Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

5. März 2015*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Indirekte Steuern — Verbrauchsteuern — Richtlinie 2008/118/EG — Art. 1 Abs. 2 — Verbrauchsteuerpflichtige Flüssigbrennstoffe — Steuer auf den Einzelhandelsverkauf — Begriff ‚besonderer Zweck' — Im Voraus festgelegte Verwendung — Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs im Gebiet einer Stadt"

In der Rechtssache C-553/13

betreffend ein Ersuchen um Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tallinna ringkonnakohus (Estland) mit Entscheidung vom 15. Oktober 2013, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Oktober 2013, in dem Verfahren

Tallinna Ettevõtlusamet

gegen

Statoil Fuel & Retail Eesti AS

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, des Richters A. Ó Caoimh, der Richterin C. Toader sowie der Richter E. Jarašiūnas (Berichterstatter) und C. G. Fernlund,

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— des Tallinna Ettevõtlusamet, vertreten durch T. Pikamäe, advokaat,

— der Statoil Fuel & Retail Eesti AS, vertreten durch C. Ginter und V. Puolakainen, advokaadid,

— der griechischen Regierung, vertreten durch I. Bakopoulos als Bevollmächtigten,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Grønfeldt und L. Naaber-Kivisoo als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Estnisch.

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

folgendes

Urteil

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

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Tallinna Ettevõtlusamet (Gewerbeamt Tallinn, im Folgenden: Ettevõtlusamet) und der Statoil Fuel & Retail Eesti AS (im Folgenden: Statoil) wegen Erstattung der Verkaufsteuer, die diese Gesellschaft in den Jahren 2010 und 2011 entrichtete.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 1 der Richtlinie 2008/118 lautet:

„(1) Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (nachstehend ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren' genannt) erhoben werden:

a) Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gemäß der Richtlinie 2003/96/EG [des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. L 283, S. 51];

…

(2) Die Mitgliedstaaten können für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben, sofern diese Steuern in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den gemeinschaftlichen Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind.

…"

4 Art. 47 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 bestimmt in seinem ersten Unterabsatz: „Die 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)] wird mit Wirkung vom 1. April 2010 aufgehoben."

5 Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 bestimmte:

„Auf die [verbrauchsteuerpflichtigen] Waren können andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung erhoben werden, sofern diese Steuern die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten."

Estnisches Recht

6 In seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung gestattete das kohalike maksude seadus (Gesetz über örtliche Steuern) vom 21. September 1994 insbesondere den örtlichen Gebietskörperschaften, unter den Voraussetzungen in § 8 eine Steuer einzuführen. § 8 („Verkaufsteuer“) bestimmte Folgendes:

„(1) Verkaufsteuer entrichten Einzelunternehmer und juristische Personen, die eine Gewerbeerlaubnis im Gemeinde- oder Stadtgebiet besitzen. Betriebsstättenbezogen wird Verkaufsteuer von Händlern im Sinne des kaubandustegevuse seadus [Handelsgesetz vom 11. Februar 2004], die im Wirtschaftstätigkeitsregister eingetragen und im Einzelhandel, in der Gastronomie oder im Dienstleistungsgewerbe tätig sind, entrichtet.

(2) Verkaufsteuer wird erhoben auf den Wert der vom Steuerpflichtigen im Gemeinde- oder Stadtgebiet verkauften Waren oder Dienstleistungen, der in ihrem Kaufpreis enthalten ist. Kaufpreis im Sinne des vorliegenden Gesetzes ist der steuerbare Wert des im Umsatzsteuergesetz festgelegten steuerbaren Umsatzes ohne Verkaufsteuer.

(3) Den Satz der Verkaufsteuer setzt der Gemeinde- oder Stadtrat fest, er darf jedoch 1 % des im Kaufpreis enthaltenen Werts der Waren und Dienstleistungen nach Abs. 2 nicht überschreiten.

…

(6) Die Gemeinde- oder Stadtverwaltung ist befugt, nach den vom Gemeinde- oder Stadtrat festgelegten Bedingungen und Verfahren Vergünstigungen und Befreiungen von der Verkaufsteuer zu gewähren.“

7 Der genannte § 8 wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2012 aufgehoben, und eine Verkaufsteuer ist seitdem nicht mehr vorgesehen.

8 Am 17. Dezember 2009 erließ der Tallinna Linnavolikogu (Stadtrat von Tallinn) die Verordnung Nr. 45 über die müügimaks Tallinnas (Verkaufsteuer der Stadt Tallinn). Diese Verordnung wurde durch die Verordnung Nr. 22 des Tallinna Linnavolikogu vom 8. April 2010 geändert (im Folgenden: Verordnung Nr. 45).

9 § 1 („Bezeichnung der Steuer und Steuerobjekt“) der Verordnung Nr. 45 sah vor:

„(1) Mit der vorliegenden Verordnung wird in der Stadt Tallinn eine Verkaufsteuer eingeführt.

(2) Die Verkaufsteuer wird erhoben auf Waren und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger, der die Voraussetzungen des § 2 erfüllt, an einer im Stadtgebiet Tallinn gelegenen Betriebsstätte oder von dort aus an eine natürliche Person (außer an einen Einzelunternehmer für Zwecke seines Unternehmens) im Einzelhandel, in der Gastronomie oder im Dienstleistungsgewerbe verkauft bzw. erbringt.“

10 § 2 („Steuerpflichtiger“) dieser Verordnung bestimmte:

„Steuerpflichtig sind Händler im Sinne des Handelsgesetzes [vom 11. Februar 2004], die alle folgenden Voraussetzungen erfüllen:

1) Der Händler ist im Wirtschaftstätigkeitsregister eingetragen.

2) Die Betriebsstätte des Händlers liegt nach den im Wirtschaftstätigkeitsregister enthaltenen Daten im Stadtgebiet Tallinn.

3) Der Händler ist im Einzelhandel, in der Gastronomie oder im Dienstleistungsgewerbe tätig.“

11 § 4 der Verordnung Nr. 45 setzte den Satz der Verkaufsteuer bei 1 % des steuerbaren Wertes der in § 1 Abs. 2 der Verordnung genannten Waren und Dienstleistungen fest.

12 § 5 der Verordnung („Steuerbefreiungen“) bestimmte:

„Für folgende Waren und Dienstleistungen ist keine Verkaufsteuer zu entrichten:

1) Waren und Dienstleistungen, die über E-Commerce verkauft werden;

2) elektrischer Strom und Wärme, die über ein Verteilernetz verkauft werden, Erdgas und Wasser;

3) Waren und Dienstleistungen, die auf einer Schiffs-, Flug-, Zug- oder Busreise verkauft werden, wenn die Reise außerhalb der Tallinner Stadtgrenze beginnt oder endet oder wenn das Boot, das Flugzeug, der Zug oder der Bus während der Reise außerhalb der Tallinner Stadtgrenze bleibt;

4) sämtliche Arzneimittel, Verhütungsmittel, Gesundheits- und Hygieneprodukte, medizinischen Geräte sowie medizinischen Hilfsmittel, die in der Liste in der Verordnung Nr. 63 des Sozialministers vom 4. Dezember 2006 … enthalten sind;

5) Brot, ohne Zusatz von Honig, Eiern, Käse oder Früchten …;

6) Milch, Rahm, Buttermilch, saure Milch und saurer Rahm, Joghurt, Kefir und andere fermentierte oder gesäuerte Milch (einschließlich Rahm) …, nicht in Pulver-, Granulat- oder sonstiger fester Form …;

7) Zubereitungen (homogenisiert) in Breiform, als Nahrungsmittel für Kleinkinder bestimmt …; Spezialmilch für Babys …; Nahrungsmittelzubereitungen für Kleinkinder, in Aufmachungen für den Einzelhandelsverkauf, in Pulver- oder flüssiger Form …; Nahrungsmittel für Kleinkinder, Milch oder Milcherzeugnisse enthaltend …;

8) Babywindeln …;

9) Boote, Jachten und Außenbordmotor-Boote mit einer Länge von 4 bis 12 Metern, die einer technischen Überprüfung zu unterziehen sind.“

13 Die Gemeinde Tallinn hat darüber hinaus mit einem Schreiben kundgemacht, dass auch der Verkauf von Zigaretten von der Verkaufsteuer befreit ist.

14 § 13 der Verordnung Nr. 45 sah vor, dass die Verordnung vom 1. Juni 2010 an Anwendung finden sollte.

15 Der Tallinna Linnavolikogu erließ am 22. Juni 2010 die Verordnung Nr. 39 „Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve“ (Verordnung über die Änderung des Haushalts der Stadt Tallinn für das Jahr 2010 und den ersten Ergänzungshaushalt). Diese Verordnung trat am 25. Juni 2010 in Kraft und änderte die Verordnung Nr. 45 insofern, als sie § 9^1 einfügte, der folgendermaßen lautet:

„Die Verkaufsteuer wird für den in § 6 Abs. 1 des kohaliku omavalitsuse korralduse seadus [Gesetz vom 2. Juni 1993 über die Organisation der örtlichen Gebietskörperschaften, im Folgenden: Gesetz über die Organisation der örtlichen Gebietskörperschaften] genannten Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs im Gebiet der Stadt Tallinn erhoben. Die Einnahmen aus der Verkaufsteuer werden gezielt für die Erfüllung dieses Zwecks bereitgestellt.“

16 Am 9. September 2010 erließ der Tallinna Linnavolikogu die Verordnung Nr. 46 „Tallinna Linna 2011. aasta eelarve“ (Verordnung über den Haushalt der Stadt Tallinn für das Jahr 2011). § 10 dieser Verordnung übernahm den Wortlaut des genannten § 9^1.

17 Am 15. Dezember 2011 erließ der Tallinna Linnavolikogu die Verordnung Nr. 43 über die Änderung der Verordnung Nr. 45 und führte aus, dass der letzte Besteuerungszeitraum das letzte Quartal des Jahres 2011 sei. Gemäß der Änderung des Gesetzes vom 21. September 1994 über örtliche Steuern gibt es in Tallinn seit dem 31. Dezember 2011 keine Verkaufsteuer mehr.

18 § 6 Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der örtlichen Gebietskörperschaften bestimmt:

„Die Aufgabe der örtlichen Gebietskörperschaften besteht darin, im Gemeinde- oder Stadtgebiet … den innergemeindlichen bzw. innerstädtischen öffentlichen Personenverkehr … zu betreiben, sofern diese [Aufgabe] nicht auf einen anderen übertragen worden [ist].“

19 § 3 Abs. 2 Nr. 2 des ühistranspordi seadus (Gesetz über den öffentlichen Personenverkehr) vom 26. Januar 2000 bestimmt:

„(2) Die Planung und der Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs haben folgendes Ziel:

…

2) Förderung der gegenüber Autos und anderen Individualfahrzeugen bevorzugten Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel, wodurch die nachteiligen Auswirkungen des Verkehrs auf die Umwelt und die daraus resultierenden Gesundheitsbeeinträchtigungen verringert werden und ein Beitrag zur Vorbeugung von Verkehrsunfällen und Staus geleistet wird.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

20 Wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, zählt zu den Tätigkeiten von Statoil der Einzelhandelsverkauf verbrauchsteuerpflichtiger Flüssigbrennstoffe. Am 20. Juli 2010, 20. Oktober 2010 und 25. Januar 2011 erklärte Statoil den Umsatz, den sie durch den Verkauf verkaufsteuerpflichtiger Waren und Dienstleistungen im Juni 2010 sowie im dritten und vierten Quartal 2010 erzielt hatte.

21 Am 22. September 2010, 26. Oktober 2010 und 7. Februar 2011 reichte Statoil berichtigende Erklärungen ein, mit denen sie von ihrem zuvor erklärten Umsatz den Umsatz abzog, den sie durch den Verkauf verbrauchsteuerpflichtiger Waren erzielte. Am 22. September 2010, 28. Oktober 2010 und 9. Februar 2011 reichte Statoil beim Ettevõtlusamet Erstattungsanträge ein.

22 Mit Entscheidungen vom 19. Oktober 2010, 9. November 2010 und 4. März 2011 lehnte das Ettevõtlusamet die Erstattungsanträge ab. Mit der Entscheidung vom 4. März 2011 stellte das Ettevõtlusamet zudem fest, dass Statoil für das vierte Quartal des Jahres 2010 einen zusätzlichen Betrag zu entrichten habe.

23 Statoil erhob am 19. November 2010 Klage beim Tallinna Halduskohus (Verwaltungsgericht Tallinn), die im Wesentlichen darauf gerichtet war, die Entscheidungen des Ettevõtlusamet vom 19. Oktober und 9. November 2010 aufzuheben und die erneute Prüfung der Erstattungsanträge vom 22. September und 28. Oktober 2010 oder die unverzügliche Rückzahlung des in den Erstattungsanträgen genannten zu viel gezahlten Betrags anzuordnen. In ihrer Klage machte Statoil u. a. geltend, dass § 1 Abs. 2 der Verordnung Nr. 45 im Widerspruch zum Unionsrecht stehe, da er die Entrichtung einer Steuer auf den Einzelhandelsverkauf vorschreibe, ohne eine Ausnahme für den

Verkauf verbrauchsteuerpflichtiger Waren vorzusehen. Am 5. April 2011 erhob Statoil beim Tallinna Halduskohus eine ähnliche Klage, die die Entscheidung des Ettevõtlusamet vom 4. März 2011 zum Gegenstand hatte. Das Tallinna Halduskohus verband die beiden Klagen.

24 Mit Entscheidung vom 19. Oktober 2011 hob das Tallinna Halduskohus die drei Entscheidungen des Ettevõtlusamet auf und gab diesem auf, die fraglichen Erstattungsanträge erneut zu prüfen. Zur Begründung seiner Entscheidung machte das Tallinna Halduskohus im Wesentlichen geltend, dass die Verkaufsteuer keinen besonderen Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 verfolge.

25 Das Ettevõtlusamet erhob gegen diese Entscheidung Berufung beim vorlegenden Gericht, worin es u. a. behauptete, dass die Verkaufsteuer zu einem konkreten Zweck erhoben werde, nämlich der Förderung des öffentlichen Personenverkehrs und folglich der Reduzierung der Dichte des Straßenverkehrs und seiner nachteiligen Auswirkungen auf die Umwelt, dass die Stadt Tallinn die Einnahmen aus der Verkaufsteuer für die Steigerung der Qualität des öffentlichen Personenverkehrs verwende und dass die Verkaufsteuer darauf abziele, den Konsum bestimmter Waren und Dienstleistungen zu belasten, die der Gesellschaft Kosten verursachten oder negative externe Auswirkungen haben könnten, sowie darauf, im Allgemeininteresse liegende Dienste zu finanzieren.

26 Statoil beantragt, die Berufung zurückzuweisen, wobei sie insbesondere vorbringt, dass die anwendbare Regelung auf den Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs abziele und nicht – wie das Ettevõtlusamet geltend mache – auf dessen Förderung.

27 Nach Auffassung des Tallinna ringkonnakohus (Berufungsgericht Tallinn) brauchte das Ettevõtlusamet dafür, dass die auf verbrauchsteuerpflichtige Waren erhobene Steuer dem angegebenen besonderen Zweck entsprechend verwendet wurde, keine weiteren Nachweise als die sich aus dem Stadthaushalt ergebenden vorzulegen. Im vorliegenden Fall bestehe kein Grund zur Annahme, dass die Einnahmen aus der Verkaufsteuer nicht der besonderen Zweckbestimmung entsprechend ausgegeben worden seien.

28 Das vorlegende Gericht ist des Weiteren der Ansicht, die Steuern mit besonderem Zweck dienten gewöhnlich dazu, den Konsum bestimmter Waren und Dienstleistungen zu belasten, die der Gesellschaft Kosten verursachten oder negative externe Auswirkungen haben könnten (wie schädliche Auswirkungen auf die Umwelt), oder dazu, bestimmte im Allgemeininteresse liegende Dienstleistungen zu finanzieren (wie die Förderung von Tourismus, Sport oder Kultur). Derartige Steuern seien daher ein Mittel, von dem Behörden Gebrauch machten, um das Verhalten der Verbraucher zu beeinflussen, indem sie diese durch die Besteuerung zu missbilligender Ausgaben dazu anregten, die Benutzung bestimmter Waren zu vermeiden.

29 Dem Tallinna ringkonnakohus zufolge hat die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zeitpunkt des Erlasses der Vorlageentscheidung jedoch keine klare Antwort auf die Frage gegeben, ob eine indirekte Steuer einen besonderen Zweck im Sinne des Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 aufweist, wenn die Steuer zur Finanzierung einer konkreten Aufgabe, die nach dem Gesetz einer örtlichen Gebietskörperschaft obliegt, erhoben wird und die Erfüllung dieser Aufgabe auch sichergestellt ist, wenn diese Steuer nicht erhoben wird. Hierzu stellt das vorlegende Gericht fest, dass sämtliche Einnahmen aus der Verkaufsteuer dem Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs zugewiesen worden seien, was die Schadstoffe verringern und das allgemeine Wohlbefinden steigern könne.

30 Außerdem möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Erhebung der Verkaufsteuer in dem Zeitraum rechtmäßig war, in dem der besondere Zweck dieser Steuer nicht ausdrücklich in einer Rechtsvorschrift vorgesehen war, wobei es festhält, dass § 9^1 erst während des im Rechtsstreit fraglichen Besteuerungszeitraums, nämlich am 25. Juni 2010, in die Verordnung Nr. 45 aufgenommen worden sei.

31 Unter diesen Umständen hat das Tallinna ringkonnakohus beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann die Finanzierung des Betriebs des öffentlichen Personenverkehrs im Gebiet einer örtlichen Gebietskörperschaft als besonderer Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 angesehen werden, wenn die Erfüllung und Finanzierung einer derartigen Aufgabe zu den Pflichten der örtlichen Gebietskörperschaft gehört?

2. Falls diese Frage bejaht wird, ist Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen, dass es mit dieser Vorschrift im Einklang steht, im innerstaatlichen Recht eine indirekte Steuer vorzusehen, die auf den Verkauf einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware an den Endverbraucher entrichtet und ausschließlich für den Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs verwendet wird, wenn der Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs eine Pflicht der steuerberechtigten örtlichen Gebietskörperschaft ist, die unabhängig von einer solchen indirekten Steuer zu erfüllen ist, und sich die Höhe der Finanzierung des Betriebs des öffentlichen Personenverkehrs letztlich nicht automatisch aus dem Umfang der eingenommenen Steuer ergibt, da die Höhe des für den Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs bereitgestellten Betrags genau festgelegt ist, so dass, wenn die Einnahmen aus der indirekten Steuer höher sind, von der öffentlichen Hand entsprechend weniger andere finanzielle Mittel für den Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs bereitgestellt werden und umgekehrt, wenn weniger Verkaufsteuer eingeht, die örtliche Gebietskörperschaft die anderen finanziellen Mittel für den Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs entsprechend erhöhen muss, es bei von der Prognose abweichenden Steuereinnahmen jedoch möglich ist, die Höhe der Ausgaben für den Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs durch eine Änderung des Haushalts der örtlichen Gebietskörperschaft zu ändern?

3. Falls die vorstehende Frage bejaht wird, ist Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen, dass es mit dieser Vorschrift im Einklang steht, auf eine verbrauchsteuerpflichtige Ware zusätzlich eine indirekte Steuer zu erheben, deren Zweckbestimmung nach der Entstehung der Pflicht zur Entrichtung dieser Steuer festgelegt wird?

Zu den Vorlagefragen

Zu der ersten und der zweiten Frage

32 Mit der ersten und der zweiten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass eine Steuer wie jene des Ausgangsverfahrens, soweit sie auf den verbrauchsteuerpflichtigen Einzelhandelsverkauf von Flüssigbrennstoffen erhoben wird, einen besonderen Zweck im Sinne dieser Bestimmung verfolgt, wenn sie auf die Finanzierung des Betriebs des öffentlichen Personenverkehrs im Gebiet der Gebietskörperschaft, die diese Steuer auferlegt, gerichtet ist, diese Gebietskörperschaft unabhängig vom Bestehen dieser Steuer verpflichtet ist, diese Tätigkeit auszuführen und zu finanzieren, und die Einnahmen aus dieser Steuer ausschließlich für diese Tätigkeit verwendet wurden.

33 Zunächst ist festzuhalten, dass aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, dass das Ausgangsverfahren, das sich auf die Verkaufsteuer nur insofern bezieht, als diese auf den Einzelhandelsverkauf von Flüssigbrennstoffen erhoben wurde, auf der unstreitigen Prämisse beruht, dass diese Ware unter den Begriff „verbrauchsteuerpflichtige Ware“ im Sinne von Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 fällt. Das vorlegende Gericht wird dies gegebenenfalls zu prüfen haben. Da es dem Gerichtshof in jedem Fall obliegt, unter Berücksichtigung der in der Vorlageentscheidung dargelegten tatsächlichen und

rechtlichen Erwägungen zu entscheiden (vgl. Urteile B., C-306/09, EU:C:2010:626, Rn. 47, und Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, Rn. 38), wird er im vorliegenden Fall diese Prämisse seiner Prüfung zugrunde legen.

34 Was übrigens die Richtlinie 92/12 anbelangt, so ist diese zwar mit Wirkung vom 1. April 2010 durch die auf das Ausgangsverfahren in zeitlicher Hinsicht ausschließlich anwendbare Richtlinie 2008/118 aufgehoben und ersetzt worden, jedoch geht aus dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 und von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 hervor, dass diese Bestimmungen im Wesentlichen inhaltsgleich sind. Daraus ist abzuleiten, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 auch für die Auslegung von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 heranzuziehen ist.

35 Nach Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 kann auf die nach dieser Richtlinie verbrauchsteuerpflichtigen Waren eine andere indirekte Steuer als die durch diese Richtlinie eingeführte Verbrauchsteuer erhoben werden, wenn diese Steuer zum einen für einen oder mehrere besondere Zwecke erhoben wird und sie zum anderen in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den unionsrechtlichen Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar ist, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind.

36 Bei diesen beiden Voraussetzungen, durch die verhindert werden soll, dass der Handelsverkehr durch zusätzliche indirekte Steuern übermäßig behindert wird, handelt es sich, wie bereits aus dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 hervorgeht, um kumulative Voraussetzungen (vgl. entsprechend Urteil Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Zur ersten der beiden Voraussetzungen – nur sie ist Gegenstand der Vorlagefragen – geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass unter einem besonderen Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 ein anderer als ein reiner Haushaltszweck zu verstehen ist (vgl. entsprechend Urteile Kommission/Frankreich, C-434/97, EU:C:2000:98, Rn. 19, sowie Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Allerdings hat jede Steuer notwendigerweise eine budgetäre Zielsetzung, weshalb der bloße Umstand, dass eine Steuer ein budgetäres Ziel verfolgt, als solcher nicht ausreichen kann, um auszuschließen, dass diese Steuer auch einen besonderen Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 verfolgt, denn andernfalls würde diese Bestimmung ausgehöhlt (vgl. entsprechend Urteil Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Daher kann der Umstand, dass die Einnahmen aus einer Steuer im Voraus dafür bestimmt werden, dass örtliche Behörden auf sie übertragene Zuständigkeiten finanzieren, zwar einen Gesichtspunkt darstellen, der für die Feststellung, ob ein besonderer Zweck vorliegt, zu berücksichtigen ist. Eine derartige Zweckbestimmung, die sich aus einer bloßen internen Organisationsvorschrift für den Haushalt eines Mitgliedstaats ergibt, kann aber als solche nicht genügen, da jeder Mitgliedstaat unabhängig von der Zielsetzung vorschreiben kann, die Einnahmen aus einer Steuer zur Finanzierung bestimmter Ausgaben zu verwenden. Andernfalls könnte jeder Zweck als besonders im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 angesehen werden, was der durch diese Richtlinie eingeführten harmonisierten Verbrauchsteuer jede praktische Wirksamkeit nähme und gegen den Grundsatz verstieße, dass eine Ausnahmebestimmung wie Art. 1 Abs. 2 eng ausgelegt werden muss (vgl. entsprechend Urteil Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, Rn. 28 und 29 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Folglich kann das Vorliegen eines besonderen Zwecks im Sinne der genannten Bestimmung nicht allein dadurch begründet werden, dass die Einnahmen aus der fraglichen Steuer dafür bestimmt werden, allgemeine Ausgaben zu finanzieren, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts in einem bestimmten Bereich zu tragen hat. Andernfalls könnte der angebliche besondere Zweck nämlich nicht von einem reinen Haushaltszweck unterschieden werden.

41 Damit es die im Voraus festgelegte Verwendung der Einnahmen aus einer Steuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren erlaubt, von dieser Steuer einen besonderen Zweck im Sinne der genannten Bestimmung anzunehmen, muss die fragliche Steuer selbst darauf gerichtet sein, die Verwirklichung des beanspruchten besonderen Zwecks zu gewährleisten, und somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Verwendung der Einnahmen aus der Steuer und dem besonderen Zweck bestehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, Rn. 30).

42 Ohne einen solchen Mechanismus der im Voraus vorgenommenen Festlegung der Verwendung der Einnahmen kann bei einer Steuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren nur dann davon ausgegangen werden, dass sie einen besonderen Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 verfolgt, wenn diese Steuer hinsichtlich ihrer Struktur, insbesondere des Steuergegenstands und des Steuersatzes, derart gestaltet ist, dass sie das Verhalten der Steuerpflichtigen mit Blick auf die Erreichung des beanspruchten besonderen Zwecks beeinflusst, etwa dadurch, dass die betroffenen Waren hoch besteuert werden, um ihren Konsum unattraktiv zu machen (vgl. in diesem Sinne Urteil Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, Rn. 32).

43 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Einnahmen aus der Verkaufsteuer, die übrigens auf den Großteil der Waren und Dienstleistungen erhoben wird, die Endverbrauchern im Stadtgebiet von Tallinn verkauft werden, von der Stadt Tallinn zur Finanzierung der Ausübung ihrer Zuständigkeit für den Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs in ihrem Gebiet bestimmt wurden – diese Zuständigkeit wurde der Stadt Tallin durch § 6 Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der örtlichen Gebietskörperschaften übertragen – und ausschließlich für diesen Zweck verwendet wurden.

44 Zwar kann dieser Umstand tatsächlich einen Gesichtspunkt darstellen, der gemäß der in Rn. 39 des vorliegenden Urteils erwähnten Rechtsprechung für die Feststellung, ob ein besonderer Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 vorliegt, zu berücksichtigen ist, doch ist festzustellen, dass sich diese Zweckbestimmung auf allgemeine Ausgaben bezieht, die die Stadt Tallinn unabhängig vom Bestehen der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuer zu tragen hat. Solche allgemeinen Ausgaben können aber durch die Einnahmen aus jedweder Steuer finanziert werden. Daher kann der beanspruchte besondere Zweck, nämlich die Finanzierung des Betriebs des öffentlichen Personenverkehrs im Stadtgebiet von Tallinn, nicht von einem reinen Haushaltszweck unterschieden werden.

45 Selbst wenn zum einen die Behauptung des Ettevõtlusamet und der griechischen Regierung zutrifft, dass die Verkaufsteuer, soweit sie auf verbrauchsteuerpflichtige Flüssigbrennstoffe erhoben wird, durch einen wirksamen Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs im Wesentlichen die Umwelt und die öffentliche Gesundheit schützen soll, und es sich dabei zum anderen auch nicht um bloß allgemeine Ausgaben handelt, die durch die Einnahmen aus jedweder Steuer finanziert werden könnten (vgl. in diesem Sinne zu Ausgaben im Gesundheitswesen im Allgemeinen Urteil Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, Rn. 31), ist im Übrigen festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren fragliche einzelstaatliche rechtliche Regelung keinen Mechanismus der im Voraus vorgenommenen Festlegung der Verwendung der Einnahmen aus dieser Steuer, soweit sie auf verbrauchsteuerpflichtige Flüssigbrennstoffe erhoben wird, für solche umweltbezogenen und auf die öffentliche Gesundheit bezogenen Zwecke vorsieht. Insoweit kann nicht davon ausgegangen werden, dass die bloße Zweckbestimmung der im Ausgangsverfahren fraglichen Einnahmen für den Betrieb des öffentlichen Personenverkehrs einen unmittelbaren Zusammenhang – im Sinne der in Rn. 41 des vorliegenden

Urteils erwähnten Rechtsprechung des Gerichtshofs – zwischen der Verwendung der Einnahmen aus der Steuer und den umweltbezogenen und auf die öffentliche Gesundheit bezogenen Zwecken begründet.

46 Außerdem geht aus den Akten nicht hervor und ist im Übrigen auch in den beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen nicht geltend gemacht worden, dass die Verkaufsteuer, soweit sie auf verbrauchsteuerpflichtige Flüssigbrennstoffe erhoben wird, die in Rn. 42 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzungen erfüllt, nämlich dass sie hinsichtlich ihrer Struktur derart gestaltet ist, dass sie die Steuerpflichtigen davon abhält, diese Brennstoffe zu verwenden, oder sie zu einem Verhalten ermutigt, das weniger schädliche Auswirkungen auf die Umwelt oder die öffentliche Gesundheit hat als das Verhalten, das die Steuerpflichtigen ohne diese Steuer zeigen würden.

47 Aus alledem ergibt sich, dass die erste und die zweite Frage dahin zu beantworten sind, dass Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass eine Steuer wie jene des Ausgangsverfahrens, soweit sie auf den verbrauchsteuerpflichtigen Einzelhandelsverkauf von Flüssigbrennstoffen erhoben wird, keinen besonderen Zweck im Sinne dieser Bestimmung verfolgt, wenn sie auf die Finanzierung des Betriebs des öffentlichen Personenverkehrs im Gebiet der Gebietskörperschaft, die diese Steuer auferlegt, gerichtet ist und diese Gebietskörperschaft unabhängig vom Bestehen dieser Steuer verpflichtet ist, diese Tätigkeit auszuführen und zu finanzieren, selbst wenn die Einnahmen aus dieser Steuer ausschließlich für diese Tätigkeit verwendet wurden. Die genannte Bestimmung ist folglich dahin auszulegen, dass sie einer einzelstaatlichen Regelung wie jener des Ausgangsverfahrens, die eine solche Steuer auf den Einzelhandelsverkauf von verbrauchsteuerpflichtigen Flüssigbrennstoffen einführt, entgegensteht.

Zur dritten Frage

48 In Anbetracht der Antworten auf die erste und die zweite Frage braucht die dritte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

49 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG ist dahin auszulegen, dass eine Steuer wie jene des Ausgangsverfahrens, soweit sie auf den verbrauchsteuerpflichtigen Einzelhandelsverkauf von Flüssigbrennstoffen erhoben wird, keinen besonderen Zweck im Sinne dieser Bestimmung verfolgt, wenn sie auf die Finanzierung des Betriebs des öffentlichen Personenverkehrs im Gebiet der Gebietskörperschaft, die diese Steuer auferlegt, gerichtet ist und diese Gebietskörperschaft unabhängig vom Bestehen dieser Steuer verpflichtet ist, diese Tätigkeit auszuführen und zu finanzieren, selbst wenn die Einnahmen aus dieser Steuer ausschließlich für diese Tätigkeit verwendet wurden. Die genannte Bestimmung ist folglich dahin auszulegen, dass sie einer einzelstaatlichen Regelung wie jener des Ausgangsverfahrens, die eine solche Steuer auf den Einzelhandelsverkauf von verbrauchsteuerpflichtigen Flüssigbrennstoffen einführt, entgegensteht.

Unterschriften