geschäftssitz einem Käufer übergibt, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, ohne dass der Verkäufer bei der Beförderung oder der Organisation der Beförderung behilflich ist, prüfen muss, i) ob der Kauf der steuerpflichtigen Waren zum Zweck der Einfuhr der Waren in den anderen Mitgliedstaat erfolgt und ii) ob eine solche Einfuhr für private oder gewerbliche Verwendung erfolgt?

2. Muss, wenn die erste Frage bejaht wird, der Gewerbetreibende beim Verkauf steuerpflichtiger Waren unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren bei der Prüfung die Vermutungsregeln bezüglich der vom Käufer mit den erworbenen Waren verfolgten Absichten anwenden?

3. Sind, wenn die erste Frage bejaht wird, die Richtlinie 92/12 und die Verordnung Nr. 3649/92 dahin auszulegen, dass ein Verkäufer, wie er in der ersten Frage beschrieben ist, unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren sich weigern muss, dem Wunsch eines Käufers, verbrauchsteuerpflichtige Waren zu kaufen, nachzukommen, wenn der Käufer nicht anbietet, ihm die erste Ausfertigung des in Art. 4 der Verordnung erwähnten vereinfachten Begleitdokuments auszuhändigen, sofern mit dem Kauf die gewerbliche Verwendung der verbrauchsteuerpflichtigen Ware im Heimatstaat des Käufers beabsichtigt ist? Es wird gebeten, die Frage auch für den Fall zu beantworten, dass die in der zweiten Frage angeführten Vermutungsregeln anzuwenden sind.

4. Führen das Inkrafttreten der Richtlinie 2008/118 und die Aufhebung der Richtlinie 92/12 zu einer Änderung der Rechtslage in Bezug auf die Folgen aus der Richtlinie 92/12 für die Beantwortung der Fragen 1 bis 3?

5. Ist die Wendung „Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben“ in Art. 8 der Richtlinie 92/12 und Art. 32 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen, dass sie den Einkauf verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren erfasst oder erfassen kann? Wird, wenn diese Frage verneint wird, der Kauf durch Art. 7 der Richtlinie 92/12 bzw. Art. 33 der Richtlinie 2008/118 geregelt?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

22 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12 sowie die Art. 1 und 4 der Verordnung Nr. 3649/92 dahin auszulegen sind, dass sie einen Gewerbetreibenden wie denjenigen im Ausgangsverfahren verpflichten, zu prüfen, ob Käufer aus anderen Mitgliedstaaten beabsichtigen, verbrauchsteuerpflichtige Waren in einen anderen Mitgliedstaat einzuführen, und, wenn ja, ob eine solche Einfuhr für private oder gewerbliche Zwecke erfolgt.

23 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die Richtlinie 92/12 bezweckt, in bestimmtem Umfang den Besitz, den Verkehr und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu regeln, und zwar insbesondere um zu gewährleisten, dass der Verbrauchsteueranspruch in allen Mitgliedstaaten unter gleichen Umständen gegeben ist (vgl. Urteil vom 23. November 2006, Joustra, C-5/05, Slg. 2006, I-11075, Randnr. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Wie u. a. aus ihren Erwägungsgründen 5 und 6 hervorgeht, trifft die Richtlinie 92/12 insoweit eine Unterscheidung zwischen zu gewerblichen Zwecken im Besitz gehaltenen Waren einerseits, die bei ihrer Beförderung von Dokumenten begleitet sein müssen, und von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworbenen Waren andererseits, für deren Beförderung kein Dokument benötigt wird.

25 Nach Art. 1 der Verordnung Nr. 3649/92 ist, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befinden, zu den in Art. 7 der Richtlinie 92/12 genannten Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat verwendet werden sollen, von demjenigen, der für die innergemeinschaftliche Beförderung verantwortlich ist, ein vereinfachtes Begleitdokument auszufertigen.

26 Gemäß Art. 4 dieser Verordnung ist das vereinfachte Begleitdokument in dreifacher Ausfertigung zu erstellen, wobei die erste Ausfertigung zu steuerlichen Kontrollzwecken beim Lieferer der Waren verbleibt.

27 Aus Art. 1 in Verbindung mit Art. 4 der Verordnung Nr. 3649/92 ergibt sich, dass die erste Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments nur dann beim Lieferer verbleiben muss, wenn dieses Dokument von „demjenigen, der für die innergemeinschaftliche Beförderung verantwortlich ist“, im Sinne von Art. 1 erstellt worden ist, dem es folglich obliegt, die betreffende Ausfertigung dem Lieferer auszuhändigen, wenn er feststellt, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befinden, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden sollen.

28 Nichts in diesen Bestimmungen lässt den Schluss zu, dass ein Lieferer wie Metro, sofern er nicht selbst „derjenige, der für die innergemeinschaftliche Beförderung verantwortlich ist“, im Sinne von Art. 1 der Verordnung Nr. 3649/92 ist, prüfen muss, ob die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, dass derjenige, der verantwortlich ist, das vereinfachte Begleitdokument erstellt und ihm aushändigt, damit es bei ihm verbleiben kann.

29 Wie die Kommission in ihren Erklärungen geltend gemacht hat, handelt es sich bei demjenigen, der in diesem Sinne verantwortlich ist, um die Person, die in Art. 7 Abs. 5 der Richtlinie 92/12 genannt ist, der auf Art. 7 Abs. 3 dieser Richtlinie verweist.

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

31 Im vorliegenden Fall ist unstreitig, dass im Rahmen des von Metro eingeführten „Cash & carry"-Systems der Kunde selbst für die Beförderung der gekauften Waren sorgt, die privaten oder gewerblichen Zwecken dienen können und, wenn es sich um einen schwedischen Kunden handelt, möglicherweise gar nicht in Schweden, sondern in Dänemark verwendet werden.

32 Daraus folgt zunächst, dass ein Gewerbetreibender wie Metro als Lieferer, der sich nicht um die Lieferung verkaufter Waren kümmert, nicht als „Person, die die Lieferung vornimmt", im Sinne von Art. 7 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 angesehen werden kann.

33 Sodann kann ein solcher Gewerbetreibender nicht als die Person, „die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt", im Sinne des genannten Art. 7 Abs. 3 betrachtet werden, da seine Tätigkeit des Selbstbedienungsgroßhandels es ihm nicht erlaubt, sicherzustellen, dass die an schwedische Kunden verkauften Waren gewerblich verwendet werden oder dass diese Waren tatsächlich nach Schweden geliefert werden.

34 Diese Auslegung wird bestätigt durch Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118, der Art. 7 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 ersetzt. Denn die neue Vorschrift enthält nunmehr einen Verweis auf Abs. 1 dieses Art. 33, mit dem eindeutig eine Verbindung hergestellt wird zwischen dem Besitz zum Zweck der Lieferung und der Anwendung des genannten Art. 33, der sich wie Art. 7 der Richtlinie 92/12 auf die Waren bezieht, die „in einem Mitgliedstaat … in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind" und „zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten" werden.

35 Schließlich ergibt sich aus einer Gesamtschau der Abs. 2 und 3 des Art. 7 der Richtlinie 92/12, dass Metro als Unternehmen mit einer Niederlassung in Dänemark, das im Ausgangsverfahren der Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr ist, auch nicht unter die anderen Fallgruppen fällt, die in Art. 7 Abs. 3 dieser Richtlinie vorgesehen sind. Denn diese betreffen ausschließlich die gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder öffentlich-rechtlichen Einrichtungen, bei denen die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden.

36 Diese Schlussfolgerung wird auch durch Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 gestützt, der die Bestimmungen der Richtlinie 92/12 vereinfacht, indem von nun an nur noch auf die Person Bezug genommen wird, „an die die Waren im anderen Mitgliedstaat geliefert werden".

37 Folglich ist festzustellen, dass ein Wirtschaftsteilnehmer wie Metro nicht als „derjenige, der für die innergemeinschaftliche Beförderung verantwortlich ist", im Sinne von Art. 1 der Verordnung Nr. 3649/92 angesehen werden kann und nicht prüfen muss, ob die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, dass derjenige, der verantwortlich ist, das vereinfachte Begleitdokument erstellt und ihm aushändigt, damit es bei ihm verbleiben kann.

38 Aufgrund all dessen ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12 sowie die Art. 1 und 4 der Verordnung Nr. 3649/92 dahin auszulegen sind, dass sie einen Gewerbetreibenden wie denjenigen im Ausgangsverfahren nicht verpflichten, zu prüfen, ob Käufer aus anderen Mitgliedstaaten beabsichtigen, verbrauchsteuerpflichtige Waren in einen anderen Mitgliedstaat einzuführen, und, wenn ja, ob eine solche Einfuhr für private oder gewerbliche Zwecke erfolgt.

Zur zweiten und zur dritten Frage

39 Im Hinblick auf die Antwort auf die erste Frage sind die zweite und die dritte Vorabentscheidungsfrage nicht mehr zu beantworten.

Zur vierten Frage

40 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 32 bis 34 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen sind, dass sie zu erheblichen Änderungen der Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12 führen, die es rechtfertigen, unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die erste Frage anders zu beantworten.

41 Die Antwort auf diese Frage ergibt sich aus der Antwort auf die erste Frage und insbesondere aus den Randnrn. 34 und 36 des vorliegenden Urteils.

42 Es ist nämlich festzustellen, dass die Art. 32 bis 34 der Richtlinie 2008/118 keine wesentlichen Änderungen der Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12 mit sich bringen, sondern den Inhalt dieser Artikel übernehmen und sie dabei klarer fassen.

43 Daher ist auf die vierte Frage zu antworten, dass die Art. 32 bis 34 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen sind, dass sie nicht zu erheblichen Änderungen der Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12 führen, die es rechtfertigen, unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die erste Frage anders zu beantworten.

Zur fünften Frage

44 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 8 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass er den Einkauf verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren erfassen kann.

45 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Waren, deren Besitz nicht persönlichen Zwecken dient, notwendigerweise als Waren anzusehen sind, deren Besitz gewerblichen Zwecken dient (vgl. Urteil Joustra, Randnr. 29).

46 Dem Wortlaut von Art. 7 der Richtlinie 92/12 ist zu entnehmen, dass dieser den Einkauf verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren erfasst, wenn diese Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden sollen.

47 Wie sich bei der Prüfung der ersten Frage gezeigt hat, ist es jedoch auch möglich, dass solche Waren von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben und von ihnen selbst nach Schweden befördert werden. Ist das der Fall, fallen diese Waren unter Art. 8 der Richtlinie 92/12.

48 Somit ist auf die fünfte Frage zu antworten, dass Art. 8 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass er den Einkauf verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren erfassen kann, wenn diese Waren von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben und von ihnen selbst befördert werden, was die zuständigen nationalen Stellen im Einzelfall zu prüfen haben.

Kosten

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

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

1. **Die Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren in der durch die Richtlinie 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 geänderten Fassung sowie die Art. 1 und 4 der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 der Kommission vom 17. Dezember 1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaats befinden, sind dahin auszulegen, dass sie einen Gewerbetreibenden wie denjenigen im Ausgangsverfahren nicht verpflichten, zu prüfen, ob Käufer aus anderen Mitgliedstaaten beabsichtigen, verbrauchsteuerpflichtige Waren in einen anderen Mitgliedstaat einzuführen, und, wenn ja, ob eine solche Einfuhr für private oder gewerbliche Zwecke erfolgt.**

2. **Die Art. 32 bis 34 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG sind dahin auszulegen, dass sie nicht zu erheblichen Änderungen der Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung führen, die es rechtfertigen, unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die erste Frage anders zu beantworten.**

3. **Art. 8 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er den Einkauf verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren erfassen kann, wenn diese Waren von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben und von ihnen selbst befördert werden, was die zuständigen nationalen Stellen im Einzelfall zu prüfen haben.**

Unterschriften