Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
PRIIT PIKAMÄE
vom 26. September 2024[1]

Rechtssache C-596/23 (Pohjanri)[i]

B UG,
Beteiligter:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(Vorabentscheidungsersuchen des Helsingin hallinto-oikeus [Verwaltungsgericht Helsinki, Finnland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Verbrauchsteuern – Richtlinie 2008/118/EG – Art. 36 – Onlinekauf von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in einem anderen Mitgliedstaat – Waren, die direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden – Beförderung durch ein vom Verkäufer empfohlenes Transportunternehmen – Nationale Regelung, nach der der Verkäufer als Schuldner der im Bestimmungsmitgliedstaat anfallenden Verbrauchsteuer angesehen wird“

1. In der vorliegenden Rechtssache wird der Gerichtshof vom Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki, Finnland) um Vorabentscheidung über die Auslegung von Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG[2] ersucht.

2. Erstmals wird er die Gelegenheit haben, sich zur Tragweite dieser Bestimmung der Richtlinie 2008/118 zu äußern, indem er erklärt, welcher Grad der Beteiligung des Verkäufers an der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren die Feststellung eines „Fernverkaufs“ erlaubt, um daraus sodann zu schließen, dass der Verkäufer der Verbrauchsteuerschuldner im Bestimmungsmitgliedstaat dieser Waren ist.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3. In der vorliegenden Rechtssache sind die Art. 32, 33, 34 und 36 der Richtlinie 2008/118 sowie Art. 33 der Richtlinie 2006/112/EG[3] relevant.

[1] Originalsprache: Französisch.

[i] Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

[2] ABl. 2009, L 9, S. 12.

[3] Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

Finnisches Recht

Im Jahr 2020 geltender rechtlicher Rahmen

4. Die Richtlinie 2008/118 wurde in Finnland durch das Valmisteverotuslaki (182/2010) (Verbrauchsteuergesetz [182/2010]) (im Folgenden: Verbrauchsteuergesetz) umgesetzt. In der vorliegenden Rechtssache ist dieses Gesetz in seiner im Jahr 2020 geltenden Fassung anzuwenden.

5. Die Grundsätze für die Bestimmung der dem Staat zustehenden Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke sowie die Höhe dieser Steuer sind im Laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (Gesetz über die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke) festgelegt.

6. Gemäß § 1 Abs. 2 des Verbrauchsteuergesetzes gilt dieses Gesetz für die Erhebung von Verbrauchsteuern u. a. auf Alkohol und alkoholische Getränke, sofern in einem speziellen Verbrauchsteuergesetz nichts anderes bestimmt ist.

7. Nach § 6 Nr. 11 dieses Gesetzes gilt als „Fernverkauf“ im Sinne dieses Gesetzes ein Verkauf, bei dem eine andere Person als ein zugelassener Lagerinhaber oder ein registrierter oder vorübergehend registrierter Empfänger, die in Finnland ansässig ist und keine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte verbrauchsteuerpflichtige Waren erworben hat, die direkt oder indirekt vom Fernverkäufer oder für dessen Rechnung nach Finnland versandt oder befördert werden.

8. Nach § 6 Nr. 12 des Verbrauchsteuergesetzes ist ein „Fernverkäufer“ ein Verkäufer, der gemäß Nr. 11 dieser Vorschrift Waren nach Finnland verkauft.

9. Nach § 72 Abs. 1 dieses Gesetzes wird keine Verbrauchsteuer auf Waren erhoben, die in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, wenn sie von einer Privatperson für ihren Eigenbedarf erworben und von ihr nach Finnland befördert werden.

10. Nach § 74 Abs. 1 des genannten Gesetzes ist eine Privatperson Verbrauchsteuerschuldner, wenn sie verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem anderen Mitgliedstaat für ihren Eigenbedarf auf andere Weise als nach § 72 des genannten Gesetzes oder im Wege des Fernverkaufs erwirbt und diese Waren von einer anderen Privatperson oder einem gewerblichen Unternehmer nach Finnland befördert werden. Wer an der Beförderung der Waren beteiligt oder in Finnland im Besitz der Waren ist, haftet ebenfalls für die von der Privatperson, die die verbrauchsteuerpflichtigen Waren erworben hat, zu entrichtende Verbrauchsteuer wie für eine eigene Steuerschuld.

11. Nach § 79 Abs. 1 des Verbrauchsteuergesetzes wird die Verbrauchsteuer auf Waren erhoben, die im Wege des Fernverkaufs nach Finnland verkauft werden. Abs. 2 dieser Vorschrift sieht vor, dass der Fernverkäufer Schuldner dieser Steuer ist. Hat der Fernverkäufer einen Steuervertreter, ist dieser anstelle des Fernverkäufers Schuldner der genannten Steuer. Der Fernverkäufer haftet für die vom Steuervertreter zu entrichtende Verbrauchsteuer wie für eine eigene Steuerschuld. Nach Abs. 3 der genannten Vorschrift entsteht die Verbrauchsteuerschuld, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren in Finnland übergeben werden. Die Verbrauchsteuer ist nach den Vorschriften zu entrichten, die an dem Tag gelten, an dem die Ware in Finnland übergeben wird.

Vorbereitende Gesetzesmaterialien zu § 74 des Verbrauchsteuergesetzes

12. Die Begründung für den Erlass von § 74 des Verbrauchsteuergesetzes, wie sie aus dem Regierungsvorschlag für ein Verbrauchsteuergesetz (HE 263/2009 vp, S. 46) hervorgeht, lautet:

„Die Vorschrift würde den Fall regeln, dass eine Privatperson verbrauchsteuerpflichtige Waren für ihren Eigenbedarf weder nach § 72 noch im Wege des Fernverkaufs aus einem anderen Mitgliedstaat erwirbt. In diesem Fall würde die Privatperson die Waren nicht selbst nach Finnland bringen, sondern diese würden von einer anderen Privatperson oder einem gewerblichen Händler befördert werden. Dies bedeutet, dass eine Privatperson beispielsweise über das Internet Waren aus einem anderen Mitgliedstaat erwerben und selbst für die Beförderung dieser Waren nach Finnland sorgen würde, ohne dass der Verkäufer oder jemand anderes für dessen Rechnung an der Organisation der Beförderung beteiligt wäre.

…

Die Waren würden unabhängig davon besteuert, ob sie von einem gewerblichen Unternehmer – wie z. B. einem Transportunternehmen oder einem Postdienst – oder von einer anderen Privatperson nach Finnland eingeführt würden. Der wesentliche Unterschied zum Fernverkauf bestünde darin, dass der Verkäufer oder eine für seine Rechnung tätig werdende Person in keiner Weise an der Beförderung der Waren oder an der Organisation der Beförderung beteiligt sein dürfte. Würde hingegen der Verkäufer den Käufer auf seiner Website beispielsweise dazu anleiten, bestimmte Transportunternehmen in Anspruch zu nehmen, würde dies einen Fernverkauf darstellen, bei dem der Fernverkäufer oder sein Steuervertreter verpflichtet wäre, die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat zu entrichten."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

13. Das Unternehmen B UG betrieb eine auch in finnischer Sprache verfügbare Website, über die Kunden die Möglichkeit hatten, in einem Onlineshop niedrig- und hochprozentige alkoholische Getränke verschiedener Marken zu kaufen.

14. Am 20. April 2020 beschlagnahmte der Zoll in Finnland eine Lieferung mit verschiedenen alkoholischen Getränken, die von der B UG aus Deutschland nach Finnland versandt worden und an eine Privatperson adressiert war. Die versandten Waren wurden auf der Grundlage von § 103 des Verbrauchsteuergesetzes beschlagnahmt, um festzustellen, ob die Bestimmungen dieses Gesetzes bei der Einfuhr dieser Getränke angewandt worden waren.

15. Die Steuerverwaltung bat den Käufer, der die Bestellung auf der Website der B UG aufgegeben hatte, um Erklärungen zum Ablauf der Bestellung und zur Organisation der Beförderung.

16. Laut den Erklärungen dieser Privatperson vom 25. Juni 2020 erschien bei der Aufgabe der Bestellung im Onlineshop der B UG Werbung für die Transportdienste der Unternehmen X, Y und Z. Der Warenkorb habe das Gewicht der Bestellung und den Frachtpreis jedes Mal aktualisiert, wenn ihm Waren hinzugefügt worden seien. Nach der Bezahlung der Spirituosenbestellung sei auf der Website der B UG ein Hinweis zur Organisation der Beförderung erschienen. Dieser Hinweis enthielt laut der Privatperson Links, die direkt zu den Websites der Transportdienstleister führten. Die Privatperson habe das Unternehmen X für den

Transport seiner Bestellung ausgewählt. Als er auf den Link „X“ geklickt habe, sei er auf die Internetseite des Unternehmens X weitergeleitet worden. Auf dieser Website habe er seine Kontaktdaten angegeben, jedoch keine Angaben zu seiner Bestellung, wie z. B. der Bestellnummer, gemacht. Er habe die Fracht direkt an das Unternehmen X auf dessen Website gezahlt.

17. Zur Stützung ihres Vorbringens legte die Steuerverwaltung einen Screenshot vom 16. Juni 2020 mit Vorgaben zur Liefermethode auf der Website der B UG und einen Screenshot vom 24. Juni 2020 mit den Lieferbedingungen auf der Website der B UG vor. Aus diesen Screenshots gehe hervor, dass die B UG die Beförderung der Waren nicht selbst organisiere, sondern ihren Kunden die Möglichkeit biete, die Bestellung abzuholen oder einen Transportdienst zu wählen, und einige Transportdienste seien auf der Website der B UG als mögliche Optionen genannt. Außerdem zeigten die besagten Screenshots, dass die B UG ihre Kunden darauf hingewiesen habe, dass sie in Finnland Steuern zahlen müssten.

18. Mit Bescheid vom 21. August 2020 erlegte die Steuerverwaltung der B UG für die am Vortag beschlagnahmten alkoholischen Getränke eine Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke sowie eine Steuergeldbuße in Höhe von insgesamt 1 645,83 Euro auf. Sie war der Ansicht, dass dieses Unternehmen oder eine für sie handelnde Person die betreffenden alkoholischen Getränke direkt oder indirekt nach Finnland versandt oder befördert habe und dass das genannte Unternehmen folglich als Fernverkäufer gehandelt habe und verpflichtet sei, in Finnland Verbrauchsteuern zu entrichten.

19. Die B UG legte bei der Steuerverwaltung Einspruch gegen den Steuerbescheid ein. Mit Bescheid vom 1. Juni 2021 wies die Steuerverwaltung diesen Einspruch zurück.

20. Die B UG reichte beim Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki) eine Klage ein, die sich gegen den Bescheid der Steuerverwaltung vom 1. Juni 2021 richtet. Sie beantragte die Aufhebung des Bescheids der Steuerverwaltung und die Rücknahme aller ihr auferlegten Steuern auf Alkohol und alkoholische Getränke.

21. Das Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki) fragt sich, ob die B UG an der Beförderung der alkoholischen Getränke, die sie über ihre Website verkauft hat, beteiligt war, so dass sie als Fernverkäuferin dieser alkoholischen Getränke die Verbrauchsteuer in Finnland zu entrichten hat. Es führt aus, dass die Privatperson, die diese Waren in Deutschland erworben habe, diese bei der B UG für ihren Eigenbedarf gekauft und die Kosten für die Beförderung dieser Waren direkt an das Transportunternehmen gezahlt habe.

22. Laut dem vorlegenden Gericht liefert die Rechtsprechung des Gerichtshofs keine Antwort auf die Frage, wie die in Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 verwendete Formulierung „direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert“ auszulegen ist.

23. Das genannte Gericht ist der Auffassung, dass in der vorliegenden Rechtssache insbesondere die Frage zu prüfen sei, ob die B UG im Sinne von Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 direkt oder indirekt an der Beförderung der Waren in einen anderen Mitgliedstaat beteiligt gewesen sei, da auf der Website dieses Unternehmens verschiedene Transportunternehmen genannt und Angaben zu den den Käufern entstehenden Transportkosten gemacht worden seien. Darüber hinaus stellt das vorlegende Gericht fest, dass die Website des Verkäufers einen Link zu den

Websites der Transportunternehmen enthalten habe und dass nach dem Anklicken dieses Links Informationen über die zu befördernden Waren automatisch von der Website des Verkäufers an diese Website weitergeleitet worden seien.

24. Unter diesen Umständen hat das Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Steht die Richtlinie 2008/118, insbesondere Art. 36, der Fernverkäufe betrifft, einer nationalen Rechtsauslegung entgegen, nach der ein in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassener Verkäufer verbrauchsteuerpflichtiger Waren allein deshalb als an der Beförderung der Waren in den Bestimmungsmitgliedstaat beteiligt und im Bestimmungsmitgliedstaat aus Fernverkäufen verbrauchsteuerpflichtig angesehen wird, weil der Verkäufer den Käufer auf seiner Website dazu anleitet, ein bestimmtes Transportunternehmen in Anspruch zu nehmen?

2. Hat der Verkäufer verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Sinne von Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 direkt oder indirekt Waren in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert und war er aus Fernverkäufen im Sinne der Richtlinie steuerpflichtig, wenn auf der Website des Verkäufers bestimmte Transportunternehmen empfohlen und Angaben zu den dem Käufer anfallenden Beförderungskosten gemacht wurden und die Beförderungskosten von einem Transportunternehmen in Rechnung gestellt wurden, dem die Angaben zu den zu befördernden Waren ohne Zutun des Käufers übermittelt worden waren? Ist der Umstand, dass der Käufer einen gesonderten Vertrag über die Beförderung der Waren mit dem auf der Website des Verkäufers aufgeführten Transportunternehmen geschlossen hat, für die Beurteilung dieser Frage von Bedeutung?

Würdigung

Zur Reichweite der Vorlagefragen

25. Zunächst ist festzustellen, dass die zweite Frage des vorlegenden Gerichts die Auslegung von Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände des vorliegenden Falles betrifft, während die erste Frage von geringerer Reichweite offenbar auf die Vereinbarkeit der Auslegung von § 74 des Verbrauchsteuergesetzes, wie sie im Gesetzesvorschlag der finnischen Regierung zu finden ist, mit diesem Art. 36 Abs. 1 gerichtet ist, den die erstgenannte Vorschrift in nationales Recht umsetzt.

26. Da diese beiden Fragen in Wirklichkeit dieselbe Frage nach der Tragweite von Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 und insbesondere der Formulierung „direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert“ betreffen, können sie meiner Ansicht nach gemeinsam behandelt werden.

Begründetheit

27. Ziel der Richtlinie 2008/118 ist es, das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts durch den freien Verkehr verbrauchsteuerpflichtiger Waren in der Europäischen Union zu gewährleisten. Zu diesem Zweck verlangt die Richtlinie eine Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften für diese Steuerarten, um sicherzustellen, dass der Begriff der

Verbrauchsteuer und die Voraussetzungen für das „Entstehen des Steueranspruchs“ in allen Mitgliedstaaten gleich sind [4].

28. Das durch diese Richtlinie eingeführte allgemeine Verbrauchsteuersystem gilt nur für die in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie aufgeführten Waren, zu denen auch alkoholische Getränke gehören.

29. Die Wirksamkeit dieses Systems erfordert, dass die Festsetzung der Verbrauchsteuer zu dem Zeitpunkt erfolgt, an dem eine dieser Waren in den Binnenmarkt gelangt, während die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs so nah wie möglich beim Endverbraucher liegen muss.

30. Der Unionsgesetzgeber hat diese Anforderungen auf folgende Weise umgesetzt: Art. 2 der Richtlinie 2008/118 sieht vor, dass der Steuertatbestand für die Verbrauchsteuer in der Herstellung oder der Einfuhr der genannten Waren in das Unionsgebiet besteht. Art. 7 Abs. 1 dieser Richtlinie legt die allgemeine Regel fest, dass der Verbrauchsteueranspruch zum Zeitpunkt und in dem Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr entsteht [5], und Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt, dass sich die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der anzuwendende 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.

31. Die Bestimmungen von Kapitel V („Beförderung und Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr“) der Richtlinie 2008/118 betreffen Situationen, in denen die Ware nach der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr und der Entrichtung der entsprechenden Verbrauchsteuer innerhalb der Union weiterbefördert wurde. Diese Bestimmungen entsprechen dem Erfordernis, die Einhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Territorialität zu gewährleisten, wonach die Verbrauchsteuer im Land des tatsächlichen Verbrauchs entrichtet werden muss, und eine Doppelbesteuerung des betreffenden Produkts zu vermeiden.

32. Während Art. 32 der Richtlinie 2008/118 vorsieht, dass die Verbrauchsteuer nur im Mitgliedstaat des Erwerbs erhoben wird, wenn der Kauf von einer Privatperson für ihren Eigenbedarf getätigt wird und die Waren von ihr selbst in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden, enthalten die Art. 33 und 36 dieser Richtlinie insoweit Ausnahmen von der allgemeinen Regel in Art. 7 dieser Richtlinie, als sie festlegen, dass die Verbrauchsteuer für eine bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte Ware zu einem *späteren* Zeitpunkt als dem Zeitpunkt der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr erhoben wird.

33. Art. 33 der Richtlinie 2008/118 sieht vor, dass – unbeschadet des Art. 36 der Richtlinie – Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, sofern sie zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden und dort zur Lieferung oder Verwendung vorgesehen sind, der Verbrauchsteuer in

[4] Vgl. insbesondere den achten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118.

[5] Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2008/18 definiert den Ausdruck „Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr“ wie folgt: „a) die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung; b) der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung, wenn keine Verbrauchsteuer gemäß den geltenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts und des einzelstaatlichen Rechts erhoben wurde; c) die Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Herstellung, außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung; d) die Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Einfuhr, es sei denn, die verbrauchsteuerpflichtigen Waren werden unmittelbar bei ihrer Einfuhr in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt“.

diesem anderen Mitgliedstaat unterliegen. In einem solchen Fall ist der Schuldner dieser Steuern die Person, die die Lieferung vornimmt oder in deren Besitz sich die zur Lieferung vorgesehenen Waren befinden oder an die die Waren im anderen Mitgliedstaat geliefert werden.

34. Art. 36 dieser Richtlinie, um dessen Auslegung in der vorliegenden Rechtssache ersucht wird, betrifft den Fernverkauf und sieht vor, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden und von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Person erworben werden, die kein zugelassener Lagerinhaber oder registrierter Empfänger ist und keine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, und die direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden, der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat unterliegen. In diesem Fall ist Verbrauchsteuerschuldner der Verkäufer.

35. Art. 32 der Richtlinie 2008/118 ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Denn es steht zwar fest, dass die Privatperson, die die in Rede stehenden Waren gekauft hat, diese für ihren Eigenbedarf erworben hat, ebenso ist aber sicher, dass diese Waren nicht von ihr selbst von Deutschland nach Finnland befördert wurden [6].

36. Das vorlegende Gericht hat festzustellen, ob die vom finnischen Zoll beschlagnahmte Lieferung alkoholischer Getränke Gegenstand eines „Fernverkaufs“ im Sinne von Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 war, in welchem Fall die B UG verpflichtet wäre, die Verbrauchsteuer sowie die Steuergeldbuße zu entrichten, die sich aus dem Steuerbescheid der finnischen Steuerverwaltung vom 21. August 2020 ergeben. Anderenfalls würde es sich zwangsläufig um einen Fernkauf handeln, der unter Art. 33 dieser Richtlinie fällt, so dass die Kunden der B UG und nicht dieses Unternehmen Schuldner der in Rede stehenden Verbrauchsteuer wären.

37. Wie also ist die Formulierung „direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert“ und insbesondere die *indirekte* Beteiligung des Verkäufers auszulegen?

38. Der Wortlaut von Art. 36 der Richtlinie 2008/118 liefert keine Anhaltspunkte zur Klärung dieser Frage, und der Gerichtshof wurde bislang nicht dazu aufgerufen, sich hierzu zu äußern.

39. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof im Urteil vom 2. April 1998, EMU Tabac u. a. (C-296/95, EU:C:1998:152), die grundlegenden Prinzipien für die Auslegung dieser Bestimmung aufgestellt hat [7].

40. In dem Fall, der diesem Urteil zugrunde lag, ging es um MLB, ein Unternehmen mit Sitz im Vereinigten Königreich, das Bestellungen von Zigaretten und Tabakwaren von Privatpersonen mit Wohnsitz im Vereinigten Königreich entgegennahm und ausführte. MLB kaufte diese Waren

[6] Vgl. hierzu Urteil vom 23. November 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

[7] In dieser Rechtssache wurde der Gerichtshof um Auslegung von Art. 10 Abs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. 1992, L 76, S. 1) und nicht von Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 ersucht. Die Richtlinie 92/12 ist 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. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 und von Art. 10 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 hervor, dass diese Bestimmungen im Wesentlichen inhaltsgleich sind. Daraus ist abzuleiten, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 10 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 auch für Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 heranzuziehen ist. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. März 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, Rn. 34).

von EMU, einem Unternehmen mit Sitz in Luxemburg, das zur selben Unternehmensgruppe gehörte, und organisierte die Einfuhr in das Vereinigte Königreich über einen privaten Beförderer im Namen und auf Rechnung dieser Privatpersonen gegen Zahlung einer Provision.

41. In seinem Urteil hat der Gerichtshof festgestellt, dass eine solche Situation einen Fernverkauf und keinen Erwerb durch Privatpersonen darstellt, da erstens MLB (und nicht die von ihr vertretenen Privatpersonen) die Initiative hinsichtlich der beim Verkäufer aufgegebenen Bestellungen ergriffen und die mit der Wechselkursentwicklung verbundenen Risiken getragen hat und zweitens EMU und MLB Teil derselben wirtschaftlichen Einheit waren.

42. Diese Schlussfolgerung erklärt sich dem Gerichtshof zufolge aus der Tatsache, dass Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 „so formuliert [wurde], dass [er] nicht nur den Fall der Beförderung oder des Versandes durch den Verkäufer selbst, sondern auch und in viel weiterem Sinne sämtliche Fälle des Versandes oder der Beförderung auf Gefahr des Verkäufers umfasst“, und dass „die in dieser Bestimmung verwendete Formulierung deutlich [bescheinigt], dass der Gemeinschaftsgesetzgeber eher auf die objektive Natur der Vorgänge als auf die ihr verliehene rechtliche Form abstellt“ [8].

43. Dies bedeutet sowohl, dass die Wendung „direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert“ in weitem Sinne zu verstehen ist, als auch, dass ihre Auslegung die wirtschaftliche Realität des untersuchten Vorgangs widerspiegeln muss, unabhängig von jeglichem Formalismus. Diese Feststellung stellt jedoch nur den Ausgangspunkt für die vom vorlegenden Gericht erbetene Auslegung dar.

44. Als Auslegungshilfe schlägt die Europäische Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen eine analoge Anwendung des Urteils KrakVet Marek Batko [9] vor.

45. In diesem Urteil hat sich der Gerichtshof im Bereich der Mehrwertsteuer zur Auslegung einer Bestimmung geäußert, die Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 stark ähnelt, nämlich Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112. Dieser Artikel sah vor, dass als Ort einer Lieferung von Gegenständen, „die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus „versandt oder befördert werden“, der Ort gilt, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind.

46. Der vom vorlegenden Gericht dargestellte Sachverhalt betraf Waren, die von einem in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Lieferer an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Erwerber verkauft wurden und von einem Unternehmen, das von diesem Lieferer empfohlen wurde, mit dem die Erwerber aber zum Zweck dieser Beförderung frei Verträge schließen konnten, an diese Erwerber befördert wurden. Waren diese Gegenstände als „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ versandt oder befördert anzusehen?

47. Die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität, die ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt, führt nach Auffassung des Gerichtshofs zu der Schlussfolgerung, dass die Gegenstände für Rechnung des Lieferers versandt oder befördert werden, wenn der Lieferer und nicht der Käufer tatsächlich

[8] Urteil vom 2. April 1998, EMU Tabac u. a. (C-296/95, EU:C:1998:152, Rn. 45 und 46).

[9] Urteil vom 18. Juni 2020 (C-276/18, im Folgenden: Urteil KrakVet, EU:C:2020:485, Rn. 61 bis 63).

darüber entscheidet, wie die Gegenstände versandt oder befördert werden sollen. Die Rolle des Lieferers muss daher „sowohl bei der Beauftragung als auch bei der Organisation der wesentlichen Phasen des Versands oder der Beförderung der Gegenstände [*überwiegen*]“ [10].

48. Der Gerichtshof hat sodann vier Kriterien genannt, anhand derer geprüft werden kann, ob dies der Fall ist.

49. Erstens ist die Bedeutung des Transports dieser Waren zu den Käufern im Hinblick auf die die Tätigkeit des betreffenden Lieferers kennzeichnenden Geschäftspraktiken zu berücksichtigen. Zweitens ist zu bestimmen, wem die Entscheidungen über die Modalitäten des Versands oder der Beförderung der betreffenden Waren zugerechnet werden können. Ein Versand oder eine Beförderung der Waren für Rechnung des Lieferers kann festgestellt werden, wenn die Käufer lediglich den vom Lieferer getroffenen Entscheidungen zustimmen, sei es in Bezug auf die Auswahl des mit dem Transport der betreffenden Waren betrauten Unternehmens oder auf die Modalitäten ihres Versands oder ihrer Beförderung. Eine solche Schlussfolgerung kann insbesondere darauf gestützt werden, dass der Lieferer nur eine begrenzte Zahl von Unternehmen für den Transport empfiehlt. Drittens ist zu fragen, ob der Lieferer oder der Erwerber das mit dem Versand und der Lieferung der betreffenden Waren verbundene Risiko trägt. Viertens sind die Zahlungsmodalitäten sowohl für die Lieferung dieser Waren als auch für deren Versand oder Beförderung zu beurteilen. Ein einheitlicher Zahlungsvorgang für den Erwerb sowie den Versand und die Beförderung der genannten Waren ist ein Indiz für eine erhebliche Beteiligung des Lieferers an ihrem Transport [11].

50. Ich für meinen Teil stelle fest, dass die notwendigen Voraussetzungen fehlen, um in der vorliegenden Rechtssache eine analoge Anwendung der im Urteil KrakVet genannten Kriterien vorzunehmen, wie es die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen befürwortet hat.

51. Ich erkenne zwar vorbehaltlos an, dass die sekundärrechtlichen Bestimmungen zu den Verbrauchsteuern und die entsprechenden Bestimmungen zur Mehrwertsteuer in gleicher Weise ausgelegt werden können, doch scheint mir dies im vorliegenden Fall angesichts des Inhalts von Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in der im Urteil KrakVet untersuchten Fassung und von Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 nicht gerechtfertigt. Denn während aus dem letztgenannten Artikel hervorgeht, dass eine indirekte Beteiligung des Verkäufers am Versand oder an der Beförderung der betreffenden Waren für einen „Fernverkauf“ ausreicht, war ebendiese Beteiligung vor der Änderung der Richtlinie 2006/112 durch Art. 2 der Richtlinie (EU) 2017/2455 [12] keine notwendige Voraussetzung für das Vorliegen eines „innergemeinschaftlichen Fernverkaufs von Gegenständen“ im Sinne dieses Art. 33 Abs. 1.

52. Wie der Gerichtshof im Urteil KrakVet festgestellt hat, war diese Änderung, nach der die Gegenstände auch dann als „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung … versandt oder befördert“ anzusehen sind, wenn der Lieferer an ihrer Beförderung oder ihrer Versendung *indirekt* beteiligt ist, jedoch in zeitlicher Hinsicht nicht auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbar [13].

[10] Urteil KrakVet (Rn. 63) (Hervorhebung nur hier).

[11] Urteil KrakVet (Rn. 69 bis 78).

[12] Richtlinie des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (ABl. 2017, L 348, S. 7).

[13] Urteil KrakVet (Rn. 55 und 56). Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston in der Rechtssache KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, Nr. 99), wonach die mit der Richtlinie 2017/2455 eingeführte Regelung „tatsächlich eine Änderung beinhaltet und … in ihr nicht lediglich zum Ausdruck kommt, wie die bestehende Fassung ohnehin hätte ausgelegt werden sollen“.

53. Daraus folgt, dass die vom Gerichtshof in diesem Urteil entwickelten Kriterien im vorliegenden Fall nicht herangezogen werden können, da sie zur Auslegung von Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 *in seiner Fassung vor der durch die Richtlinie 2017/2455 eingeführten Änderung* bestimmt sind.

54. Hingegen können die Auslegungselemente für Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 *in seiner aus dieser Änderung hervorgegangenen Fassung* meines Erachtens dazu dienen, die Tragweite von Art. 36 der Richtlinie 2008/118 mittels einer Analogiebetrachtung zu bestimmen.

55. Als ein solches Auslegungselement ist Art. 5a Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [14] zu berücksichtigen, der dieser Durchführungsverordnung hinzugefügt wurde, um gerade das Kriterium der indirekten Beteiligung im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer zu klären und zu definieren [15].

56. Diese Bestimmung nennt die Fälle, in denen die Gegenstände als durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert gelten, unter Einschluss der Fälle, in denen der Lieferer an der Versendung oder Beförderung dieser Gegenstände mittelbar beteiligt ist. Die ersten drei Fälle sind die, in denen i) die Versendung oder Beförderung der Gegenstände vom Lieferer als Unterauftrag an einen Dritten vergeben wird, der die Gegenstände an den Erwerber liefert, ii) die Versendung oder Beförderung der Gegenstände durch einen Dritten erfolgt, der Lieferer jedoch entweder die gesamte oder die teilweise Verantwortung für die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber trägt, iii) der Lieferer dem Erwerber die Transportkosten in Rechnung stellt und diese einzieht und sie dann an einen Dritten weiterleitet, der die Versendung oder Beförderung der Waren übernimmt. Der vierte Fall, der mir für die Beantwortung der vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen von besonderer Relevanz zu sein scheint, ist der, dass „der Lieferer in jeglicher Weise gegenüber dem Erwerber die Zustelldienste eines Dritten bewirbt, den Kontakt zwischen dem Erwerber und einem Dritten herstellt oder einem Dritten auf andere Weise die Informationen, die dieser für die Zustellung der Gegenstände an den Erwerber benötigt, übermittelt".

57. Der Unionsgesetzgeber hat somit die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses zur Auslegung des Ausdrucks „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung … versandt oder befördert" für die Zwecke der Anwendung von Art. 33 der Richtlinie 2006/112 in die genannte Verordnung aufgenommen. Wie aus dem Arbeitsdokument Nr. 855 über die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf Fernverkäufe [16] hervorgeht, wurden diese Leitlinien auf Ersuchen der Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs und Belgiens aufgestellt, die festgestellt hatten, dass einige Unternehmen Geschäftsmodelle entwickelt hatten, die darauf abzielten, die Lieferung von Gegenständen von ihrer Beförderung und Übergabe zu trennen, um zu vermeiden, dass die Mehrwertsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat der Gegenstände angemeldet und entrichtet werden musste. Die von diesem Ausschuss vorgeschlagene Lesart spiegelte die Notwendigkeit wider, gegen *missbräuchliche Praktiken* vorzugehen, oder genauer gesagt gegen Vorgänge, deren Ergebnis die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, wie etwa die Anwendung des mutmaßlich niedrigeren Verbrauchsteuersatzes im Versandstaat der betreffenden Waren oder die

[14] ABl. 2011, L 77, S. 1.

[15] Vgl. den vierten Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung (EU) 2019/2026 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen (ABl. 2019, L 313, S. 14).

[16] Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

Nichtanwendung der Verbrauchsteuer aufgrund der Einstufung des Geschäfts als Fernkauf, und die dem mit den einschlägigen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen, nämlich der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, die durch die Anwendung des Herkunftslandprinzips auf grenzüberschreitende Geschäfte entstehen.

58. Ausgehend von der Notwendigkeit, missbräuchliche Praktiken zu bekämpfen, hat diese weite Auslegung dazu geführt, dass sich der Grad der Beteiligung, der erforderlich ist, damit ein Versand oder eine Beförderung von Waren dem Lieferer zugerechnet werden kann, nach unten verschoben hat. Mit anderen Worten: Die Werbung für die Lieferdienste eines Dritten beim Erwerber in jeglicher Form, die Herstellung einer Verbindung zwischen dem Erwerber und einem Dritten oder die Weitergabe von für die Lieferung der Waren an den Erwerber erforderlichen Informationen an einen Dritten reichen aus, um zu dem Schluss zu gelangen, dass die Waren vom Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden.

59. Die gleiche Tragweite sollte meiner Auffassung nach auch der Formulierung „direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert“ in Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 beigemessen werden.

60. Die von mir vorgeschlagene analoge Auslegung wird dadurch ermöglicht, dass Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 die *gleiche Regelung zur Steuerpflicht* wie Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 enthält (der Verkäufer muss die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat der Gegenstände zahlen, wenn es sich um einen Fernverkauf handelt) und angesichts der Fassung von Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nach dessen Änderung durch die Richtlinie 2017/2455 den *gleichen Inhalt* hat wie dieser. Darüber hinaus erscheint diese Auslegung gerechtfertigt, da die Richtlinie 2008/118 mit der Richtlinie 2006/112 den Zweck der Missbrauchsbekämpfung teilt und der Gerichtshof wiederholt anerkannt hat, dass eine solche Bekämpfung zusammen mit der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen der Zielsetzung der Richtlinie 2008/118 entspricht, wie sich aus Art. 11 Abs. 1 und Art. 39 Abs. 3 Unterabs. 1 sowie aus dem 31. Erwägungsgrund dieser Richtlinie ablesen lässt [17].

61. Daraus folgt, dass eine indirekte Beteiligung im Sinne von Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 insbesondere dann vorliegt, wenn der Verkäufer so handelt, dass er die Wahl des Käufers hinsichtlich des Unternehmens, das mit dem Versand und/oder der Beförderung der betreffenden Waren beauftragt wird, *lenkt*. In einem solchen Fall muss davon ausgegangen werden, dass der Verkäufer der Verbrauchsteuerschuldner im Bestimmungsmitgliedstaat dieser Waren ist.

62. Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass auf der Internetseite der B UG, auf der alkoholische Getränke an in Finnland niedergelassene Erwerber verkauft wurden, bestimmte Transportunternehmen empfohlen werden. Darüber hinaus enthält die Website Angaben zu den Transportkosten, die dem Käufer entstehen, wenn er sich für eines dieser Unternehmen entscheidet, sowie einen Link zu der Website jedes dieser Unternehmen, wobei nach dem Aufruf des Links durch den Käufer Informationen über die zu befördernden Waren ohne weiteres Zutun des Käufers an die jeweilige Website übermittelt werden.

[17] Vgl. in Bezug auf die Richtlinie 2008/118 insbesondere Urteil vom 21. Dezember 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. in Bezug auf die Richtlinie 2006/112 Urteil vom 7. März 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

63. In Anbetracht dieser Angaben und vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht kann meines Erachtens davon ausgegangen werden, dass die in Rede stehenden alkoholischen Getränke im Sinne von Art. 36 der Richtlinie 2008/118 indirekt von der B UG nach Finnland befördert wurden, so dass die B UG in diesem Mitgliedstaat Verbrauchsteuerschuldnerin ist.

64. Dies ist im Übrigen die einzige Auslegung, die mit der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität vereinbar ist, da unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles die Möglichkeit, dass Kunden ein anderes Transportunternehmen wählen als die, die der Verkäufer ihnen auf seiner Website empfiehlt, bestenfalls gering und in Wirklichkeit wahrscheinlich rein hypothetischer Natur ist.

65. Da diese Auslegung notwendigerweise bedeutet, dass „der Schleier" der Rechtsform des Vorgangs „gelüftet wird", um eventuelle Rechtsmissbräuche zu verhindern [18], ist es für die Feststellung, ob die betreffenden Waren indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert wurden, selbstverständlich irrelevant, ob der Käufer zwei separate Verträge mit dem Verkäufer und dem Transportunternehmen abschließt.

66. Schließlich ist klarzustellen, dass das von der B UG in ihren schriftlichen Erklärungen vorgetragene Argument, das sich auf den Vorschlag der Kommission für die Richtlinie 2008/118 [19] stützt, nicht geeignet ist, die Schlussfolgerung, zu der ich gekommen bin, in Frage zu stellen.

67. Konkret hat die B UG darauf hingewiesen, dass nach dem Vorschlag für eine Verbrauchsteuerrichtlinie die Bestimmung über den Fernverkauf „die Verfahren bei Verkäufen [regelt], die von einem Wirtschaftsbeteiligten getätigt werden, der mittelbar oder unmittelbar für die Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Privatperson verantwortlich ist". Diese Formulierung bedeute, dass der Verkäufer als für die Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren *verantwortlich* angesehen werden müsse, damit die in Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 enthaltene Regel anwendbar sei.

68. Tatsächlich erklärt sich eine solche Formulierung meines Erachtens schlicht aus dem Willen des Unionsgesetzgebers, eines der Elemente, die den Fernverkauf vom Fernkauf unterscheiden, stärker hervorzuheben, wie in einem Bericht bestätigt wird, der im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens, das zur Annahme der Richtlinie 2008/118 geführt hat, veröffentlicht wurde [20], und nicht aus dem Willen, die Anwendung dieses Art. 36 Abs. 1 vom Bestehen einer Form der Haftung, insbesondere der zivilrechtlichen Haftung, des Verkäufers abhängig zu machen.

69. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass Art. 36 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 dahin zu verstehen ist, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren insbesondere dann als „direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert" anzusehen sind, so dass der Verkäufer in diesem anderen Mitgliedstaat Verbrauchsteuerschuldner ist, wenn der Verkäufer in einer Weise handelt, die den Käufer bei der

[18] Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache EMU Tabac u. a. (C-296/95, EU:C:1997:203, Nr. 88).

[19] Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das allgemeine Verbrauchsteuersystem (KOM[2008] 78 endgültig).

[20] Bericht der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Anwendung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG (Vorlage gemäß Artikel 27 der Richtlinie 92/12/EWG) (KOM[2004] 227 endgültig).

Wahl des mit der Beförderung der betreffenden Waren beauftragten Unternehmens lenkt, was vom nationalen Gericht zu prüfen ist. In diesem Zusammenhang stellen insbesondere der Umstand, dass die Website des Verkäufers eine oder mehrere bestimmte Transportunternehmen empfiehlt, dass sie Angaben zu den Transportkosten bereitstellt, die dem Käufer, der eine dieser Gesellschaften wählt, entstehen, und dass sie einen Link zu der Website jedes dieser Unternehmen enthält, wobei nach dem Aufruf dieses Links Informationen über die zu befördernden Waren ohne weiteres Zutun des Käufers an die jeweilige Website übermittelt werden, relevante Elemente dar. Dass der Käufer zwei separate Verträge mit dem Verkäufer und dem Transportunternehmen abschließt, ist für die Zwecke dieser Beurteilung hingegen nicht relevant.

Ergebnis

70. Im Licht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki, Finnland) wie folgt zu beantworten:

Art. 36 Abs. 1 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

verbrauchsteuerpflichtige Waren insbesondere dann als „direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert“ anzusehen sind, so dass der Verkäufer in diesem anderen Mitgliedstaat Verbrauchsteuerschuldner ist, wenn der Verkäufer in einer Weise handelt, die den Käufer bei der Wahl des mit dem Versand und/oder der Beförderung der betreffenden Waren beauftragten Unternehmens lenkt, was vom nationalen Gericht unter Berücksichtigung aller Umstände des Ausgangsverfahrens zu prüfen ist.