Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

20. November 2025*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Verbrauchsteuern – Richtlinie 2008/118/EG – Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i und Abs. 2 – Verbrauchsteuerschuldner – In den Beständen eines Unternehmens fehlende Menge an Ethylalkohol – Einer Veruntreuung und Nichtverbuchung schuldiger mit der Geschäftsführung betrauter Verwalter einer Gesellschaft – Bestimmung des Verbrauchsteuerschuldners – Mehrheit von Schuldnern – Auswirkung eines in Zivilsachen ergangenen Urteils eines Strafgerichts, in dem nur die Verantwortlichkeit des mit der Geschäftsführung betrauten Verwalters anerkannt wird"

In der Rechtssache C-570/24

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj [Klausenburg], Rumänien) mit Entscheidung vom 16. März 2024, beim Gerichtshof eingegangen am 27. August 2024, in dem Verfahren

Transilvania Master Insolv IPURL als Konkursverwalterin der Ecoserv SRL

gegen

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

Serviciul Fiscal Orășenesc Năsăud

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Schalin (Berichterstatter) sowie der Richter M. Gavalec und Z. Csehi,

Generalanwalt: A. Biondi,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

– der Transilvania Master Insolv IPURL als Konkursverwalterin der Ecoserv SRL, vertreten durch H. Crișan, A. Șandru und T. D. Vidrean-Căpușan, Avocați,

– der rumänischen Regierung, vertreten durch E. Gane, L. Ghiță und A. Wellman als Bevollmächtigte,

– der tschechischen Regierung, vertreten durch L. Březinová, M. Smolek und J. Vláčil als Bevollmächtigte,

– der spanischen Regierung, vertreten durch S. Núñez Silva als Bevollmächtigten,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Björkland und T. Isacu de Groot 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. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i 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) in Verbindung mit deren Art. 8 Abs. 2.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits, in dem sich die Ecoserv SRL – eine insolvente rumänische Gesellschaft, die von der Konkursverwalterin Transilvania Master Insolv IPURL vertreten wird – auf der einen und die Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen von Cluj, Rumänien), die Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen von Bistrița-Năsăud, Rumänien) und die Serviciul Fiscal Orășenesc Năsăud (Steuerbehörde der Stadt Năsăud, Rumänien) (im Folgenden zusammen: Steuerbehörden) auf der anderen Seite gegenüberstehen. Der Rechtsstreit betrifft insbesondere die Gültigkeit eines Steuerbescheids, mit dem Ecoserv Verbrauchsteuern in Höhe von insgesamt 798 495 rumänischen Lei (RON) für einen Fehlbestand an Ethylalkohol auferlegt wurden.

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) aufgehoben. Sie ist jedoch in zeitlicher Hinsicht weiterhin auf den Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits anwendbar.

4 Ein „zugelassener Lagerinhaber“ war nach Art. 4 Nr. 1 der Richtlinie 2008/118 „eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu verarbeiten, zu lagern, zu empfangen oder zu versenden“.

5 Art. 7 Abs. 1 und 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 bestimmte:

„(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;

…“

6 In Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i und ii und Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 hieß es:

„(1) Steuerschuldner eines entstandenen Verbrauch[steuer]anspruchs ist:

a) im Zusammenhang mit der Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a:
   i) der zugelassene Lagerinhaber, der registrierte Empfänger oder jede andere Person, die die verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung entnimmt oder in deren Namen die Waren aus diesem Verfahren entnommen werden, und – im Falle der unrechtmäßigen Entnahme aus dem Steuerlager – jede Person, die an dieser Entnahme beteiligt war;
   ii) im Falle einer Unregelmäßigkeit bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung nach Artikel 10 Absätze 1, 2 und 4 der zugelassene Lagerinhaber, der registrierte Versender oder jede andere Person, die die Sicherheit nach Artikel 18 Absätze 1 und 2 geleistet hat, und jede Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war und wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Entnahme unrechtmäßig war;

…

(2) Gibt es für eine Verbrauchsteuerschuld mehrere Steuerschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Steuerschuld verpflichtet.“

7 Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 sah vor:

„Die Eröffnung und der Betrieb eines Steuerlagers durch einen zugelassenen Lagerinhaber bedürfen der Zulassung durch die zuständigen Behörden des Mitgliedstaates, in dem das Steuerlager belegen ist.

Die Zulassung unterliegt den Bedingungen, die die Behörden zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung oder -missbrauch festlegen können.“

Rumänisches Recht

8 Art. 206[6] Abs. 1 und 2 der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) vom 22. Dezember 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003) sieht in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Steuergesetzbuch) vor:

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

(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 dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet."

9 Art. 206[7] Abs. 1 Buchst. a und Abs. 5 des Steuergesetzbuchs sieht vor:

« (1) Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieses Kapitels gilt

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

…

(5) Die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellter verbrauchsteuerpflichtiger Waren gilt nicht als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr, wenn

a) die Ware aufgrund Einleitens, Bruchs, Brands, Kontamination, Überschwemmung oder eines anderen Falls höherer Gewalt nicht zur Verwendung in Rumänien verfügbar ist;

b) die Ware aufgrund Verdunstung oder anderer Ursachen, die das natürliche Ergebnis der Herstellung, des Besitzes oder des Verkehrs der Ware ist, zur Verwendung in Rumänien nicht verfügbar ist;

c) die Zerstörung von der zuständigen Behörde genehmigt wird.

…"

10 Art. 206[9] Abs. 1 des Steuergesetzbuchs sieht vor:

„(1) Steuerschuldner eines entstandenen Verbrauchsteueranspruchs ist:

a) im Zusammenhang mit der Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung nach Art. 206[7] Abs. 1 Buchst. a:
   1. der zugelassene Lagerinhaber, der registrierte Empfänger oder jede andere Person, die die verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung entnimmt oder in deren Namen die Waren aus diesem Verfahren entnommen werden, und – im Falle der unrechtmäßigen Entnahme aus dem Steuerlager – jede Person, die an dieser Entnahme beteiligt war".

11 Art. 206[22] Abs. 2 des Zollkodex bestimmt:

„Um die Zulassung zum Betrieb eines Steuerlagers zu erhalten, stellt die Person, die dort als zugelassener Lagerinhaber fungieren will, bei der zuständigen Behörde einen Antrag nach Maßgabe der Verfahrens- und Formvorgaben der Durchführungsbestimmungen."

12 Art. 49 Abs. 1 Buchst. c der Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Gesetz Nr. 207/2015 zur Steuerverfahrensordnung) vom 20. Juli 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 547 vom 23. Juli 2015) lautet in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung:

„(1) Der Steuerverwaltungsakt ist in folgenden Fällen nichtig:

…

c) Er leidet an einem schwerwiegenden und offenkundigen Fehler, … wenn die Gründe, aus denen er erlassen worden ist, von einem derart schwerwiegenden Mangel betroffen sind, dass, wenn diesen Gründen vor dem Erlass oder im Zeitpunkt des Erlasses des Verwaltungsakts abgeholfen worden wäre, dieser nicht erlassen worden wäre."

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

13 Ecoserv, die u. a. organische Grundchemikalien herstellt, wurde dazu ermächtigt, unter Verbrauchsteueraussetzung im Verfahren der technischen Prüfung, die in der Zeit von Februar bis April 2013 stattfinden sollte, Ethylalkohol herzustellen.

14 Am 12. November 2015 wurde bei Ecoserv im Rahmen einer Ermittlung wegen Wirtschaftsdelikten eine unangekündigte Kontrolle durchgeführt. Bei dieser Gelegenheit stellte die rumänische Kriminalpolizei in Zusammenarbeit mit den rumänischen Zollbehörden fest, dass in den Beständen von Ecoserv eine Menge von 21 909 l Ethylalkohol fehlte, ohne dass die Vertreter von Ecoserv hierfür Erklärungen liefern konnten.

15 Mit Steuerbescheid vom 4. März 2016 setzte die Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen von Bistrița-Năsăud zulasten der Gesellschaft Ecoserv in Ansehung des Ethylalkoholfehlbestands zusätzliche Steuern fest, und zwar Verbrauchsteuern in Höhe von 799 655 RON (ungefähr 160 719 Euro) und Mehrwertsteuer in Höhe von 278 244 RON (ungefähr 55 923 Euro). Ecoserv focht diesen Bescheid weder im Verwaltungsweg noch gerichtlich an; ihr wurde aber eingeräumt, diese Steuerschuld im Wege einer Ratenzahlung begleichen zu können.

16 Mit Urteil vom 8. August 2019 verurteilte das in Strafsachen erkennende Tribunalul Bistrița-Năsăud (Regionalgericht Bistrița-Năsăud, Rumänien) den mit der Geschäftsführung betrauten Verwalter von Ecoserv u. a. wegen Steuerhinterziehung und Veruntreuung zu zwei Freiheitsstrafen, weil er 21 909 l Ethylalkohol im eigenen Interesse verkauft habe, ohne den Betrag in den Büchern von Ecoserv zu verbuchen. Im das Zivilrecht betreffenden Teil des Urteilsverfahrens trat der rumänische Staat, vertreten durch die Agenția Națională de Administrare Fiscală (Nationale Steuerverwaltungsagentur, Rumänien), als Nebenkläger auf und beantragte die gesamtschuldnerische Verurteilung von Ecoserv und ihres mit der Geschäftsführung betrauten Verwalters zum Ersatz des der Staatskasse zugefügten Schadens. Das Tribunalul Bistrița-Năsăud (Regionalgericht Bistrița-Năsăud) wies diese Klage jedoch als unbegründet ab, soweit sie Ecoserv betraf. Der mit der Geschäftsführung betraute Verwalter von Ecoserv habe weder im Namen noch

im Interesse von Ecoserv gehandelt, so dass er sowohl in strafrechtlicher als auch in zivilrechtlicher Hinsicht gegenüber den Geschädigten allein verantwortlich sei, was später von der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj, Rumänien) mit Urteil vom 2. Juni 2020 bestätigt wurde.

17 Am 14. Juli 2020 beantragte Ecoserv bei den Steuerbehörden, den Steuerbescheid für nichtig zu erklären, wobei sie sich auf das Urteil des Tribunalul Bistrița-Năsăud (Regionalgericht Bistrița-Năsăud) vom 8. August 2019 stützte. Ecoserv machte geltend, dass dieser Bescheid mit einem schwerwiegenden und offenkundigen Fehler behaftet sei. Außerdem beantragte das Unternehmen die Erstattung der Beträge, die es aufgrund der zu seinen Lasten festgesetzten zusätzlichen Steuern entrichtet habe. Die Steuerbehörden wandten sich ihrerseits vor dem in Strafsachen erkennenden Tribunalul Bistrița-Năsăud (Regionalgericht Bistrița-Năsăud) gegen die Vollstreckung des das Zivilrecht betreffenden Teils des Urteils vom 8. August 2019. Sie machten geltend, die Tragweite des Tenors dieses Urteils sei insofern zu klären, als der Antrag auf gesamtschuldnerische Verurteilung von Ecoserv zurückgewiesen worden sei; ferner sei zu klären, inwieweit sich der Tenor auf die steuerrechtlichen Verpflichtungen von Ecoserv auswirke.

18 Hierzu entschied die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) am 17. Mai 2021 im Berufungserfahren gegen das Urteil des in Strafsachen erkennenden Tribunalul Bistrița-Năsăud (Regionalgericht Bistrița-Năsăud) vom 7. April 2021, dass in zivilrechtlicher Hinsicht allein der mit der Geschäftsführung betraute Verwalter von Ecoserv für den dem rumänischen Staat verursachten Schaden verantwortlich sei. Folglich fehle es für die Zahlungen, die Ecoserv im Vorfeld des zur Verurteilung dieses Verwalters führenden Strafverfahrens an die Steuerbehörden geleistet habe, an einem rechtlichen Grund, und sie seien zurückzuerstatten.

19 Da sich die Steuerbehörden weigerten, den Antrag von Ecoserv auf Feststellung der Nichtigkeit des Steuerbescheids zu bearbeiten, erhob Ecoserv Klage beim Tribunalul Bistrița-Năsăud (Regionalgericht Bistrița-Năsăud).

20 Mit Urteil vom 29. Oktober 2021 gab dieses Gericht der Klage von Ecoserv auf der Grundlage von Art. 49 Abs. 1 Buchst. c der Steuerverfahrensordnung teilweise statt. So gab es den Steuerbehörden auf, die teilweise Nichtigkeit des Steuerbescheids festzustellen, soweit er die Festsetzung der zusätzlichen Beträge für Verbrauchsteuern und Mehrwertsteuer betreffe. Außerdem verpflichtete das Gericht diese Behörden, Ecoserv denjenigen Betrag zuzüglich Zinsen zu erstatten, den dieses Unternehmen zur Begleichung dieser zusätzlichen Steuern entrichtet habe.

21 Vor der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj), dem vorlegenden Gericht, wurde das Urteil des Tribunalul Bistrița-Năsăud (Regionalgericht Bistrița-Năsăud) vom 29. Oktober 2021 sowohl von Ecoserv als auch von den Steuerbehörden im Rechtsmittelweg angefochten. Das vorlegende Gericht führt aus, dass es für den Fall einer unrechtmäßigen Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren Zweifel daran hege, wer im Sinne von Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i der Richtlinie 2008/118 in Verbindung mit deren Art. 8 Abs. 2 als Verbrauchsteuerschuldner anzusehen sei.

22 Daher hat die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Umfasst im Anwendungsbereich von Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 der Begriff des Steuerschuldners auch eine juristische Person, die zum Zweck der Erlangung der Zulassung als Steuerlagerinhaber die Tätigkeit der Herstellung von Ethylalkohol im Verfahren der technischen Prüfung unter der Aufsicht der örtlich zuständigen Zollbehörde ausgeübt hat und in deren Betriebsvermögen eine Fehlmenge von 21 909 l Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von 96,16 % festgestellt worden ist?

2. Stellt es in dem Fall, dass im Anschluss an den Erlass eines Steuerprüfungsbescheids – mit dem dieser juristischen Person die Zahlung zusätzlicher Verbrauchsteuern und der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Fehlmenge an Ethylalkohol auferlegt worden ist –, der nicht im Verwaltungsweg angefochten worden ist, durch rechtskräftig gewordenes Strafurteil festgestellt wird, dass die für den Schaden zulasten der Staatskasse alleinverantwortliche Person der faktische Geschäftsführer (Generaldirektor) dieser Gesellschaft ist, der im Zeitraum zwischen Februar und Juni 2013 auf der Grundlage eines einheitlichen Tatplans die Menge von 21 909 l zweifach gereinigten Alkohols der Gesellschaft, deren Angestellter er war, im Sinne von Art. 295 Abs. 1 des Strafgesetzbuchs veruntreut und für einen Betrag von 219 090 RON verkauft, die aus dem Verkauf des Alkohols rührenden Erträge nicht verbucht und der Staatskasse dadurch einen Schaden in Höhe von 915 562,74 RON zugefügt hat, wodurch die Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung nach Art. 9 Abs. 1 Buchst. b und Art. 9 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 241/2005 erfüllt sind, einen schwerwiegenden und offenkundigen Fehler bei der Anwendung des harmonisierten Unionsrechts auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern und der Mehrwertsteuer dar, wenn diese Steuern durch den Steuerprüfungsbescheid Nr. F-BN 77 vom 4. März 2016, der nicht im Wege des von der rumänischen Steuerverfahrensordnung vorgesehenen Verfahrens angefochten worden ist, auch der juristischen Person auferlegt werden?

3. Hindert das Unionsrecht im Rahmen einer Verbrauchsteuern und die Mehrwertsteuer betreffenden steuerrechtlichen Streitigkeit das nationale Gericht an der Anwendung des Grundsatzes der Rechtskraft eines Strafurteils, wenn die Anwendung dieses Grundsatzes die Berücksichtigung der unionsrechtlichen Verbrauchsteuer- und Mehrwertsteuerregelungen behindern würde, die auch die gesamtschuldnerische Haftung der juristischen Person vorsehen und von den Strafgerichten im Rahmen der rechtskräftig gewordenen Urteile nicht geprüft worden sind?

Zur Beantwortung der Vorlagefragen

Zur ersten Frage

23 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass eine juristische Person, die zum Zweck der Erlangung der Zulassung als Steuerlagerinhaber unter Verbrauchsteueraussetzung Ethylalkohol hergestellt hat und bei der festgestellt worden ist, dass eine bestimmte Menge dieses Alkohols in ihren Beständen fehlte, für die Verbrauchsteuern unter den Begriff „Steuerschuldner“ im Sinne dieser Bestimmung fällt.

24 Zur Beantwortung der ersten Frage ist zu klären, ob eine juristische Person, die bestrebt ist, als Lagerinhaber zugelassen zu werden, nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i der Richtlinie 2008/118 als Verbrauchsteuerschuldner in Bezug auf Waren erachtet werden kann, die einem Verfahren der Steueraussetzung unterliegen, wenn diese Waren unrechtmäßig aus den von ihr verwalteten Beständen entnommen wurden.

25 Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i der Richtlinie 2008/118 bestimmt die Person oder die Personen, die, wenn der Steueranspruch entstanden ist, Verbrauchsteuern auf verbrauchsteuerpflichtige Waren bei ihrer Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung schulden. Als Steuerschuldner werden demnach der zugelassene Lagerinhaber, der registrierte Empfänger oder jede andere Person bestimmt, die solche Waren aus einem Verfahren der Steueraussetzung entnimmt oder in deren Namen die Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung entnommen werden, und, im Fall der unrechtmäßigen Entnahme aus dem Steuerlager, jede Person, die an der Entnahme beteiligt war.

26 Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob diese Bestimmung anwendbar ist, wenn eine juristische Person noch kein amtlich zugelassener Lagerinhaber ist, aber bestimmte tatsächliche Umstände darauf hindeuten, dass sie – wie Ecoserv im Ausgangsverfahren – *de facto* als solcher handelte.

27 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass ein zugelassener Lagerinhaber nach Art. 4 Nr. 1 der Richtlinie 2008/118 „eine natürliche oder juristische Person ist, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu verarbeiten, zu lagern, zu empfangen oder zu versenden“.

28 Im vorliegenden Fall geht aus den dem Gerichtshof unterbreiteten Akten hervor, dass Ecoserv dazu ermächtigt worden war, unter der Aufsicht der rumänischen Zollbehörde Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Herstellung von Ethylalkohol in einem Verfahren der technischen Prüfung vorzunehmen; dies bedeutet, dass sich in den Beständen von Ecoserv bestimmte Alkoholmengen im Verfahren der Steueraussetzung befanden. Eine solche Sachlage kann Ähnlichkeiten zum Betrieb eines Steuerlagers durch einen zugelassenen Lagerinhaber im Sinne von Art. 16 der Richtlinie 2008/118 aufweisen, sofern die juristische Person, die in einem besonderen Verfahren der Tätigkeit der Alkoholherstellung nachgeht, hierzu durch die zuständigen nationalen Behörden ermächtigt wurde und die betreffenden Waren einem Verfahren der Verbrauchsteueraussetzung unterliegen. In Ansehung derartiger Umstände kann eine solche juristische Person als in einer Situation befindlich erachtet werden, die derjenigen eines zugelassenen Lagerinhabers vergleichbar ist, und muss daher den hieraus gegenüber den Steuerbehörden resultierenden Verpflichtungen nachkommen.

29 Dabei ist es unerheblich, dass die unrechtmäßige Entnahme der im Verfahren der Steueraussetzung befindlichen Alkoholmenge deshalb nicht auf diese juristische Person – wie auf Ecoserv im Ausgangsverfahren – zurückzuführen ist, da diese Entnahme einer bei ihr angestellten oder sie vertretenden Person – wie dem mit der Geschäftsführung betrauten Verwalter von Ecoserv – zuzurechnen ist.

30 Der Gerichtshof hat nämlich bereits entschieden, dass der zugelassene Lagerinhaber, wenn bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren eine Unregelmäßigkeit oder eine Zuwiderhandlung, die zur Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs führt, begangen oder

festgestellt wird, und zwar auch im Fall eines von einem Dritten begangenen Betrugs, weiterhin für die Zahlung der Verbrauchsteuern haftet (vgl. entsprechend Urteil vom 24. März 2022, TanQuid Polska, C-711/20, EU:C:2022:215, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Der Gerichtshof hat sich bereits zu einem Fall geäußert, in dem diejenige Bestimmung 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. 1992, L 76, S. 1) in Rede stand, die die Vorgängervorschrift von Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii der Richtlinie 2008/118 darstellte. Im Kern hat der Gerichtshof hierzu entschieden, dass dem zugelassenen Lagerinhaber eine zentrale Rolle im Rahmen des Verfahrens der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung zukommt. Kommt es bei der Beförderung solcher Waren zu einer Unregelmäßigkeit oder zu einer Zuwiderhandlung, die zur Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs führt, muss in jedem Fall der zugelassene Lagerinhaber für die Zahlung der Verbrauchsteuern haften. Seine Haftung ist insoweit als eine objektive Haftung anzusehen und beruht nicht auf dem nachgewiesenen oder vermuteten Verschulden des Lagerinhabers, sondern auf seiner Beteiligung an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. entsprechend Urteil vom 7. September 2023, KRI, C-323/22, EU:C:2023:641, Rn. 55 und 56 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Folglich ist davon auszugehen, dass eine juristische Person, sobald sie sich – wie Ecoserv im Ausgangsverfahren – in einer Situation befindet, die der eines zugelassenen Lagerinhabers vergleichbar ist, ähnliche Pflichten wie ein solcher zugelassener Lagerinhaber zu erfüllen hat, und zwar insbesondere im Fall der unrechtmäßigen Entnahme von Waren aus einem Verfahren der Steueraussetzung im Sinne von Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i der Richtlinie 2008/118.

33 Die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs ergibt sich nämlich unmittelbar aus der Entnahme der Waren aus einem solchen Verfahren der Steueraussetzung, und die juristische Person, die als zugelassener Lagerinhaber handelt, schuldet daher deren Zahlung.

34 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass eine juristische Person, die zum Zweck der Erlangung der Zulassung als Steuerlagerinhaber unter Verbrauchsteueraussetzung Ethylalkohol hergestellt hat und bei der festgestellt worden ist, dass eine bestimmte Menge dieses Alkohols in ihren Beständen fehlte, für diese Verbrauchsteuern unter den Begriff des Steuerschuldners im Sinne dieser Bestimmung fällt.

Zur zweiten und zur dritten Frage

35 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i und Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass ein nationales Gericht bei der Bestimmung der Person oder der Personen, die im Sinne dieser Bestimmungen Schuldner der entstandenen Verbrauchsteueransprüche sind, an die ihrer Art nach zivilrechtliche Entscheidungsformel des Urteils eines Strafgerichts gebunden ist, durch das eine natürliche Person, die bei einer juristischen Person angestellt oder bei ihr als Geschäftsführer tätig ist, als alleinige Verantwortliche für den Schaden, der der Staatskasse durch die Veruntreuung einer bei dieser juristischen Person unter Verbrauchsteueraussetzung gelagerten Alkoholmenge entstanden ist, rechtskräftig verurteilt wurde.

36 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Fall einer Mehrheit von Gesamtschuldnern ein und derselben Verbrauchsteuerschuld in Art. 8 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 ausdrücklich vorgesehen ist: Diese Schuldner sind zur Erfüllung einer solchen Schuld verpflichtet.

37 Des Weiteren kann nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i der Richtlinie 2008/118 „im Falle der unrechtmäßigen Entnahme [von verbrauchsteuerpflichtigen Waren] aus dem Steuerlager“ jede natürliche Person, die als „Person, die an dieser Entnahme beteiligt war“, angesehen wird, als Gesamtschuldner der entstandenen Verbrauchsteueransprüche neben der juristischen Person, deren Vertreter sie als Geschäftsführer oder mit der Geschäftsführung betrauter Verwalter ist oder deren Angestellter sie ist, zur Begleichung dieser Steuerschuld verpflichtet sein.

38 Zwar verwendet die französische Fassung von Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i der Richtlinie 2008/118 im Unterschied zu anderen Sprachfassungen die disjunktive nebenordnende Konjunktion „ou [(oder)]“, um die Steuerschuldnereigenschaft „jede[r] Person, die an dieser Entnahme beteiligt war“, zu bezeichnen. Der Grundsatz der gesamtschuldnerischen Haftung für die Erfüllung von Verbrauchsteuerschulden lässt sich jedoch sowohl aus der allgemeinen Systematik dieser Richtlinie, insbesondere ihrem Art. 8 Abs. 2, als auch aus dem mit der Richtlinie verfolgten Zweck ableiten.

39 Hierzu ist festzustellen, dass die Haftung des zugelassenen Lagerinhabers objektiver Natur ist und auf seiner Beteiligung an einer wirtschaftlichen Tätigkeit beruht. Dass eine andere Person als der Lagerinhaber, wie etwa im vorliegenden Fall der mit der Geschäftsführung betraute Verwalter von Ecoserv, womöglich in seinem eigenen Interesse und zum Nachteil des Lagerinhabers gehandelt hat, ist nur strafrechtlich, nicht aber steuerrechtlich von Belang (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Oktober 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, Rn. 41).

40 Die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs ergibt sich nämlich unmittelbar aus der Entnahme der verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung, und in einem solchen Fall ist die juristische Person, die als zugelassener Lagerinhaber handelt, zur Begleichung der Verbrauchsteuerschuld verpflichtet.

41 Im Übrigen wird im Hinblick auf den Telos der Richtlinie 2008/118 die Auslegung ihres Art. 8, wonach eine juristische Person u. a. mit anderen Personen, die an einer unrechtmäßigen Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus einem Verfahren der Steueraussetzung beteiligt waren, zur Erfüllung der Verbrauchsteuerschuld gesamtschuldnerisch verpflichtet ist, auch durch die Vorarbeiten zu dieser Richtlinie bestätigt: Im ursprünglichen Entwurf zu dieser Richtlinie war die Liste der Verbrauchsteuerschuldner im Fall einer unrechtmäßigen Einfuhr von Waren in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats nur auf die Personen beschränkt, die die Sicherheit für die Entrichtung der Steuer geleistet haben. Der Rat der Europäischen Union wollte diese Liste jedoch auf „jede Person, die an der Unregelmäßigkeit beteiligt war“, erweitern, wie aus Art. 38 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 hervorgeht. Der Unionsgesetzgeber hat also beabsichtigt, den Kreis der Personen, die im Fall von Unregelmäßigkeiten als Verbrauchsteuerschuldner in Frage kommen, weit zu fassen, und zwar, um die Erhebung der Verbrauchsteuern so weit wie möglich sicherzustellen (Urteil vom 17. Oktober 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, Rn. 37).

42 Dass in einem Urteil eines Strafgerichts anerkannt wurde, dass die Verantwortlichkeit für den der Staatskasse entstandenen Schaden in zivilrechtlicher Hinsicht ausschließlich eine natürliche Person treffe, die eine juristische Person vertrete, die als zugelassener Lagerinhaber handele, vermag überdies keinen Einfluss auf die Bestimmung des Steuerschuldners für die Zahlung der

Verbrauchsteuern zu haben. Es ist nämlich darauf hinzuweisen, dass die materielle Rechtskraft eines solchen Urteils mangels Identität des Gegenstands dem Erlass und der Durchführung einer mit dem einschlägigen Unionsrecht im Einklang stehenden Entscheidung über die Erhebung von Verbrauchsteuern nicht entgegenstehen kann (vgl. entsprechend Urteil vom 16. Juli 2020, UR [Mehrwertsteuerpflicht von Rechtsanwälten], C-424/19, EU:C:2020:581, Rn. 34).

43 Folglich ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i und Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass ein nationales Gericht bei der Bestimmung der Person oder der Personen, die im Sinne dieser Bestimmungen Schuldner der entstandenen Verbrauchsteueransprüche sind, an die ihrer Art nach zivilrechtliche Entscheidungsformel des Urteils eines Strafgerichts nicht gebunden ist, durch das eine natürliche Person, die bei einer juristischen Person angestellt oder bei ihr als Geschäftsführer tätig ist, als alleinige Verantwortliche für den Schaden rechtskräftig verurteilt wurde, der der Staatskasse durch die Veruntreuung einer bei dieser juristischen Person unter Verbrauchsteueraussetzung gelagerten Alkoholmenge entstanden ist.

Kosten

44 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 Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

1. **Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i 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

   eine juristische Person, die zum Zweck der Erlangung der Zulassung als Steuerlagerinhaber unter Verbrauchsteueraussetzung Ethylalkohol hergestellt hat und bei der festgestellt worden ist, dass eine bestimmte Menge dieses Alkohols in ihren Beständen fehlte, für diese Verbrauchsteuern unter den Begriff des Steuerschuldners im Sinne dieser Bestimmung fällt.

2. **Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i und Abs. 2 der Richtlinie 2008/118**

   ist dahin auszulegen, dass

   ein nationales Gericht bei der Bestimmung der Person oder der Personen, die im Sinne dieser Bestimmungen Schuldner der entstandenen Verbrauchsteueransprüche sind, an die ihrer Art nach zivilrechtliche Entscheidungsformel des Urteils eines Strafgerichts nicht gebunden ist, durch das eine natürliche Person, die bei einer juristischen Person angestellt oder bei ihr als Geschäftsführer tätig ist, als alleinige Verantwortliche für den Schaden rechtskräftig verurteilt wurde, der der Staatskasse durch die Veruntreuung einer bei dieser juristischen Person unter Verbrauchsteueraussetzung gelagerten Alkoholmenge entstanden ist.

Unterschriften