URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

13. Dezember 2007 *

In der Rechtssache C-374/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) mit Entscheidung vom 6. September 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 14. September 2006, in dem Verfahren

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

gegen

Hauptzollamt Bielefeld

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (Berichterstatter) und E. Levits,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: M. Poiares Maduro,
Kanzler: J. Swedenborg, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 6. September 2007,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, vertreten durch Rechtsanwalt M. Dettmeier,

— der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,

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

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch W. Mölls als Bevollmächtigten,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung 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 Fassung der Verordnung (EG) Nr. 807/2003 des Rates vom 14. April 2003 zur Anpassung der Bestimmungen über die Ausschüsse zur Unterstützung der Kommission bei der Ausübung von deren Durchführungsbefugnissen, die in nach dem Konsultationsverfahren (Einstimmigkeit) erlassenen Rechtsakten des Rates vorgesehen sind, an den Beschluss 1999/468/EG (ABl. L 122, S. 36) (im Folgenden: Richtlinie 92/12).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (im Folgenden: BATIG) und dem Hauptzollamt Bielefeld (im Folgenden: Hauptzollamt) über dessen Weigerung, den Betrag zu erstatten, der für den Erwerb von Steuerzeichen gezahlt worden war, die auf für den deutschen Markt bestimmten, aber in Irland während des Versands gestohlenen Zigarettenpäckchen angebracht worden waren.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Die Richtlinie 92/12 regelt nach ihrem Art. 1 Abs. 1 die Verbrauchsteuern.

4 Nach ihrem Art. 3 Abs. 1 findet sie auf Gemeinschaftsebene Anwendung auf Tabakwaren.

5 Art. 6 der Richtlinie 92/12 bestimmt:

„(1) Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3.

Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten:

a) jede — auch unrechtmäßige — Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

b) jede — auch unrechtmäßige — Herstellung dieser Erzeugnisse außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;

c) jede — auch unrechtmäßige — Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.

(2) Die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der maßgebende 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 oder die Fehlmengen festgestellt werden. Die Verbrauchsteuer wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bestimmungen erhoben und eingezogen, wobei die Mitgliedstaaten auf im Inland hergestellte Waren und auf Waren mit Herkunft aus anderen Mitgliedstaaten dieselben Bestimmungen für die Erhebung und die Einziehung anwenden."

6 Art. 20 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/12 lautet: „Wurde während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit begangen, aufgrund dere[n] eine Verbrauchsteuer entsteht, so wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat, in dem die Unregelmäßigkeit oder die Zuwiderhandlung begangen wurde, ungeachtet einer etwaigen Strafverfolgung von der natürlichen oder juristischen Person geschuldet, die gemäß Artikel 15 Absatz 3 eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat."

7 Art. 21 Abs. 1 und Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12 bestimmt:

„(1) Unbeschadet des Artikels 6 Absatz 1 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Waren, die in ihrem Hoheitsgebiet in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden sollen, mit Steuerzeichen oder mit zu steuerlichen Zwecken verwendeten nationalen Erkennungszeichen versehen werden.

(2) ...

Die Mitgliedstaaten tragen unbeschadet der Vorschriften, die sie zur ordnungsgemäßen Anwendung dieses Artikels und zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder -missbrauch erlassen, dafür Sorge, dass diese Zeichen keine Hemmnisse für den freien Verkehr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren schaffen."

8 Art. 22 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 sieht vor:

„(1) Für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, kann die Verbrauchsteuer in geeigneten Fällen auf Antrag eines Wirtschaftsbeteiligten in Ausübung seines Berufes von den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats, in dem die Waren in den freien Verkehr übergeführt worden sind, erstattet werden, sofern sie nicht für den Verbrauch in diesem Mitgliedstaat bestimmt sind.

Die Mitgliedstaaten brauchen jedoch diesem Erstattungsantrag nicht zu entsprechen, wenn er den von ihnen aufgestellten Kriterien nicht genügt.

(2) Für die Anwendung des Absatzes 1 gelten folgende Bestimmungen:

a) Der Versender muss vor dem Versand der Waren einen Erstattungsantrag bei den zuständigen Behörden seines Mitgliedstaats einreichen und nachweisen, dass die Verbrauchsteuern entrichtet worden sind. Jedoch dürfen die zuständigen Behörden die Erstattung nicht ausschließlich deshalb verweigern, weil die von ihnen selbst ausgestellte Bescheinigung über die ursprüngliche Zahlung nicht vorgelegt worden ist;

...

d) für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind und daher mit dem Steuerzeichen oder dem Erkennungszeichen dieses Mitgliedstaats versehen sind, kann die Verbrauchsteuer, die den Steuerbehörden des Mitgliedstaats geschuldet wird, der diese Steuer- bzw. Erkennungszeichen ausgestellt hat, erstattet werden, sofern die Vernichtung dieser Zeichen von den Steuerbehörden des Mitgliedstaats, der sie erteilt hat, festgestellt worden ist."

9 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 95/59/EG des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer (ABl. L 291, S. 40) gelten Zigaretten als Tabakwaren.

10 Art. 10 Abs. 1 der Richtlinie 95/59 bestimmt u. a.: „Spätestens in der Endstufe werden die Modalitäten der Erhebung der Verbrauchsteuer harmonisiert. In den vorhergehenden Stufen wird die Verbrauchsteuer grundsätzlich mittels Steuerzeichen entrichtet. ..."

Nationales Recht

11 Nach § 1 des deutschen Tabaksteuergesetzes vom 21. Dezember 1992 (BGBl. 1992 I S. 2150) in der für den Sachverhalt im Ausgangsverfahren maßgebenden Fassung (im Folgenden: TabStG) unterliegen Zigaretten, Zigarren, Zigarillos und Rauchtabak (Tabakwaren) der Tabaksteuer.

12 § 12 TabStG mit der Überschrift „Verwendung von Steuerzeichen, Steueranmeldung" bestimmt:

„(1) Für Tabakwaren ist die Steuer durch Verwendung von Steuerzeichen zu entrichten. Die Verwendung umfasst das Entwerten und das Anbringen der Steuerzeichen an den Kleinverkaufspackungen. Die Steuerzeichen müssen verwendet sein, wenn die Steuer entsteht.

(2) Der Hersteller oder Einführer hat die Steuerzeichen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu bestellen und darin die Steuerzeichenschuld selbst zu berechnen (Steueranmeldung). ... Die Steuerzeichenschuld entsteht mit dem Bezug der Steuerzeichen in Höhe ihres Steuerwertes. Werden die Steuerzeichen übersandt, gilt als Tag des Bezugs der zweite Werktag nach der Absendung. Schuldner ist der Bezieher ..."

13 § 22 Abs. 1 bis 3 TabStG mit der Überschrift „Erlass, Erstattung der Steuer" bestimmt:

„(1) Die Steuer wird auf Antrag erlassen oder erstattet, wenn Tabakwaren in ein Steuerlager aufgenommen werden oder unter Steueraufsicht aus dem Steuergebiet in einen anderen Mitgliedstaat verbracht oder ausgeführt werden. Einführern und berechtigten Empfängern, die nicht Steuerlagerinhaber sind, wird die Steuer auch erlassen oder erstattet, wenn von ihnen eingeführte oder in Empfang genommene Tabakwaren unter Steueraufsicht vernichtet oder vergällt werden.

(2) Ist die Steuer durch Verwendung von Steuerzeichen entrichtet, wird sie nur erlassen oder erstattet, wenn die Steuerzeichen unter Steueraufsicht vernichtet oder ungültig gemacht worden sind und der Inhalt der Packungen noch vollständig ist.

(3) Für die Steuerzeichenschuld gilt Absatz 1 sinngemäß, wenn noch nicht entwertete Steuerzeichen an das Hauptzollamt zurückgegeben worden sind oder wenn entwertete Steuerzeichen unter Steueraufsicht vernichtet oder ungültig gemacht worden sind und die Steuer nicht entstanden ist."

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

14 Die Tuxedo GmbH (im Folgenden: Tuxedo), deren Rechtsnachfolgerin BATIG ist, bezog am 1. April 2004 vom Hauptzollamt Steuerzeichen im Gesamtwert von 184 170,46 Euro für Zigaretten, die in Irland von der P. J. Carroll & Co. Ltd (im Folgenden: Carroll) hergestellt wurden und für den deutschen Markt bestimmt waren.

15 Tuxedo übersandte diese Steuerzeichen an Carroll, die sie auf Kleinverkaufspakkungen mit Zigaretten anbrachte. Carroll versandte diese Zigaretten sodann im innergemeinschaftlichen Steueraussetzungsverfahren an einen in den Niederlanden ansässigen Handelspartner. Sämtliche Zigaretten wurden jedoch am 29. April 2004 im Hafen von Dublin (Irland) gestohlen.

16 Wegen der in Irland erfolgten Entnahme der Zigaretten aus dem Verfahren der Steueraussetzung entrichtete Carroll an die irische Zollverwaltung 277 587,30 Euro Verbrauchsteuer.

17 Am 18. August 2004 beantragte Tuxedo beim Hauptzollamt die Erstattung von 184 445,64 Euro, die sie für den Bezug der Steuerzeichen gezahlt hatte, weil diese nicht mehr zur Entrichtung der deutschen Tabaksteuer verwendet werden könnten. Ihrer Ansicht nach war nämlich zu vermuten, dass die gesamten gestohlenen Zigaretten auf dem britischen Schwarzmarkt abgesetzt würden.

18 Mit Bescheid vom 30. August 2004, der auf Einspruch von Tuxedo mit Entscheidung vom 15. Oktober 2004 bestätigt wurde, lehnte das Hauptzollamt die Erstattung mit der Begründung ab, dass der Bezieher das Risiko eines Verlustes der Steuerzeichen zu tragen habe. Es sei nicht auszuschließen, dass die mit den Steuerzeichen versehenen gestohlenen Zigarettenpäckchen im deutschen Steuergebiet abgesetzt würden. Zudem seien die Steuerzeichen weder vernichtet noch ungültig gemacht worden, wie dies § 22 Abs. 3 TabStG verlange.

19 Tuxedo erhob daraufhin Klage beim Finanzgericht Düsseldorf, mit der sie im Wesentlichen geltend macht, dass eine Steuerzeichenschuld, die nicht in eine nachfolgende oder gleichzeitig hinzutretende Tabaksteuerschuld aufgehe, gegen die Richtlinie 92/12 verstoße. Nach dieser Richtlinie dürfe nämlich die Verbrauchsteuer nur in dem Mitgliedstaat erhoben werden, in dem während des Verfahrens der Steueraussetzung die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit begangen worden sei, und zwar auch dann, wenn ein anderer Mitgliedstaat die Verwendung von Steuerzeichen vorschreibe. Andernfalls liege eine mehrfache Belastung mit Verbrauchsteuer vor, die eine Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12 darstelle.

20 Das Hauptzollamt hält dem entgegen, dass die Steuerzeichenschuld mit dem Bezug der deutschen Steuerzeichen entstanden sei. Eine Erstattung der Steuerzeichenschuld sei mangels Rückgabe, Vernichtung oder Ungültigmachung der Steuerzeichen nicht möglich. Neben der in Irland erhobenen Tabaksteuer bestehe keine weitere deutsche Tabaksteuer, sondern eine deutsche Steuerzeichenschuld, weshalb von einer Doppelbesteuerung nicht gesprochen werden könne. Es bestehe zwar eine

Doppelbelastung, doch sei diese der Richtlinie 92/12 immanent. Hemmnisse für den freien Verkehr verbrauchsteuerpflichtiger Waren seien nicht erkennbar, da eine Doppelbelastung immer nur bei einer vorherigen Unregelmäßigkeit bestehen könne.

21 Da das Finanzgericht Düsseldorf eine Auslegung der Richtlinie 92/12 für erforderlich hält, um den bei ihm anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist die Richtlinie 92/12 dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der eine Verbrauchsteuer für Tabakwaren durch die Ausgabe von Steuerzeichen erhoben hat, verpflichtet ist, dem Bezieher der Steuerzeichen den von diesem hierfür entrichteten Betrag zu erstatten, wenn die in einem anderen Mitgliedstaat mit diesen Steuerzeichen versehenen Tabakwaren aus dem Verfahren der Steueraussetzung unrechtmäßig entnommen werden mit der Folge, dass dieser Mitgliedstaat eine Verbrauchsteuer für die Tabakwaren von dem dort ansässigen Wirtschaftsbeteiligten erhebt, der die Tabakwaren im innergemeinschaftlichen Steueraussetzungsverfahren versendet hat?

Zur Vorlagefrage

22 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die von Tuxedo von den deutschen Steuerbehörden bezogenen Steuerzeichen auf den Tabakwaren angebracht wurden, als diese sich noch im Steueraussetzungsverfahren befanden, die Verbrauchsteuer also noch nicht entstanden war.

23 Außerdem steht fest, dass BATIG, die Rechtsnachfolgerin von Tuxedo ist, den deutschen Steuerbehörden nicht nachweisen konnte, dass die in Irland während des Versands gestohlenen Tabakwaren nicht in Deutschland abgesetzt würden.

24 Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht daher wissen, ob die Richtlinie 92/12 der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die die Erstattung des für den Bezug von Steuerzeichen dieses Mitgliedstaats gezahlten Betrags ausschließt, wenn die Steuerzeichen auf verbrauchsteuerpflichtigen Waren vor deren in diesem Mitgliedstaat vorgesehenen Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr angebracht wurden, die Waren in einem anderen Mitgliedstaat gestohlen wurden, was zur Entrichtung der Verbrauchsteuer in dem anderen Mitgliedstaat geführt hat, und der Nachweis nicht erbracht wird, dass die gestohlenen Waren nicht im Mitgliedstaat der Erteilung der Steuerzeichen abgesetzt werden.

25 Art. 6 der Richtlinie 92/12 bestimmt, dass die Verbrauchsteuer mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr entsteht und dass sich die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der maßgebende Verbrauchsteuersatz nach den Bestimmungen richten, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet. Nach Art. 21 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Waren, die in ihrem Hoheitsgebiet in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden sollen, mit Steuerzeichen versehen werden. Art. 10 Abs. 1 der Richtlinie 95/59 schließlich sieht vor, dass die Verbrauchsteuer in den Stufen, die der Harmonisierung der Modalitäten für die Erhebung der Verbrauchsteuer vorausgehen, grundsätzlich mittels Steuerzeichen entrichtet wird.

26 Vor dem Hintergrund dieser Bestimmungen stellt die Erteilung von Steuerzeichen durch einen Mitgliedstaat an einen Wirtschaftsteilnehmer für diesen Mitgliedstaat offenbar eine Art vorzeitiger Erhebung der Verbrauchsteuer auf die Waren dar, die der Wirtschaftsteilnehmer in diesem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr zu überführen beabsichtigt.

27 Außerdem steht fest, dass ein einmal auf Kleinverkaufsverpackungen für Zigaretten wie denen des Ausgangsverfahrens angebrachtes Steuerzeichen nicht abgelöst werden kann, ohne zerstört zu werden. Wenn ein Wirtschaftsteilnehmer die von einem Mitgliedstaat erteilten Steuerzeichen auf solchen Waren, die er in diesem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführen will, anbringt, ist daher davon auszugehen, dass dieser Mitgliedstaat vorzeitig die Verbrauchsteuer auf diese Waren erhebt.

28 Folglich hat BATIG im Ausgangsverfahren die deutsche Verbrauchsteuer auf die gestohlenen Waren vorzeitig entrichtet.

29 Außerdem stellt der Diebstahl von Tabakwaren, wenn er wie im Ausgangsverfahren während des Verfahrens der Steueraussetzung erfolgt, eine unrechtmäßige Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 92/12 dar, so dass gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat entsteht, in dem der Diebstahl begangen wurde.

30 Daher ist im Ausgangsverfahren die Verbrauchsteuer auf die gestohlenen Waren in Irland entstanden.

31 Der Umstand, dass Steuerzeichen nicht zur Entrichtung der Verbrauchsteuer haben dienen können, bedeutet für die betroffenen Wirtschaftsteilnehmer jedoch nicht zwangsläufig, dass sie Anspruch auf Erstattung des für den Bezug dieser Zeichen entrichteten Betrags haben.

32 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 33 bis 35 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Heintz van Landewijck (Urteil vom 15. Juni 2006, C-494/04, Slg. 2006, I-5381) zutreffend hervorgehoben hat, haben die Steuerzeichen nämlich einen inneren Wert, der sie von einer bloßen Quittung unterscheidet, mit der die Zahlung einer Geldsumme an die Steuerbehörden des Mitgliedstaats der Erteilung dieser Zeichen bescheinigt wird.

33 Im Fall eines Verlustes können Steuerzeichen zu rechtswidrigen Zwecken verwendet werden, weil allein ihr Vorhandensein auf verbrauchsteuerpflichtigen Waren eine Vermutung dafür begründet, dass die Verbrauchsteuer im Ausgabemitgliedstaat entrichtet wurde, und damit das Inverkehrbringen der Waren in diesem Mitgliedstaat gestattet.

34 In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass der Zigarettenmarkt, wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, für die Entwicklung eines illegalen Handels besonders anfällig ist (Urteile vom 10. Dezember 2002, British American Tobacco [Investments] und Imperial Tobacco, C-491/01, Slg. 2002, I-11453, Randnr. 87, und vom 29. April 2004, British American Tobacco, C-222/01, Slg. 2004, I-4683, Randnr. 72).

35 Ist ein Wirtschaftsteilnehmer, der Steuerzeichen erworben hat, nicht in der Lage, den Nachweis zu erbringen, dass diese Zeichen nicht benutzt werden, um verbrauchsteuerpflichtige Waren im Mitgliedstaat der Erteilung dieser Zeichen abzusetzen, so hat dieser Mitgliedstaat daher ein berechtigtes Interesse daran, die Erstattung des gezahlten Betrags zu verweigern.

36 In diesem Sinne hat der Gerichtshof im Urteil Heintz van Landewijck entschieden, in dem es um die Frage ging, ob Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die keine Erstattung des Betrags der mit dem Erwerb von Steuerzeichen entrichteten Verbrauchsteuer vorsehen, wenn die Steuerzeichen vor ihrer Anbringung verschwunden sind, mit der Richtlinie 92/12 vereinbar sind.

37 In dieser Rechtssache hatte die Heintz van Landewijck SARL von den niederländischen Behörden Steuerzeichen für Tabakwaren bezogen, die aber noch vor ihrer Anbringung verschwunden sind. Van Landewijck, die die Erstattung des für die Steuerzeichen entrichteten Betrags verlangte, machte u. a. geltend, dass keine Überführung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr in den Niederlanden erfolgt sei.

38 Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Richtlinie 92/12 die Mitgliedstaaten nicht am Erlass einer nationalen Regelung hindert, nach der im Fall des Verschwindens von Steuerzeichen das finanzielle Risiko ihres Verlustes dem Erwerber zugewiesen wird (Urteil Heintz van Landewijck, Randnr. 41).

39 Der Gerichtshof hat außerdem entschieden, dass eine solche nationale Regelung nicht als Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit angesehen werden kann. Eine nationale Regelung, nach der ein Erwerber von Verbrauchsteuerzeichen lediglich ihren Verlust geltend zu machen braucht, um die Erstattung des für sie gezahlten Betrags zu erlangen, könnte nämlich Missbräuchen und Steuerhinterziehung Vorschub leisten, deren Verhinderung gerade eines der vom Gemeinschaftsrecht verfolgten Ziele ist (Urteil Heintz van Landewijck, Randnrn. 42 und 43).

40 Der Gerichtshof war daher der Auffassung, dass eine nationale Regelung, die im Fall des Verschwindens von Steuerzeichen das finanzielle Risiko ihres Verlustes dem Erwerber zuweist, zur Erreichung des Ziels der Verhinderung des Missbrauchs der Zeichen zu betrügerischen Zwecken beiträgt und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist, wenn sie eine etwaige Erstattung oder Verrechnung in anderen Fällen, wie bei Verlust der Steuerzeichen infolge Unfalls oder höherer Gewalt, nicht ausschließt (Urteil Heintz van Landewijck, Randnr. 44).

41 Das Argument, dass das Risiko eines Missbrauchs der verschwundenen Steuerzeichen sehr gering sei, hat der Gerichtshof ausdrücklich mit der Feststellung zurückgewiesen, dass dieses Risiko jedenfalls bestehe (Urteil Heintz van Landewijck, Randnr. 45).

42 Im Unterschied zur Rechtssache Heintz van Landewijck waren die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerzeichen bereits auf den für den deutschen Markt bestimmten Tabakwaren angebracht worden, und diese Waren sind infolge eines Diebstahls verschwunden. Diese tatsächlichen Unterschiede können jedoch nicht zu einem anderen Ergebnis als dem führen, zu dem der Gerichtshof in der Rechtssache Heintz van Landewijck gelangt ist.

43 Zum einen regelt die Richtlinie 92/12 genauso wenig den Fall des Verschwindens von bereits mit den Steuerzeichen eines Mitgliedstaats versehenen Waren vor deren Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr in diesem Staat – wie im Ausgangsverfahren geschehen – wie den Fall des Verschwindens von Steuerzeichen vor ihrer Anbringung auf den Waren – wie in der Rechtssache Heintz van Landewijck.

44 Art. 20 der Richtlinie 92/12 bestimmt zwar, wie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften geltend macht, den Mitgliedstaat, der allein befugt ist, bei einer während des Verfahrens der Steueraussetzung begangenen Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung, wie einer unrechtmäßigen Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung, die Verbrauchsteuer zu erheben.

45 Dagegen zielt dieser Artikel, der unabhängig davon anwendbar ist, ob die Waren, hinsichtlich deren die Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung begangen wurde, zuvor mit Steuerzeichen versehen worden sind, keineswegs darauf ab, zu bestimmen, ob der betroffene Wirtschaftsteilnehmer oder der betroffene Mitgliedstaat das aus dem Verschwinden von bereits auf den Waren angebrachten Steuerzeichen resultierende Risiko zu tragen hat.

46 Zum anderen könnte die Möglichkeit, eine Erstattung für Steuerzeichen zu erhalten, wenn lediglich das Verschwinden der Waren, auf denen sie angebracht waren, behauptet wird, auch Missbräuchen und Steuerhinterziehung Vorschub leisten.

47 In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens besteht nämlich eine nicht unerhebliche Gefahr, dass die gestohlenen Waren in dem Mitgliedstaat, der die Steuerzeichen erteilt hat, abgesetzt werden. Da diese Waren mit den Steuerzeichen dieses Mitgliedstaats versehen sind, können sie ohne Schwierigkeit auf den regulären Tabakwarenmarkt dieses Staates gebracht werden.

48 Zwar führt der Diebstahl von Waren jedenfalls zur Erhebung der Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat, in dem die unrechtmäßige Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung festgestellt wurde. Die Gefahr der Steuerhinterziehung kann jedoch nicht völlig ausgeschlossen werden, wenn die in dem Mitgliedstaat, der die Steuerzeichen ausgestellt hat, geltende Verbrauchsteuer höher ist als in dem Mitgliedstaat, in dem die unrechtmäßige Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung festgestellt wurde. In einem solchen Fall ist nämlich nicht auszuschließen, dass ein unredlicher Wirtschaftsteilnehmer behauptet, seine Waren seien im zweiten Mitgliedstaat gestohlen worden, dort Verbrauchsteuern entrichtet, die niedriger sind als der Betrag der Erstattung für die im ersten Mitgliedstaat erworbenen Steuerzeichen, und die immer noch mit den Steuerzeichen versehenen Waren schließlich auf dem Markt dieses Staates absetzt.

49 Auch abgesehen von jeder Steuerhinterziehung des Wirtschaftsteilnehmers, der im Besitz der Waren ist, wirkt sich jedenfalls der Umstand, dass die Verbrauchsteuer in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt wurde, nicht auf das Risiko aus, dass die Waren, wenn sie gestohlen wurden, von dem Dieb auf dem regulären Markt des Mitgliedstaats, der die Steuerzeichen erteilt hat, abgesetzt werden, wodurch diesem Mitgliedstaat Steuereinnahmen, auf die er einen Anspruch hat, entzogen werden.

50 Die Kommission macht jedoch geltend, dass, wenn die Steuerzeichen erst einmal auf den Verkaufsverpackungen angebracht seien, die Folgen des Verschwindens der Waren selbst, nicht der Steuerzeichen als solcher bestimmt werden müssten.

51 Diese Folgen seien nach den Harmonisierungsregeln für die Erhebung von Verbrauchsteuern zu bestimmen. Aus der Richtlinie 92/12 ergebe sich, dass das Recht, die Verbrauchsteuer zu erheben, in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens ausschließlich dem Mitgliedstaat zustehe, in dem sich der Diebstahl ereignet habe. Außerdem würde es dem Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung, das diese Richtlinie verfolge, widersprechen, wenn im Ausgangsverfahren neben die in Irland geschuldete Steuer die definitive Einbehaltung der Vorauszahlung auf die deutsche Steuer treten würde.

52 Dieses Vorbringen ist zurückzuweisen.

53 Zum einen behalten die Steuerzeichen einen inneren Wert, auch nachdem sie auf Waren angebracht wurden. Wie in den Randnrn. 46 bis 49 des vorliegenden Urteils ausgeführt, kann ihr bloßes Vorhandensein auf den Verkaufsverpackungen der gestohlenen Waren deren Absatz auf dem regulären Markt des Mitgliedstaats der Erteilung der Zeichen Vorschub leisten und damit die Interessen dieses Staates beeinträchtigen.

54 Diese Gefahr unterscheidet sich von der, die allgemein für jeden Mitgliedstaat vom Tabakwarenschmuggel ausgeht. Denn Tabakwaren, die nicht mit Steuerzeichen eines Mitgliedstaats versehen sind, können nur auf dem Schwarzmarkt dieses Mitgliedstaats abgesetzt werden.

55 Zum anderen soll die Richtlinie 92/12 zwar die Modalitäten der Erhebung der Verbrauchsteuer harmonisieren, indem sie das doppelte Ziel einer wirksamen Erhebung der Verbrauchsteuer in nur einem Mitgliedstaat – und zwar in dem Mitgliedstaat, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet – verfolgt; es ist jedoch festzustellen, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber die Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zu einem absoluten Grundsatz erhoben hat.

56 Aus Art. 22 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 ergibt sich nämlich, dass es dann, wenn in einem ersten Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführte und zu diesem Zweck mit einem Steuerzeichen dieses Mitgliedstaats versehene Waren für den Verbrauch in einem anderen Mitgliedstaat bestimmt sind und dorthin versandt werden, für die Erstattung der im ersten Mitgliedstaat entrichteten Verbrauchsteuern nicht genügt, nachzuweisen, dass die Verbrauchsteuern im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr entrichtet worden sind, sondern es ist außerdem erforderlich, dass die Vernichtung der Steuerzeichen des ersten Mitgliedstaats von den Steuerbehörden dieses Staates festgestellt worden ist.

57 Nach dieser Bestimmung sind, wenn die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, der die Steuerzeichen erteilt hat, die Vernichtung der Zeichen nicht feststellen können, für die Waren, auf denen die Zeichen angebracht worden sind, sowohl in dem Mitgliedstaat, in dem sie in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, als auch in dem Mitgliedstaat, in dem sie verbraucht werden sollen, Verbrauchsteuern zu entrichten. Mit dieser Bestimmung hat der Gemeinschaftsgesetzgeber der Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung den Vorzug gegeben vor dem Grundsatz der Besteuerung in nur einem Mitgliedstaat.

58 Zwar war, wie die Kommission geltend macht, in den von Art. 22 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 geregelten Fällen die Verbrauchsteuer, deren Erstattung von einem Mitgliedstaat verlangt wird, in diesem Mitgliedstaat entstanden, während im Ausgangsverfahren die Verbrauchsteuer in Deutschland niemals entstanden ist.

59 Es wäre jedoch widersinnig, wenn die Erstattung für auf verbrauchsteuerpflichtigen Waren angebrachte Steuerzeichen in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in der keinerlei Kontrolle hinsichtlich der Bestimmung der gestohlenen Waren möglich ist, zugelassen würde, während Art. 22 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/12 die Erstattung der Verbrauchsteuer unter Umständen, in denen die Gefahr von Missbräuchen und Steuerhinterziehung geringer ist, von der Feststellung der Vernichtung der Zeichen, die die Entrichtung der Steuer bestätigen, abhängig macht.

60 Die Kommission trägt weiter vor, dass ein Mitgliedstaat nicht berechtigt sei, die Erstattung für Steuerzeichen vom Nachweis ihrer Vernichtung oder davon abhängig zu machen, dass die gestohlenen Waren nicht auf dem Markt des Mitgliedstaats der Erteilung der Zeichen abgesetzt worden seien, weil dieser Nachweis nicht zu führen sei.

61 Doch auch wenn man dies als richtig unterstellt, könnte diesem Argument nicht gefolgt werden, da gerade diese Unmöglichkeit ein Beleg dafür wäre, dass die Gefahr eines Absatzes dieser Waren im Mitgliedstaat der Erteilung der Steuerzeichen und damit die Gefahr einer Verwendung dieser Zeichen besteht, und sie die Weigerung des Mitgliedstaats, die Kosten für die Steuerzeichen zu erstatten, rechtfertigen würde.

62 Im Übrigen gibt es neben dem Diebstahl andere Fälle einer vorgezogenen Zahlung der Verbrauchsteuer durch Anbringung von Steuerzeichen eines Mitgliedstaats, auf die keine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr in diesem Mitgliedstaat folgt, z. B., wenn ein Wirtschaftsteilnehmer die Bestimmung der Waren ändert. In einem solchen Fall kann der Wirtschaftsteilnehmer den Nachweis führen, dass die bereits angebrachten Zeichen vernichtet wurden, und vom Mitgliedstaat der Erteilung der Zeichen eine Erstattung des für ihren Bezug entrichteten Betrags erhalten.

63 Hinzuzufügen ist, dass keine gesetzliche Verpflichtung besteht, Steuerzeichen auf Verpackungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren vor ihrer Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren im Mitgliedstaat der Erteilung dieser Zeichen anzubringen, da die Verbrauchsteuern für diese Waren *per definitionem* noch nicht entstanden sind. Auch wenn praktische Erfordernisse es rechtfertigen, dass ein Wirtschaftsteilnehmer die Steuerzeichen im Stadium der Verpackung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren anbringen lässt, während sich die Waren in einem Steueraussetzungsverfahren befinden, wie es Tuxedo im Ausgangsverfahren getan hat, bleibt dies doch eine aus freien Stücken getroffene Entscheidung, deren Konsequenzen im Fall eines Diebstahls der Waren der Wirtschaftsteilnehmer zu tragen hat.

64 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Richtlinie 92/12 der Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, die die Erstattung des für den Bezug von Steuerzeichen, die von diesem Mitgliedstaat erteilt wurden, gezahlten Betrags ausschließt, wenn die Steuerzeichen auf verbrauchsteuerpflichtigen Waren vor deren in diesem Mitgliedstaat vorgesehenen Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr angebracht wurden, die Waren in einem anderen Mitgliedstaat gestohlen wurden, was zur Entrichtung der Verbrauchsteuer in dem anderen Mitgliedstaat geführt hat, und der Nachweis nicht erbracht wird, dass die gestohlenen Waren nicht im Mitgliedstaat der Erteilung der Steuerzeichen abgesetzt werden.

Kosten

65 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Die 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 Fassung der Verordnung (EG) Nr. 807/2003 des Rates vom 14. April 2003 zur Anpassung der Bestimmungen über die Ausschüsse zur Unterstützung der Kommission bei der Ausübung von deren Durchführungsbefugnissen, die in nach dem Konsultationsverfahren (Einstimmigkeit) erlassenen Rechtsakten des Rates vorgesehen sind, an den Beschluss 1999/468/EG steht der Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die die Erstattung des für den Bezug von Steuerzeichen, die von diesem Mitgliedstaat erteilt wurden, gezahlten Betrags ausschließt, wenn die Steuerzeichen auf verbrauchsteuerpflichtigen Waren vor deren in diesem Mitgliedstaat vorgesehenen Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr angebracht wurden, die Waren in einem anderen Mitgliedstaat gestohlen wurden, was zur Entrichtung der Verbrauchsteuer in dem anderen Mitgliedstaat geführt hat, und der Nachweis nicht erbracht wird, dass die gestohlenen Waren nicht im Mitgliedstaat der Erteilung der Steuerzeichen abgesetzt werden.

Unterschriften