SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS L. A. GEELHOED

vom 5. Dezember 2002 [1]

I — Einleitung

1. In dieser Rechtssache beantragt die Kommission beim Gerichtshof die Feststellung, dass die Republik Finnland mit dem Erlass von Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Verwendung von Heizöl als Kraftstoff für Kraftfahrzeuge ihren Verpflichtungen als Mitgliedstaat gemäß Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle [2] und Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle [3] nicht nachgekommen ist.

1 — Originalsprache: Niederländisch.
2 — ABl. L 316, S. 12.
3 — ABl. L 316, S. 19.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Das Gemeinschaftsrecht*

2. Artikel 5 Absätze 1 und 2 der Richtlinie 92/82 bestimmt:

„(1) Ab dem 1. Januar 1993 beträgt der Mindestsatz der Verbrauchsteuer auf Gasöl, das als Kraftstoff verwendet wird, 245 ECU je 1 000 Liter ...

(2) Ab dem 1. Januar 1993 beträgt der Mindestsatz der Verbrauchsteuer auf Gasöl, das gemäß Artikel 8 Absatz 3 der Richtlinie 92/81/EWG verwendet wird, 18 ECU je 1 000 Liter."

3. Artikel 2 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 lautet:

„(2) Die Mineralöle unterliegen, soweit für sie in der Richtlinie 92/82/EWG keine Steuersätze festgelegt sind, der Verbrauchsteuer, falls sie zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind oder als solcher zum Verkauf angeboten bzw. verwendet werden. Der jeweilige Steuersatz wird entsprechend dem Verwendungszweck in Höhe des Satzes für einen gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff festgesetzt.

(3) Außer den in Absatz 1 genannten steuerbaren Erzeugnissen sind alle zur Verwendung als Kraftstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraftstoff bestimmten oder als solche zum Verkauf angebotenen oder verwendeten Erzeugnisse als Kraftstoff zu besteuern. ...“

4. Gemäß Artikel 8 der Richtlinie 92/81 gilt Folgendes:

„(1) Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, die

nachstehenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer:

a) nicht als Kraftstoff für Motoren oder zu Heizzwecken verwendete Mineralöle;

...

(2) Unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften können die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen für Mineralöle gewähren, welche unter Steueraufsicht verwendet werden:

...

f) ausschließlich bei Arbeiten in Landwirtschaft und Gartenbau, in der Forstwirtschaft sowie bei der Inlandsfischerei;

...

(3) Bei allen oder bestimmten der nachstehend genannten Verwendungsarten in Industrie und Gewerbe kann von den Mitgliedstaaten ferner ein ermäßigter Steuersatz gewährt werden für Gasölkraftstoff und/oder Flüssiggas und/oder Methan und/oder Kerosin, die unter Steueraufsicht verwendet werden, sofern der Mindestsatz, der in der Richtlinie 92/82/EWG über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle festgelegt ist, nicht unterschritten wird:

a) ortsfeste Motoren;

b) Betrieb von technischen Einrichtungen und Maschinen, die im Hoch- und Tiefbau und bei öffentlichen Bauarbeiten eingesetzt werden;

c) Fahrzeuge, die bestimmungsgemäß abseits von Straßen eingesetzt werden oder die über keine Genehmigung für die überwiegende Verwendung auf öffentlichen Straßen verfügen."

5. Die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren[4], die eine Regelung für Waren festlegt, die der Verbrauchsteuer oder anderen indirekten Steuern unterworfen sind, die unmittelbar oder mittelbar die Verwendung dieser Waren betreffen, bestimmt in Artikel 3 Absatz 1, dass sie Anwendung auf Mineralöle findet. Gemäß Artikel 6 Absatz 1 dieser Richtlinie entsteht die Verbrauchsteuer mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr. Befinden sich indessen verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden gemäß Artikel 7 die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

6. Artikel 8 der Richtlinie 92/12 lautet:

„Für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, werden die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben."

7. Gemäß Artikel 9 Absätze 1 und 3 der Richtlinie 92/12 gilt:

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

4 — ABl. L 76, S. 1.

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

...

(3) Die Mitgliedstaaten können ferner vorsehen, dass im Verbrauchsmitgliedstaat ein Verbrauchsteueranspruch beim Erwerb von Mineralölen entsteht, die bereits in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, wenn diese Waren von Privatpersonen oder auf deren Rechnung auf atypische Weise befördert worden sind. Als atypische Beförderungsarten gelten die Beförderung von Kraftstoff in anderen Behältnissen als dem Fahrzeugtank oder einem geeigneten Reservebehälter sowie die Beförderung von flüssigen Heizstoffen auf andere Weise als in Tankwagen, die auf Rechnung eines gewerblichen Unternehmers eingesetzt werden."

B — *Das nationale Recht*

8. Die für Gasöl geltenden Verbrauchsteuern sind in Finnland durch das Gesetz 1472/1994 über Verbrauchsteuern auf flüssige Brennstoffe vom 29. Dezember 1994, geändert durch das Gesetz 509/1998, geregelt (nachstehend: Gesetz 1472/1994). Gemäß Artikel 2 dieses Gesetzes ist unter Dieselöl Gasöl zu verstehen, das zum Gebrauch als Kraftstoff für Dieselmotoren geliefert wird. Unter Heizöl ist Gasöl zu verstehen, das zur Verwendung als Heizstoff geliefert und nach Maßgabe des Artikels 7 dieses Gesetzes und des auf dessen Grundlage erlassenen Dekrets 1547/1995 kenntlich gemacht ist.

9. Nach dem Gesetz 1472/1994 besteht die Verbrauchsteuer für Dieselöl und Heizöl aus einer Basissteuer und einer Zusatzsteuer. Für Dieselöl beträgt sie insgesamt 325 Euro je 1 000 Liter, für Heizöl 64 Euro je 1 000 Liter. Gasöl, das als Kraftstoff verwendet wird, ist nach dem für Dieselöl geltenden Verbrauchsteuertarif zu besteuern.

10. Das Gesetz 722/1966 über die Kraftfahrzeugsteuer bestimmt in den Artikeln 14 bis 22, dass ein Steuerzuschlag bei allen in Finnland benutzten und dort registrierten oder nicht registrierten Fahrzeugen zu entrichten ist, deren Kraftstofftank statt Dieselöl Heizöl enthält. Gemäß Artikel 16 des Gesetzes wird der Steuerzuschlag anhand des Betrages der für das betreffende Fahrzeug geltenden Kraftfahrzeugsteuer errechnet, der mit 20 zu multiplizieren ist.

11. Gemäß den Artikeln 17 und 17a dieses Gesetzes sind Traktoren und Maschinen für öffentliche Bauarbeiten ebenfalls dem Steuerzuschlag unterworfen. Eine Ausnahme hiervon gilt bei Traktoren, sofern sie in der Land- und Forstwirtschaft oder bei damit eng verbundenen Tätigkeiten verwendet werden, sowie bei Maschinen für öffentliche Bauarbeiten, soweit sie nicht für andere als die mit ihrer normalen Verwendung zusammenhängende Transporte und

auf dem Arbeits- oder Bauplatz, für den Transport der eigenen Brennstoffe und Schmiermittel sowie für ihre Verlagerung von dem einen zum anderen Bauplatz verwendet werden. Wenn landwirtschaftliche Traktoren oder Maschinen für öffentliche Bauarbeiten für die Beförderung von Waren verwendet werden, ist die Verwendung von Dieselöl obligatorisch.

12. Gemäß Artikel 25 des Gesetzes 722/1966 wird die Befolgung dieser Vorschriften durch Polizei und Zoll kontrolliert. Nach Artikel 28 sind diese Behörden befugt, in Brennstofflagerräumen und bei Kraftfahrzeugen die erforderlichen Kontrollen der Beschaffenheit des in den Fahrzeugen verwendeten Brennstoffs durchzuführen. Nach dieser Vorschrift können sie für solche Kontrollen auch Fahrzeuge anhalten. Falls Heizöl im Tank festgestellt wird, müssen sie gemäß Artikel 27 dieses Gesetzes das Fahrzeug stilllegen, bis die maßgebenden Strafsanktionen durchgeführt sind.

13. Das Gesetz 337/1993 über die Brennstoffsteuer, das zuletzt durch Gesetz 234/1998 geändert wurde, um auch Fahrzeuge von Touristen in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes einzubeziehen, sieht eine Brennstoffsteuer für jeden Tag, an dem ein Fahrzeug Heizöl verwendet hat, höchstens aber für 60 aufeinander folgende Tage vor. Der Betrag der Steuer beträgt täglich 1 000 FIM (168,19 Euro) bei Personenkraftfahrzeugen, 1 500 FIM (252,28 Euro) bei Kleintransportern, 2 000 FIM (336,38 Euro) bei Reisebussen und 3 000 FIM (504,56 Euro) bei Lastkraftwagen. Die Steuer verdreifacht sich, wenn die Verwendung von Heizöl nicht zuvor den zuständigen finnischen Behörden nach den Bestimmungen des Artikels 3 angezeigt worden ist. Die Brennstoffsteuer wird für die Tage geschuldet, an denen in Finnland am Verkehr teilgenommen wurde, bis zu dem Tag, an dem die Verwendung von Heizöl festgestellt wird. Wenn der Tag der Einfüllung nicht festgestellt werden kann, wird die Steuer für mindestens zehn Tage geschuldet. Außerdem führt die gesetzwidrige Verwendung von Heizöl, d. h. ohne eine entsprechende vorherige Erklärung gegenüber den finnischen Behörden, zu einer Untersuchung und gegebenenfalls zu einer Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung. Das Gericht kann in diesem Fall den Täter zu einer Entschädigung verurteilen, deren Betrag mit dem Unterschied zwischen den jeweils maßgeblichen Steuern für die verschiedenen Sorten Gasöl übereinstimmt.

14. Artikel 8 des Gesetzes 337/1993 regelt entsprechend der Regelung in Artikel 28 des Gesetzes 722/1966 die Kontrollbefugnisse von Polizei und Zoll. Artikel 11 des Gesetzes 337/1993 untersagt die Entfernung eines Fahrzeugs mit inländischem Kennzeichen aus Finnland, für das wegen der Verwendung von Heizöl statt Dieselöl die Brennstoffsteuer geschuldet wird.

III — Verfahren

15. Die Kommission ersuchte mit Schreiben vom 16. Juli 1996 und 3. April 1997 die Ständige Vertretung Finnlands bei der Europäischen Union um Auskunft über die Besteuerung von Mineralöl. In dem zweiten Schreiben wurde näher erläutert, dass die Anfrage insbesondere die Anwendung der

Richtlinien 92/81 und 92/82 betreffe. Die finnische Regierung antwortete auf diese Fragen mit Schreiben vom 3. Oktober 1996 und 5. Juni 1997.

16. Am 3. Dezember 1997 forderte die Kommission die Republik Finnland zur Äußerung auf. Finnland regierte hierauf mit Schreiben vom 26. Januar 1998 und 4. Mai 1998. Im letztgenannten Schreiben wies die Ständige finnische Vertretung auf die Änderung des Gesetzes 337/1993 hin. Am 6. August 1998 übersandte ihr dann die Kommission eine mit Gründen versehene Stellungnahme. In ihr wurden die Argumente des Aufforderungsschreibens wiederholt und betont, dass die Änderungen des Gesetzes 337/1993 keinen Bezug zu der Möglichkeit hätten, Heizöl als Kraftstoff für Fahrzeuge zu verwenden. Auf die mit Gründen versehene Stellungnahme antwortete die finnische Regierung mit Schreiben vom 22. September 1998, in dem sie auf ihrem früheren Standpunkt beharrte, dass die finnische Gesetzgebung im Einklang mit der einschlägigen Gemeinschaftsregelung stehe.

17. Da die Kommission den Standpunkt der finnischen Regierung nicht teilte, hat sie am 17. Mai 2000 beim Gerichtshof Klage wegen Vertragsverletzung gegen die Republik Finnland erhoben. Diesem Verfahren ist das Königreich Schweden als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Kommission beigetreten. In der Sitzung des Gerichtshofes vom 26. September 2002 haben die Kommission sowie die finnische und die schwedische Regierung ihren Standpunkt mündlich vorgetragen.

IV — Klagegründe und wichtigstes Vorbringen

18. Die Beanstandung der Kommission gilt im Wesentlichen dem Umstand, dass Finnland bei seinem Beitritt zur Europäischen Union kein Verbot der Verwendung von Heizöl als Kraftstoff eingeführt, sondern das bis dahin in Finnland geltende System, wenn auch mit einigen Anpassungen, unberührt gelassen hat. Nach Auffassung der Kommission steht Artikel 5 der Richtlinie 92/82 der Möglichkeit entgegen, es gegen Zahlung eines Steuerzuschlags und/oder einer Brennstoffsteuer zuzulassen, dass Heizöl, auf das eine geringere Abgabe erhoben wird, als Kraftstoff bei mit Dieselmotoren ausgerüsteten Fahrzeugen verwendet wird. Derartige Sondersteuern könnten nicht als Verbrauchsteuern angesehen werden. In ihrer Erwiderung weist die Kommission darauf hin, dass, selbst wenn theoretisch gesagt werden könnte, dass genau genommen zur Durchführung der Bestimmungen des Artikels 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 ein gesetzliches Verbot nicht notwendig wäre, es in der Praxis doch darauf hinauslaufe. Das könne allenfalls anders sein, wenn Finnland unter allen Umständen garantieren könnte, dass als Kraftstoff verwendetes Heizöl mit einem Steuersatz von mindestens 245 Euro je 1 000 Liter belastet wäre. Davon könne aber überhaupt keine Rede sein.

19. Ferner erinnert die Kommission daran, dass gemäß Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 ein ermäßigter Verbrauchsteuersatz angewandt werden könne, vorausgesetzt, dies geschehe unter Steueraufsicht. Es müsse aber bedacht werden, dass Heizöl frei verfügbar sei, insbesondere in den dünn besiedelten Gebieten Finnlands, wo Tankstellen ohne irgendeine Steueraufsicht dieses Heizöl verkaufen könnten. Mithin könne keine Rede

von einer Kontrolle des Heizöls auf Vertriebsebene sein, weil im Bereich der Endverbraucher die Zahl der Verkehrskontrollen aufs Jahr gesehen angesichts der Zahl der Fahrzeuge, die mit Dieselmotoren bestückt seien, nicht ausreiche, um als angemessen und effektiv betrachtet werden zu können[5]. Die Republik Finnland habe deshalb ihre Verpflichtungen gemäß Artikel 8 der Richtlinie 92/81 nicht erfüllt.

20. Sie weist darauf hin, dass die Ausnahmevorschriften des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a und des Artikels 17 des finnischen Kraftfahrzeugsteuergesetzes die Verwendung von Heizöl für land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten sowie für bei öffentlichen Bauarbeiten eingesetzten Maschinen zuließen. Es sei aber nicht klar geworden, wie die Steueraufsicht hierbei ausgestaltet worden sei.

21. Die Kommission ist ebenso wenig davon überzeugt, dass ein steuerrechtliches Sanktionssystem die einzige effektive Möglichkeit für Finnland darstelle, wie Finnland in der vorgerichtlichen Phase geäußert habe.

5 — Nach Aktenlage gibt es in Finnland 2 328 990 Fahrzeuge, davon 434 534 Kraftfahrzeuge mit Dieselmotoren, 327 792 Traktoren, davon 320 843 Dieseltraktoren. Die Zahl der jährlichen Kontrollen beläuft sich auf 3 500 bis 5 000.

22. Die Kommission weist ferner auf die Probleme hin, die im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug bei der Mehrwertsteuer entstanden seien, sowie auf die Probleme, die Schweden bei der finnischen Gesetzgebung ausgemacht habe.

23. Auch nach Auffassung der schwedischen Regierung weist das finnische Gesetzessystem Mängel auf. Aufgrund dieses Systems könne die Verwendung von Heizöl bei Fahrzeugen mit Dieselmotor sowohl illegal als auch legal stattfinden. Im erstgenannten Fall werde sicher eine zu niedrige Verbrauchsteuer — nämlich die für Heizöl geltende — erhoben. Im zweiten Fall, bei dem die Verwendung aufgrund einer vorher abgegebenen Erklärung legal erfolge, werde zwar ein besonderer Steuerzuschlag erhoben, nämlich zwanzigmal die jährliche Kraftfahrzeugsteuer und/oder eine Strafsteuer je Tag der Verwendung von Heizöl in einem Kraftfahrzeug, diese Steuern seien aber keine Verbrauchsteuern. Sie seien nämlich nicht auf die Menge verbrauchten Dieselöls, sondern auf bestimmte Zeiträume bezogen. Deshalb verstoße die finnische Gesetzgebung gegen Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82, der eine bestimmte Mindestverbrauchsteuer vorschreibe.

24. Sodann vertritt die schwedische Regierung den Standpunkt, dass das Fehlen eines gesetzlichen Verbotes der Verwendung von Heizöl als Kraftstoff schon für sich allein einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht darstelle. Auch wenn das System in Finnland in der Praxis dazu führen sollte, dass niemand in Finnland Heizöl als Kraftstoff verwende, schaffe das Fehlen eines gesetzlichen Verbotes trotzdem ein Handhabungsproblem im grenzüberschreitenden Verkehr und lasse damit an-

derswo wettbewerbsstörende Wirkungen auf dem Binnenmarkt entstehen. In Schweden sei es verboten, das mit einer niedrigen Verbrauchsteuer belastete Leichtöl als Kraftstoff zu verwenden. Artikel 8 der Richtlinie 92/12 bestimme aber, dass für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, die Verbrauchsteuern im Erwerbsmitgliedstaat erhoben würden. Das bedeute, dass Schweden keine Verbrauchsteuer erheben könne, wenn ein schwedischer Bürger das Heizöl legal in Finnland erworben habe. 1996 habe sie das Verbot auf in Finnland erworbenes Heizöl ausgedehnt. Da dies aber im Widerspruch zu Artikel 8 und Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 92/12 gestanden habe, sei dieses einseitige Verbot wieder aufgehoben worden. Danach habe der organisierte illegale Handel mit finnischem Heizöl wieder enorm zugenommen. Nach geltendem schwedischem Recht sei es zulässig, im Tank oder in einem Reservekanister von höchstens 10 Litern Inhalt finnisches, rot eingefärbtes Heizöl zu haben, falls dieser Kraftstoff für private Zwecke persönlich vom Betroffenen eingeführt worden sei. Es sei aber schwer nachzuweisen, dass die Betroffenen den Kraftstoff nicht selbst in Finnland getankt hätten. Das sei dann anders, wenn Finnland ein gesetzliches Verbot der Verwendung von Heizöl als Kraftstoff einführe.

25. Die finnische Regierung legt dar, dass die Richtlinie 92/82 die Mitgliedstaaten nicht verpflichte, ein Verbot der Verwendung von Heizöl als Kraftstoff in ihr nationales Recht aufzunehmen. Die Richtlinie bezwecke, dass der richtige Verbrauchsteuersatz zur Anwendung komme. Nach den finnischen Rechtsvorschriften sei es im Allgemeinen nicht zulässig, dass Heizöl als Kraftstoff verwendet werde. Diese Verwendung werde steuerlich mit einem Steuerzuschlag nach dem Gesetz 722/1966 und/oder mit Brennstoffsteuer nach dem Gesetz 337/1993 „bestraft".

26. Diese Sondersteuern könnten nicht als Zahlung angesehen werden, der das Recht gegenüberstehe, Heizöl statt Dieselöl als Kraftstoff zu verwenden. Sie seien ihrer Natur nach steuerliche Strafabgaben zur Verhinderung von Missbrauch. Wegen der Höhe dieser Strafsteuern sei es wirtschaftlich nicht rentabel, Heizöl anstelle von Dieselöl als Kraftstoff zur Beförderung auf der Straße zu verwenden. Es laufe darauf hinaus, dass ein normaler Personenwagen ca. 5 000 km und ein Lastwagen ca. 3 000 km täglich fahren müsse, um die Sonderbelastung auszugleichen. Die Verwendung von Heizöl anstelle von Dieselöl als Kraftstoff komme daher auch in Finnland nicht oder selten vor — so die finnische Regierung. Sie weist in diesem Zusammenhang noch darauf hin, dass die einmalige Feststellung der Polizei oder des Zolles, dass ein Kraftstofftank — rot eingefärbtes — Heizöl selbst in nur geringen Mengen enthält, ausreiche, um die steuerlichen Strafabgaben wirksam werden zu lassen.

27. Auf den Vorwurf der Kommission, Finnland habe es entgegen Artikel 8 der Richtlinie 92/81 unterlassen, für das Vertriebsstadium eine Steueraufsicht vorzusehen, entgegnet die finnische Regierung, dass die Gemeinschaftsregelung keine näheren Vorschriften über die Modalitäten der Steueraufsicht enthalte. Der Regelung lasse sich weder entnehmen, was diese Aufsicht genau umfassen müsse, noch, dass der Verkauf oder der Vertrieb von Heizöl

in der einen oder anderen Weise der besonderen Aufsicht einer Behörde unterworfen sein müsse oder die Sanktionen sich auf den Einzelhandelsverkauf beziehen müssten. Sie verweist darauf, dass von den 2,7 Mio. Tonnen Heizöl, die jährlich in Finnland verbraucht würden, 80 % für die Heizung von Wohnhäusern und Gebäuden verwendet würden. Die restlichen 20 % würden in der Land- und Forstwirtschaft sowie bei der Errichtung öffentlicher Bauwerke verwendet. Insbesondere im dünn besiedelten nördlichen Teil des Landes zwängen die weiten Entfernungen und die extremen Klimabedingungen dazu, Heizöl auch in Tankstellen bereitzustellen. Sie legt dar, dass — weitere — Beschränkungen in der doch recht grobmaschigen Vertriebsinfrastruktur zu Bevorratungsproblemen führen könnten. Das könne im Winter bei mitunter extrem niedrigen Temperaturen im schwach bevölkerten Norden des Landes fatale Folgen haben. Hier gehe es darum, dass der Endverbraucher das mit einer niedrigen Verbrauchsteuer belegte Heizöl nicht als Kraftstoff verwende. Darauf sei das finnische Rechtssystem eingerichtet; darauf seien auch die Kontrollen ausgerichtet, die ihrer Meinung nach angemessen sind.

V — Stellungnahme

A — *Zulässigkeit*

28. Die finnische Regierung hat darauf hingewiesen, dass die Argumente der Kommission, soweit sie sich auf den Schwarzhandel mit Heizöl zwischen Finnland und Schweden, das angebliche Fehlen einer ausreichenden Steueraufsicht über den bei Traktoren verwendeten Brennstoff und die entgehenden Mehrwertsteuereinnahmen bezögen, von der Kommission in der vorgerichtlichen Phase nicht vorgebracht worden seien und daher als unzulässig von der Beurteilung auszuschließen seien.

29. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Gegenstand des Rechtsstreits, mit dem der Gerichtshof befasst ist, durch die mit Gründen versehene Stellungnahme insoweit eingegrenzt, als die Klage auf die gleichen Gründe und das gleiche Vorbringen wie die Stellungnahme gestützt sein muss[6]. Im vorliegenden Fall wurde Finnland vorgeworfen, dass es seinen Verpflichtungen aus Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 91/82 und Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 nicht oder nur unvollständig nachgekommen sei, weil die finnischen Rechtsvorschriften nicht sicherstellten, dass je nach der Art der Verwendung der zutreffende Verbrauchsteuersatz auf Gasöl angewandt werde, und weil die Steueraufsicht über die Verwendung von Heizöl in so genannten steuerbefreiten Bereichen unvollständig sichergestellt sei.

30. Der mit Gründen versehenen Stellungnahme ist zu entnehmen, dass sich die Beanstandungen der Kommission ausdrücklich — auch — gegen die Unvollständigkeit der in Artikel 8 der Richtlinie 92/81 genannten Steueraufsicht richten. Die Aufsicht hat sich, wie den Absätzen 2 und 3 dieses Artikels zu entnehmen ist, auch auf die Verwendung von Heizöl in der Land- und Forstwirtschaft und bei Maschinen, die

6 — Vgl. z. B. Urteil vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache C-35/96 (Kommission/Italien, Slg. 1998, I-3851, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

bei öffentlichen Bauarbeiten eingesetzt werden, zu erstrecken. Ich möchte daraus ableiten, dass die Kommission, wenn sie in der vorgerichtlichen Phase die ihrer Meinung nach mangelhafte Steueraufsicht über den Verbrauch von Heizöl im Allgemeinen beanstandet hat, im gerichtlichen Verfahren darunter auch die Steueraufsicht über den Verbrauch in besonderen Bereichen subsumieren darf.

31. Anders liegt dies aber meines Erachtens bei den Argumenten, die die Kommission im Zusammenhang mit den angeblichen Folgen des finnischen Systems für die Besteuerungsgrundlage bei der Mehrwertsteuer vorgetragen hat. In ihrer Klageschrift hat die Kommission ausgeführt, dass in den Fällen, in denen die Anwendung des finnischen Systems dazu führe, dass in Kraftfahrzeugen verwendetes Heizöl nicht nach Gemeinschaftsrecht mit der Verbrauchsteuer belegt werde, die Grundlage ihrer eigenen Mehrwertsteuereinnahmen ausgehöhlt werde. Nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gehören aber die Steuerzulage auf die Kraftfahrzeugsteuer und die besondere Brennstoffsteuer nicht zu den Grundlagen der Mehrwertsteuer, wie sie in der Richtlinie geregelt sind. Hierüber aber hat die Kommission in dem ihrer Klage vorausgegangenen vorgerichtlichen Verfahren nichts ausgeführt oder bemerkt. In ihrer Erwiderung weist die Kommission darauf hin, dass diese Beanstandung kein Teil dieses Verfahrens sei. Der Klagebeantwortung der finnischen Regierung ist überdies zu entnehmen, dass dieser Aspekt in einem anderen Rahmen zur Sprache gekommen ist. Daraus ergibt sich meines Erachtens, dass die Argumente der Kommission, die sich auf die Mehrwertsteuergrundlage beziehen, in diesem Verfahren von unserer Betrachtung ausgeschlossen bleiben müssen.

32. Gleiches gilt meines Erachtens für das Vorbringen der Kommission zum Schwarzhandel mit Heizöl zwischen Finnland und Schweden. Auch dazu ist im Aufforderungsschreiben oder in der mit Gründen versehenen Stellungnahme nichts zu finden. Die Kommission hat selbst in ihrer Erwiderung eingeräumt, dass es sich hierbei um die Feststellung tatsächlicher Folgen und nicht um einen — neuen — Klagegrund handele.

33. Die Gründe, die die finnische Regierung für die Unzulässigkeit der Streithilfe der schwedischen Regierung anführt, sind meines Erachtens nicht stichhaltig.

34. Die schwedische Regierung hat kurz zusammengefasst ausgeführt, 1. dass Finnland die Gemeinschaftsbestimmungen über die Mindestverbrauchsteuer für als Kraftstoff verwendetes Gasöl nicht gebührend umgesetzt habe und 2. dass das Fehlen eines ausdrücklichen Verbotes der Verwendung von Heizöl im „normalen" Straßenverkehr eine effektive Handhabung der Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Gemeinschaftsvorschriften anderswo erschwere. Letzteres solle schon für sich allein einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht darstellen.

35. Das erste Argument der finnischen Regierung ist gesucht und sachlich falsch. Die finnische Regierung will damit sagen, dass der schwedische Standpunkt, wonach Finnland die Gemeinschaftsvorschriften nicht gebührend umgesetzt hat, im Widerspruch zur Auffassung der Kommission stehe.

36. Die Kommission hat in ihrer Klageschrift in der Tat, wie die finnische Regierung ausführt, die Feststellung getroffen, dass die finnische Verbrauchsteuer für als Kraftstoff verwendetes Gasöl höher sei als die in Artikel 5 der Richtlinie 92/82 vorgeschriebene Mindestverbrauchsteuer, verknüpft jedoch mit dieser Feststellung ihren Hauptvorwurf gegenüber dem finnischen System, dass nämlich nur unzureichend sichergestellt worden sei, dass das einer niedrigeren Verbrauchsteuer unterworfene Produkt entsprechend seiner Bestimmung als Heizöl verwendet werde. Damit stimmen die Auffassungen der Kommission und der schwedischen Regierung zum finnischen Gesetzessystem weitgehend überein.

37. Auch das zweite Argument greift nicht durch. Zwar hat die schwedische Regierung ausgeführt, dass das Fehlen eines ausdrücklichen Verbotes im finnischen System bewirke, dass anderswo auf einem anderen Binnenmarkt die Handhabung der Verbrauchsteuervorschriften erschwert werde, und dass dies schon für sich allein einen Verstoß darstelle; jedoch hat sie diesen Standpunkt nicht als neuen, vom Antrag der Kommission abweichenden Klagegrund formuliert. Die schwedische Regierung möchte damit die Folgen der finnischen Systematik illustrieren.

38. Nach der Rechtsprechung verwehrt es Artikel 37 Absatz 4 der Satzung des Gerichtshofes einem Streithelfer nicht, andere Argumente vorzubringen als die von ihm unterstützte Partei, solange er damit die Unterstützung der Anträge dieser Partei bezweckt [7]. Das ist bei den Ausführungen der schwedischen Regierung zu den Folgen des finnischen Systems für den Grenzhandel eindeutig der Fall.

B — *Zur Begründetheit*

39. Im Mittelpunkt dieses Verfahrens steht die Frage, ob das finnische Gesetzessystem den Anforderungen der Artikel 5 der Richtlinie 92/82 und 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/81 entspricht.

40. Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 bestimmt, dass der Mindestsatz der Verbrauchsteuer auf Gasöl, das als Kraftstoff verwendet wird, 245 Euro je 1 000 Liter beträgt. Daraus ergibt sich für die Mitgliedstaaten die Verpflichtung, dafür Sorge zu tragen, dass das tatsächlich als Kraftstoff verwendete Gasöl mit mindestens diesem Verbrauchsteuersatz belastet wird.

41. Erschwert wird dies aber dadurch, dass Gasöl auch für andere Zwecke als den Einsatz als Kraftstoff im Straßenverkehr verwendet werden kann, so z. B. für Gebäudeheizung, industrielle Einsätze (Maschinenwerkzeuge), Schifffahrt, Land- und

7 — Vgl. z. B. Urteil vom 19. November 1998 in der Rechtssache C-150/94 (Vereinigtes Königreich/Rat, Slg. 1998, I-7235, Randnr. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Forstwirtschaft, Straßen- und Wasserstraßenbau. Für diese anderen Verwendungen sieht das System der Richtlinien 92/81 und 92/82 Freistellungen oder — bisweilen beträchtlich — niedrigere Mindestverbrauchsteuern für Gasöl als bei seiner Verwendung als Kraftstoff vor.

42. Die großen Unterschiede bei der Verbrauchsteuer, die im Kaufpreis für Gasöl beim Endverbraucher ihren Ausdruck finden, machen die Verbrauchsteuern auf den — am höchsten belasteten — Kraftstoff wie keine anderen anfällig für Steuerhinterziehung und -vermeidung. Um dem zuvorzukommen, wird in Artikel 8 Absätze 1, 2 und 3 der Richtlinie 92/81 vorgeschrieben, dass die Verwendung von nicht oder geringer mit Verbrauchsteuer belastetem Gasöl für die dort genannten Zwecke zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, -vermeidung und Missbrauch unter Steueraufsicht zu erfolgen hat.

43. Eine gebührende Steueraufsicht über die Verwendung von weniger stark mit Verbrauchsteuer belastetem Gasöl gehört damit zu der ergebnisbestimmten Verpflichtung des Artikels 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82, dem zufolge als Kraftstoff verwendetes Gasöl mindestens mit dem angeführten Betrag von 245 Euro je 1 000 Liter zu belasten ist.

44. Die großen Preisunterschiede zwischen dem hoch besteuerten Gasöl als Kraftstoff und dem leichter besteuerten Gasöl für andere Verwendungszwecke haben zur Folge, dass der schnell zunehmende Verbrauch von Gasöl als Kraftstoff wie kein anderer anfällig für Steuerhinterziehung ist. Ein wichtiges Kriterium für die Erfüllung der vorstehend erläuterten ergebnisbestimmten Verpflichtung ist deshalb, ob die entsprechenden nationalen Rechtsvorschriften, so wie sie ausgestaltet sind und gehandhabt werden, den Verbrauch von nicht dazu bestimmtem Gasöl als Kraftstoff verhindern können.

45. In diesem Licht ist die Meinungsverschiedenheit zwischen der Kommission und Finnland zu beurteilen: Verhindert das finnische Gesetzessystem, so wie es ausgestaltet ist und gehandhabt wird, wirksam die Verwendung des für andere Zwecke — vor allem als Heizöl — bestimmten Gasöls als Kraftstoff? Hierzu bedarf es einer Untersuchung des finnischen Systems in seiner Gesamtheit. Die Antwort auf die Frage, ob die Gesetzgebung ein formelles Verbot umfasst und bestimmte Untergliederungen der Vertriebskette — Tankstellen — ausschließt, ist dann für meine Begriffe als solche von geringerer Bedeutung.

46. Mit den Verbrauchsteuersystemen anderer Mitgliedstaaten gemeinsam ist dem finnischen System, dass das als Kraftstoff gedachte Gasöl und das für andere Verbrauchsbestimmungen vorgesehene Gasöl durch die rote Einfärbung des für die Heizung und andere besondere Bestimmungen gedachten Gasöls unterscheidbar gemacht ist. Das Vorhandensein dieses „Heizöls" in Kraftstofftanks von Kraftfahrzeugen kann selbst bei großer Verdünnung durch Kontrolle einfach festgestellt werden, wie auch die Kommission einräumt.

47. Die Verwendung roten Heizöls für unzulässige Verbrauchszwecke ist im finnischen System nicht ausdrücklich — mit entsprechenden straf- und steuerrechtlichen Rechtsfolgen — verboten, aber einer Reihe von besonderen Besteuerungsmaßnahmen unterworfen, die in den Nummern 8 bis 14 dieser Schlussanträge dargestellt wurden. Der Verbrauch als solcher ist nicht ausdrücklich verboten, wohl aber der Verbrauch ohne die zuvor erfolgte Erklärung zur Steuer.

48. Aus diesem System folgt, dass die Verwendung von Heizöl als Kraftstoff bei in Finnland zugelassenen Kraftfahrzeugen auf jeden Fall zur Folge hat, dass der Eigentümer oder Halter des betreffenden Fahrzeugs eine Kraftfahrzeugsteuer in Höhe des zwanzigfachen Betrages des geltenden Tarifs je Jahr (Gesetz 722/1966) sowie für jeden Tag, an dem ein Fahrzeug Heizöl als Kraftstoff verwendet hat, eine Brennstoffsteuer schuldet (höchstens allerdings für 60 Tage). Die besondere Brennstoffsteuer verdreifacht sich, wenn die Verwendung von Heizöl als Kraftstoff nicht zuvor angezeigt worden ist (Gesetz 337/1993).

49. Auf nicht in Finnland zugelassene Fahrzeuge — sowohl Lastwagen als nunmehr auch Personenwagen —, die Heizöl verwenden, ist allein das Gesetz 337/1993 anwendbar. Der Entstehungsgeschichte dieses Gesetzes ist zu entnehmen, dass es verabschiedet wurde, um der Umgehung der üblichen Verbrauchsteuer auf Kraftstoff durch ausländische Lastwagen vorzubeugen. Auf diese Fahrzeuge kann nämlich nicht der besondere Steuersatz der finnischen Kraftfahrzeugsteuer angewandt werden. Später wurde sein Anwendungsbereich noch zweimal erweitert, zunächst zur Vermeidung von Diskriminierungen auch auf in Finnland zugelassene Fahrzeuge, später dann auf ausländische Personenwagen (Touristenverkehr).

50. Wie die finnische Regierung ausgeführt hat, ohne insoweit Widerspruch seitens der Kommission zu erfahren, wirkt sich das hier knapp wiedergegebene System einer Kombination einer besonderen Kraftfahrzeugsteuer und der Brennstoffsteuer für die Verbraucher wirtschaftlich prohibitiv aus. Es zielt daher nicht darauf ab, wie die schwedische Regierung anscheinend unterstellen möchte, den Verbrauch von leicht mit Verbrauchsteuer belastetem Heizöl im Straßenverkehr zu ermöglichen, sondern im Gegenteil, dies zu verhindern.

51. Die Eigenart dieser besonderen Steuern als *Strafsteuern* kommt ganz besonders zum Ausdruck in der Bestimmung, dass der nicht angemeldete Verbrauch von Heizöl als Kraftstoff ohne weiteres zu einer Verdreifachung der als solche bereits prohibitiven speziellen Brennstoffsteuer führt.

52. Allein schon aus wirtschaftlichen Gründen sollte man redlicherweise nicht davon ausgehen, dass der Halter eines Kraftfahrzeugs verpflichtet werden solle, sich für eine „legale" Verwendung von Heizöl als Kraftstoff zu entscheiden. Deshalb dürfte es auf der Hand liegen, dass es in den Fällen, in denen Heizöl in Kraftfahrzeugen festgestellt wird, stets um nicht angemeldeten Verbrauch geht. Verbunden damit ist die außergewöhnlich schwere Folge einer Strafsteuer, die sich auf 504 Euro (bei Personenwagen) oder 1 512 Euro

(bei Lastwagen) je Tag des Verbrauchs von „illegalem" Heizöl belaufen kann. Die Vorschrift des Gesetzes 337/1993, dass, falls die Zahl der Tage „illegalen" Verbrauchs nicht mit Sicherheit festzustellen ist, ein Zeitraum von mindestens zehn Tagen zugrunde zu legen ist, betont noch den Strafcharakter dieser besonderen Steuer.

53. Das in der Richtlinie als Verpflichtung festgelegte Ergebnis, dass nämlich als Kraftstoff verwendetes Gasöl tatsächlich mit mindestens dem in Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 genannten Betrag von 245 Euro je 1 000 Liter der Verbrauchsteuer unterworfen wird, wird durch das finnische Gesetzessystem, wenn es angemessen ausgestaltet ist und gehandhabt wird, dann auch grundsätzlich erreicht.

54. Die Argumente, die die Kommission und die schwedische Regierung dagegen vorgetragen haben, insbesondere, dass das System keine Verbotsvorschrift als Schlussstein kennt und dass es unter Umständen einen Verbrauch von Heizöl als Kraftstoff zulässt, ohne dass die Mindestverbrauchsteuer von 245 Euro je 1 000 Liter entrichtet ist, überzeugen mich nicht.

55. Wie ich in Nummer 40 dieser Schlussanträge bereits ausgeführt habe, verpflichtet Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 in Verbindung mit Artikel 8 der Richtlinie 92/81 weder stillschweigend noch ausdrücklich zur Einführung einer Verbotsvorschrift bei der Umsetzung dieser Regelungen. Ausschlaggebend ist allein das Ergebnis, dass nämlich die Mindestverbrauchsteuer auf als Kraftstoff verwendetes Gasöl tatsächlich erhoben wird. Das finnische Gesetzessystem, das ein System prohibitiver Strafsteuern darstellt, ist grundsätzlich ebenso effektiv wie jedes andere System, das sich auf ein formelles Verbot stützt.

56. Ich möchte hierzu noch bemerken, dass auch eine Umsetzungsregelung, die sich auf eine administrative oder strafrechtliche Verbotsregelung stützt, als solche einen Missbrauch nicht ausschließt. Die Schärfe der Sanktionen, die Intensität der Kontrollen und die Umsicht, mit der gegen festgestellte Übertretungen vorgegangen wird, sind mitentscheidend für die Effektivität solcher Systeme. Gerade die Höhe der Strafsteuern im finnischen System und der Umstand, dass sie bei Feststellung einer unerlaubten Verwendung von Heizöl als Kraftstoff ohne weiteres geschuldet werden, führen dazu, dass dieses System Effektivität und Abschreckungswirkung in sich vereint.

57. Die schwedische Regierung führt als weiteres Argument Artikel 3 der Richtlinie 95/60 an [8]. Ihrer Meinung nach soll diese Bestimmung das sich bereits aus Artikel 5 der Richtlinie 92/82 ergebende Verbotssystem kodifizieren. Ich weise darauf hin,

8 — Richtlinie 95/60/EG des Rates vom 27. November 1995 über die steuerliche Kennzeichnung von Gasöl und Kerosin (ABl. L 291, S. 46). Artikel 3 bestimmt, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass eine missbräuchliche Verwendung der gekennzeichneten Produkte verhindert wird und dass insbesondere die betreffenden Mineralöle nicht zur Verbrennung in Kraftfahrzeugmotoren verwendet oder im Treibstofftank von Kraftfahrzeugen aufbewahrt werden dürfen, es sei denn, eine solche Verwendung ist in besonderen, von den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten festgelegten Fällen erlaubt. Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, dass die Verwendung der betreffenden Mineralöle in den in Absatz 1 genannten Fällen als Zuwiderhandlung gegen das innerstaatliche Recht des betreffenden Mitgliedstaats gilt. Jeder Mitgliedstaat trifft die geeigneten Maßnahmen, um sicherzustellen, dass diese Richtlinie in vollem Umfang angewandt wird, und legt insbesondere die Sanktionen fest, die bei einem Verstoß gegen die genannten Maßnahmen zu verhängen sind; diese Sanktionen müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein.

dass in unserem Verfahren etwaige Verpflichtungen aus der Richtlinie 95/60 nicht Verfahrensgegenstand sind. Übrigens kann ich der genannten Bestimmung nicht entnehmen, dass die finnische Gesetzgebung dazu in Widerspruch stünde, da das darin festgelegte System besonderer Steuern eine mit der Richtlinie 92/82 nicht zu vereinbarende Verwendung gekennzeichneten, rot eingefärbten Gasöls wirksam sanktioniert.

58. Die von der schwedischen Regierung erwähnten Probleme im grenzüberschreitenden Verkehr mit gekennzeichnetem, rot eingefärbtem Gasöl liegen streng genommen ebenfalls außerhalb dieses Verfahrens, wie die Kommission in ihrer Erwiderung selbst zugegeben hat. Außerdem weise ich noch darauf hin, dass diese Probleme auf dem Weg der Verwaltungskooperation zwischen der schwedischen und der finnischen Verwaltung im Grunde einfach zu lösen sind. Ein schwedischer Autofahrer, der in Schweden mit gekennzeichnetem finnischem Heizöl fährt, hat nämlich entweder die besondere schwedische Brennstoffsteuer entrichtet, was sich aus einer aufbewahrten Steuererklärung ergeben muss, oder er hat diese Steuer zu Unrecht nicht entrichtet. Im letzten Fall ist er verpflichtet, diese sehr hohe Strafsteuer noch zu entrichten. Angesichts der prohibitiven Natur der Strafsteuer dürfte die Verwendung von finnischem gekennzeichnetem Heizöl von den schwedischen Behörden in Zusammenarbeit mit den finnischen Behörden auch angemessen bekämpft werden können.

59. Das zweite Argument der Kommission und der schwedischen Regierung, dass das finnische System dazu führe, dass Heizöl „legal" als Kraftstoff verwendet werden dürfe, ohne dass die dafür geschuldete Steuer entrichtet wurde, beruht, wie ich oben bereits bemerkt habe, auf einem — allzu — formalistischen Verständnis der einschlägigen finnischen Vorschriften. Sie bezwecken nach Inhalt und Ausrichtung genau das Gegenteil.

60. Demgemäß ist es der Kommission meines Erachtens nicht gelungen, schlüssig darzulegen, dass das finnische Gesetzessystem eine mit Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/81 unvereinbare Umsetzung des Gemeinschaftsrechts darstellt.

61. Dies führt dazu, dass ich nicht auf die besonderen, der nationalen Rechtsordnung entlehnten Argumente einzugehen brauche, die die finnische Regierung für die Aufrechterhaltung der geltenden steuerverwaltungsrechtlichen Sanktionsregelung vorgebracht hat.

62. Die ordnungsgemäße Umsetzung des relevanten Gemeinschaftsrechts wird nicht allein durch die nationalen Rechtsvorschriften zu deren Durchführung bestimmt. Auch die Art und Weise, wie diese, die als solche mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind, angewandt und gehandhabt werden, ist bestimmend für die Frage, ob Finnland seine Verpflichtungen gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 92/82 und Artikel 8 der Richtlinie 92/81 erfüllt.

63. Die Kommission wirft der finnischen Regierung vor, dass sie bei der in Artikel 8 Absätze 2 und 3 der Richtlinie vorgeschriebenen Steueraufsicht insbesondere auf der Vertriebsebene versagt. Es soll dem Missbrauch Tür und Tor öffnen, dass Heizöl frei in Tankstellen erworben werden kann. Schließlich ist sie der Auffassung, dass Kontrollen von Kraftfahrzeugen durch die finnischen Behörden — zu — beiläufig stattfinden.

64. Gegen den ersten Vorwurf hat die finnische Regierung vorgebracht, dass Artikel 8 der Richtlinie 92/81 nicht genau sage, wie die Steueraufsicht auszusehen habe. Weil die Steueraufsicht über das weit verzweigte Vertriebssystem in Finnland beschwerlich und nicht effektiv sei, habe sich die finnische Regierung dafür entschieden, die Steueraufsicht auf die Endverbraucherebene zu konzentrieren. Steueraufsicht auf Vertriebsebene könne nicht wirksam sein, weil Heizöl ganz einfach aus für das Beheizen von Heizungskesseln bestimmten Vorratsbehältern entnommen werden könne. Das gleiche Risiko zeige sich auch bei Vorräten, die für die Verwendung in der Land- und Forstwirtschaft und für die Errichtung öffentlicher Bauten angelegt würden.

65. Da die Richtlinie 92/81 den Begriff der Steueraufsicht in Artikel 8 Absätze 2 und 3 nicht näher bestimmt, z. B. in dem Sinne, dass sie ausdrücklich auch die Vertriebsphase mit umfassen muss, ist die Verpflichtung zur Durchführung von Kontrollen so auszulegen, dass die Mitgliedstaaten zu einer effektiven Steueraufsicht verpflichtet sind. In diesem Licht scheinen die Argumente der finnischen Regierung, dass die Steueraufsicht über den Missbrauch von Heizöl als Kraftstoff in der Endverbraucherphase am wirksamsten sei, stichhaltig zu sein. Eine Kontrolle in der Vertriebsphase reicht nämlich nicht aus, um den vielen Hinterziehungs- und Missbrauchsmöglichkeiten in der Endverbraucherphase wirksam vorzubeugen. In der Beweisführung der Kommission fehlen weitere Argumente, die überzeugend belegen könnten, weshalb eine Steueraufsicht in der Vertriebsphase eine notwendige Ergänzung für eine Steueraufsicht in der Endverbraucherphase sein müsste. Ich stelle daher fest, dass es der Kommission nicht gelungen ist, ihre Beanstandung inhaltlich ausreichend zu untermauern.

66. Auch die zweite Rüge der Kommission ist nicht überzeugend belegt. Die finnische Regierung hat starke Argumente für die Erhältlichkeit von Heizöl an Tankstellen in dem dünn bevölkerten, durch extreme Wetterbedingungen gekennzeichneten hohen Norden des Landes. Die Verwundbarkeit der dort anzutreffenden Vertriebsinfrastruktur zwingt dazu, dass Endverbraucher, falls erforderlich, wegen ihres Heizölbedarfs auf Tankstellen zurückgreifen können müssen. Den von der finnischen Regierung vorgebrachten, von der Kommission unwidersprochen gelassenen Umständen ist eindeutig zu entnehmen, dass es hier um einen ergänzenden Versorgungsweg geht. Nur 4 % der gesamten Heizölmenge wird über Tankstellen abgesetzt.

67. Die Argumente, die die Kommission hier gegen Finnland angeführt hat, sind wenig präzise. Einerseits äußert sie ganz allgemein Bedenken gegen den Vertrieb von Heizöl über Tankstellen, andererseits läßt sie es bei einigen Randbemerkungen zu der ihres Erachtens unzureichenden Kontrolle durch die finnischen Behörden bewenden.

68. Die allgemeinen Bedenken gegen die Aufnahme von Tankstellen in die Vertriebskette für Heizöl halte ich im Licht der von der finnischen Regierung vorgetragenen Rechtfertigung nicht für ausschlaggebend. Nebenbei sei darauf hingewiesen, dass auch anderswo in der Gemeinschaft, z. B. in Österreich, Tankstellen in die Vertriebskette aufgenommen worden sind. Zwar bringt die Anwesenheit von Tankstellen als Glied in der Vertriebskette bestimmte Missbrauchsrisiken mit sich, die eine zweckentsprechende Steueraufsicht verlangen. Hier hätte die Kommission darlegen müssen, dass die finnischen Behörden bei dieser besonderen Kontrolle versagt hätten. In dieser Richtung sind aber ihre allgemeinen, sogleich noch näher zu betrachtenden Bedenken gegen die finnische Steueraufsicht zu wenig spezifisch angelegt.

69. Der dritte Vorwurf der Kommission betrifft das allgemeine Aufsichtsniveau in der Endverbraucherphase in Finnland. Sie hält insoweit eine Kontrollhäufigkeit von 3 000 bis 5 000 Fällen im Jahr für zu gering.

70. Auch hier fehlt den inhaltlichen Argumenten der Kommission die erforderliche Genauigkeit. Aussagen darüber, ob das Kontrollniveau ausreichend ist, können nicht ausschließlich auf die Häufigkeit der jährlichen Kontrollen gestützt werden. Dabei sollte zumindest auch gezeigt werden, dass die Ergebnisse dieser Kontrollen auf eine umfangreiche illegale Verwendung von Heizöl als Kraftstoff hindeuten. Letzteres ist der Kommission im Licht der von der finnischen Regierung vorgetragenen Umstände nicht gelungen.

71. Diese unwidersprochen gebliebenen Gegebenheiten zeigen, dass im Jahr 1999 3 943 Kontrollen durchgeführt worden sind. In 141 Fällen scheint dabei Anlass für eine Probeentnahme bestanden zu haben. Davon waren 125 positiv. Da anzunehmen ist, dass diese Steuerkontrollen nicht willkürlich durchgeführt wurden, sondern sie vor allem Sektoren und Umgebungen mit erhöhter Missbrauchsgefahr galten, deuten diese Zahlen nicht auf eine umfangreiche illegale Verwendung von Heizöl im Straßenverkehr hin. Das scheint durch die Ergebnisse einer allgemeinen Kontrollaktion des Straßentransports bestätigt zu werden, die am 22. September 1999 in acht Mitgliedstaaten durchgeführt worden ist. Bei dieser Aktion wurden bei 283 kontrollierten Fahrzeugen Steuerverstöße festgestellt. Drei davon wurden in Finnland festgestellt, zwei betrafen landwirtschaftliche Traktoren, die mit einer Warenladung im öffentlichen Straßennetz unterwegs waren.

72. Die Kommission hat demgegenüber keine Tatsachen oder Umstände vorgebracht, denen zu entnehmen sein könnte, dass die Steueraufsicht in Finnland qualitativ und quantitativ so unzureichend wäre, dass das von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie angestrebte Ergebnis, die Erhebung einer Mindestverbrauchsteuer von 245 Eu-

ro je 1 000 Liter als Kraftstoff verwendeten Gasöls, dadurch nicht sichergestellt wäre.

73. Ich komme damit zu dem Ergebnis, dass der Kommission mit ihren Klagegründen und ihrem Sachvortrag kein Erfolg beschieden ist und ihre Klage demzufolge abgewiesen werden muss.

74. Gemäß Artikel 69 § 2 bzw. Artikel 69 § 4 Absatz 1 der Verfahrensordnung sind der Kommission die Verfahrenskosten aufzuerlegen und hat das Königreich Schweden seine Kosten selbst zu tragen.

VI — Ergebnis

75. Demgemäß schlage ich dem Gerichtshof vor,

1. die Klage der Kommission gegen die Republik Finnland wegen Vertragsverletzung abzuweisen;

2. die Kommission zur Tragung der Verfahrenskosten zu verurteilen;

3. festzustellen, dass das Königreich Schweden seine eigenen Kosten zu tragen hat.