SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
vom 17. April 1997 *

1. Der Court of Appeal hat dem Gerichtshof zwei Fragen nach der Auslegung der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren [1] (im folgenden: Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Sachverhalt

2. Der Court of Appeal begehrt Auskunft darüber, in welchem Land die Verbrauchsteuer fällig ist, wenn eine Privatperson für ihren Eigenbedarf verbrauchsteuerpflichtige Waren (konkret: Tabakwaren) im Staat B erwirbt, von wo aus sie in den Staat A befördert werden, wo die Privatperson wohnt, wenn bei beiden Vorgängen ein für Rechnung der Privatperson handelnder Agent tätig wird.

3. So verhält es sich im vorliegenden Fall, in dem, wie es das vorlegende Gericht in seinen schriftlichen Entscheidungsgründen ausdrückt, „die Rechtsmittelführer ein System eingerichtet und an diesem teilgenommen haben, das eine im Vereinigten Königreich wohnhafte Person in die Lage versetzt, ohne ihren bequemen Sessel zu verlassen, in diesem Land Tabak zu beziehen, den sie in einem Geschäft in Luxemburg gekauft hat". Auf diese Weise vermeiden sie die Entrichtung der im Vereinigten Königreich geltenden Verbrauchsteuern, die höher sind als in Luxemburg.

4. Die Kläger des Ausgangsverfahrens sind zwei Unternehmen und eine natürliche Person. Das erste Unternehmen, die EMU Tabac SARL (im folgenden: Verkäufer oder Einzelhändler) ist ein Unternehmen, das den Einzelhandel mit Tabakwaren in Luxemburg betreibt. Das zweite, The Man in Black Limited (im folgenden: Agent) wird als Agent im Vereinigten Königreich wohnhafter Käufer tätig. Herr Cunningham ist Geschäftsführer des letztgenannten Unternehmens.

5. Beide Unternehmen sind ihrerseits Tochterunternehmen einer weiteren Gesellschaft (The Enlightened Tobacco Company). Die Beziehung zwischen diesen Tochtergesellschaften ist rein geschäftlicher Natur, und beide haben eigene Geschäftsführer.

* Originalsprache: Spanisch.

1 — ABl. L 76, S. 1.

Praktisch alle Verkäufe, die die EMU Tabac SARL tätigt, erfolgen auf die Bestellung bestimmter Mengen Zigaretten oder Tabak von im Vereinigten Königreich wohnhaften Privatpersonen; das Unternehmen verkauft jedoch auch an in Luxemburg wohnhafte Privatpersonen.

6. Das von den beiden Gesellschaften entworfene und praktizierte System stellt sich wie folgt dar:

a) Der Verkäufer erwirbt Zigaretten einer bestimmten Marke mit einer Lizenz.

b) Der Verkäufer und der Agent haben einen Handelsvertrag abgeschlossen, nach dem das erste Unternehmen ein Kreditkonto im Namen des zweiten für alle Käufe, die die Kunden über den Agenten tätigen, einrichtet und unterhält. Der Agent verpflichtet sich, den Betrag der von den Kunden geleisteten Zahlungen unmittelbar auf Bankkonten in London oder Luxemburg einzuzahlen, und bürgt hierfür.

c) Der Kauf der Waren durch die Kunden erfolgt nach einem Verfahren, das beide Parteien wörtlich wie folgt beschreiben:

„1. Das Angebot, vom Einzelhändler Waren zu kaufen, ergeht seitens des Kunden.

2. Der Agent nimmt dieses Angebot entgegen und übermittelt es dem Einzelhändler in Luxemburg als Vertreter des Kunden.

3. Der Einzelhändler nimmt das Kaufangebot nach seinem Ermessen an und unterrichtet den Agenten (als Vertreter des Kunden) von der Annahme durch Lieferung der Waren zusammen mit einer quittierten Kopie der Angebotsliste des Agenten.

4. Der Kaufvertrag über die Erzeugnisse wird in Luxemburg geschlossen, und das Eigentum an diesen Erzeugnissen geht in Luxemburg über. Der Vertrag unterliegt dem englischen Recht."

d) Der Agent übernimmt die Beförderung der Waren im Namen des Kunden und beauftragt damit vertraglich ein Beförderungsunternehmen: Der Beförderungsvertrag wird vom Agenten in seiner Eigenschaft als Vertreter des Kunden geschlossen.

e) Da es sich um Verkäufe an Privatpersonen handelt, darf kein Kunde mehr als 800 Zigaretten je Bestellung kaufen. Wird diese Zahl in einer Bestellung überschritten, oder wird eine größere Menge Zigaretten innerhalb eines Monats bestellt, so übersendet der Agent dem Kunden ein Formschreiben, mit dem die Lieferung mit der Begründung abgelehnt wird, daß diese nur für den Eigenbedarf bestimmt sein darf.

7. Nach dem Vorlagebeschluß spielt sich in der Praxis folgendes ab:

a) Der einzelne Kunde erhält ein Bestellformular für Zigaretten, füllt es aus und übersendet es dem Agenten zusammen mit einem Scheck über den entsprechenden Betrag.

b) Ist der Scheckbetrag dem Kundenkonto des Agenten in London gutgeschrieben, wird dies dem Büro des Agenten in Luxemburg zusammen mit den Angaben zu Namen und Adresse des Kunden mitgeteilt.

c) Ein Angestellter des Agenten begibt sich in das Büro des Einzelhändlers (das sich im selben Gebäude befindet), der nach Annahme des Angebots die Waren aushändigt.

d) Danach verpackt der Agent die Waren, die vom Beförderungsunternehmen abgeholt und in das Vereinigte Königreich versandt werden, wo sie dem Kunden ausgehändigt werden.

e) Der Agent bezahlt schließlich den Einzelhändler und das Beförderungsunternehmen von einem laufenden Konto, auf das zuvor vom Konto des Agenten in London ein dem Preis der Waren und den Beförderungskosten entsprechender Betrag überwiesen worden ist. Der Rest des Betrages, den der Käufer an den Agenten zahlt, entspricht dessen Provision.

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

8. Die britische Verwaltung (The British Customs and Excise) verfügte in Dover die Beschlagnahme einer bestimmten Menge Tabak, die nach dem beschriebenen System eingeführt worden war, und verlangte die Entrichtung der Verbrauchsteuern des Vereinigten Königreichs für diese Ware.

9. Die Kläger erhoben Klage beim High Court of Justice (Queen's Bench Division) auf Feststellung, daß die Verbrauchsteuern des Vereinigten Königreichs nicht geschuldet seien und die Beschlagnahme des Tabaks rechtswidrig sei, sowie die Verurteilung der britischen Verwaltung zur Unterlassung der Beschlagnahme des nach dem System eingeführten Tabaks.

10. Nachdem diese Klage vom High Court of Justice abgewiesen worden war, legten die Kläger Rechtsmittel beim Court of Appeal ein, der das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die beiden folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

1. Bewirkt die Richtlinie 91/12/EWG und insbesondere deren Artikel 8 die Befreiung von Waren von der Verbrauchsteuer im Mitgliedstaat A, wenn

   i) die Waren für den Bedarf einer Privatperson im Mitgliedstaat A erworben worden sind;

   ii) diese Waren im Mitgliedstaat B von einem Agenten erworben worden sind, der für diese Privatperson tätig geworden ist;

   iii) die Beförderung der Waren vom Mitgliedstaat B in den Mitgliedstaat A vom Agenten organisiert worden ist und

   iv) die Privatperson nicht selbst mit den Waren vom Mitgliedstaat B in den Mitgliedstaat A gereist ist?

2. Wenn ein System gewerblich konzipiert und betrieben wird, wonach Einkäufe im Mitgliedstaat B für den persönlichen Bedarf einer Privatperson im Mitgliedstaat A von einem Agenten für diese Privatperson getätigt werden und diese Einkäufe aufgrund von Vorkehrungen solcher Agenten vom Mitgliedstaat B in den Mitgliedstaat A befördert werden, bewirkt dann die Richtlinie 92/12 die Befreiung dieser Einkäufe von der Verbrauchsteuer im Mitgliedstaat A?

Das anwendbare Gemeinschaftsrecht

11. Die Verbrauchsteuern sind indirekte Steuern, die auf bestimmte Waren, wie Tabakwaren, alkoholische Getränke und Mineralöle, erhoben werden. Die von den einzelnen Mitgliedstaaten angewandten Steuersätze sind unterschiedlich, ihre Harmonisierung konnte bisher nicht erreicht werden.

12. Der Verbrauchsteuer unterliegen die in der Gemeinschaft hergestellten oder in sie eingeführten Waren. Die Entrichtung der Steuer wird üblicherweise aufgeschoben, bis die Gegenstände in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden. Dementsprechend ist die Erhebung der Verbrauchsteuer grundsätzlich Sache des Mitgliedstaats, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt werden.

13. Vor der Einrichtung des Binnenmarktes konnten verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Lager eingelagert werden oder, wenn sie dem Verfahren der Steueraussetzung [2] unterlagen, zwischen den Lagern der verschiedenen Mitgliedstaaten befördert werden; sie unterlagen Grenzkontrollen. Seit der Einführung des Binnenmarktes sind diese Kontrollen nicht mehr möglich.

14. Die Richtlinie führt eine Regelung für verbrauchsteuerpflichtige Waren ein; konkret regelt sie ihren Besitz, ihre Beförderung und die Kontrollen, die erforderlich sind, um die Erhebung der geschuldeten Steuer zu gewährleisten.

15. Artikel 6 der Richtlinie enthält die allgemeine Regelung, daß die Verbrauchsteuer mit der Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr entsteht [3], wobei die in dem Mitgliedstaat, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet, im Zeitpunkt des Entstehens geltenden Steuersätze angewandt werden.

16. Artikel 7 der Richtlinie regelt den Fall, daß sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat „befinden" [4]: In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in diesem anderen Mitgliedstaat erhoben, und die Verbrauchsteuer des Ausgangsmitgliedstaats wird erstattet. Wörtlich lautet diese Vorschrift [5]:

„(1) Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

(2) Werden Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 6 übergeführt worden sind, innerhalb eines

2 — Das Verfahren der Steueraussetzung findet Anwendung auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung und die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren; während dieses Verfahrens wird die Steuer trotz Eintritts des Steuertatbestands noch nicht fällig.

3 — Gemäß Artikel 6 entsteht die Verbrauchsteuer auch mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3. In jedem Fall gelten als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr
a)jede — auch unrechtmäßige — Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;
b)jede — auch unrechtmäßige — Herstellung dieser Erzeugnisse außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;
c)jede — auch unrechtmäßige — Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.

4 — Betrifft nur die die spanische Sprachfassung.

5 — Nach der Änderung des Absatzes 2 durch die Richtlinie 92/108/EWG des Rates vom 4. Dezember 1992 (ABl. L 390, S. 124), mit der die Richtlinie 92/12 in bezug auf die allgemeine Regelung, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle der verbrauchsteuerpflichtigen Waren geändert wird.

anderen Mitgliedstaats geliefert oder zur Lieferung innerhalb eines anderen Mitgliedstaats bestimmt oder für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung bereitgestellt, so entsteht der Verbrauchsteueranspruch unbeschadet des Artikels 6 in diesem anderen Mitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer wird je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt, oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung, bei der die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden.

(4) Die in Absatz 1 genannten Waren werden zwischen den Hoheitsgebieten der einzelnen Mitgliedstaaten zusammen mit einem Begleitdokument befördert, das die wichtigsten Angaben des in Artikel 18 Absatz 1 genannten Dokuments enthält. Form und Inhalt dieses Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikels 24 festgelegt.

(5) Die in Absatz 3 genannten Personen, beruflich Handelnden oder Einrichtungen haben folgende Verpflichtungen zu erfüllen:

a) Abgabe einer Erklärung vor dem Versand der Waren bei den Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats und Gewährleistung der Zahlung der Verbrauchsteuer;

b) Entrichtung der Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats nach dessen Vorschriften;

c) Duldung jeglicher Kontrolle, die es der Verwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglicht, sich vom tatsächlichen Eingang der Waren und von der Zahlung der fälligen Verbrauchsteuer zu überzeugen.

(6) Die in dem ersten in Absatz 1 genannten Mitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer wird nach den Bestimmungen des Artikels 22 Absatz 3 rückerstattet.

...“

17. Artikel 8 der Richtlinie lautet: „Für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, werden die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarktes im Erwerbsmitgliedstaat erhoben.“

18. Artikel 9 der Richtlinie enthält die Regelung für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die für gewerbliche Zwecke bestimmt sind:

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

(2) Bei der Feststellung, ob die in Artikel 8 genannten Waren zu gewerblichen Zwecken bestimmt sind, haben die Mitgliedstaaten unter anderem folgende Kriterien zu berücksichtigen:

— handelsrechtliche Stellung und Gründe des Besitzers für den Besitz der Waren;

— Ort, an dem die Waren sich befinden, oder gegebenenfalls verwendete Beförderungsart;

— Unterlagen über die Waren;

— Beschaffenheit der Waren;

— Menge der Waren.

Für die Anwendung des fünften Gedankenstrichs von Unterabsatz 1 können die Mitgliedstaaten Richtmengen festlegen, jedoch nur, um einen Anhaltspunkt zu gewinnen. Diese Richtmengen dürfen folgende Werte nicht unterschreiten:

...“

19. Artikel 10 der Richtlinie enthält Sondervorschriften für bestimmte Geschäfte, bei denen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren versandt oder befördert werden:

„(1) Verbrauchsteuerpflichtige Waren, die von Personen erworben werden, bei denen es sich weder um zugelassene Lagerinhaber noch um registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte handelt, und die vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert werden, unterliegen der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat. Im Sinne dieses Absatzes gilt als

Bestimmungsmitgliedstaat der Mitgliedstaat, in dem die Sendung eingeht oder die Beförderung endet.

(2) Demzufolge entsteht bei der Lieferung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind und die vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt an eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Person nach Absatz 1 versandt oder befördert werden, die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats entsteht gegenüber dem Verkäufer im Zeitpunkt der Lieferung. Die Mitgliedstaaten können allerdings zulassen, daß die Verbrauchsteuer von einem steuerlichen Beauftragten, der nicht mit dem Empfänger der Waren identisch sein darf, geschuldet wird. Dieser steuerliche Beauftragte muß in dem Bestimmungsmitgliedstaat niedergelassen und von den Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats zugelassen sein.

Der Mitgliedstaat, in dem der Verkäufer niedergelassen ist, hat sich zu vergewissern, daß dieser folgende Vorschriften erfüllt:

Er muß

— die Zahlung der Verbrauchsteuer nach Maßgabe der vom Bestimmungsmitgliedstaat festgelegten Bedingungen vor Versendung der Waren gewährleisten und die Zahlung der Verbrauchsteuer nach Eingang der Waren sicherstellen;

— Aufzeichnungen über die Warenlieferungen führen.

(4) In dem in Absatz 2 genannten Fall werden die im erstgenannten Mitgliedstaat entrichteten Verbrauchsteuern nach den Bestimmungen des Artikels 22 Absatz 4 zurückerstattet.

...“

Die erste Vorlagefrage

20. Das vorlegende Gericht stellt seine erste Vorlagefrage im Zusammenhang mit Artikel 8 der Richtlinie, für dessen Anwendung drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, damit die Waren im Erwerbsland mit Verbrauchsteuern belegt werden können:

a) Die Erzeugnisse müssen von Privatpersonen erworben worden sein,

b) sie müssen von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben worden sein, und

c) sie müssen von den Privatpersonen selbst befördert worden sein.

21. Im vorliegenden Fall bestehen in bezug auf die zweite Voraussetzung, die rechtlich klar umrissen ist, keine Probleme: Sowohl die Parteien des Rechtsstreits als auch das Vorlagegericht gehen davon aus, daß die Privatpersonen, die im Vereinigten Königreich wohnen, die Tabakerzeugnisse für den Eigenbedarf, nicht für geschäftliche Zwecke, erwerben. Nach den hierfür in Artikel 9 aufgestellten Kriterien ist dies nicht zweifelhaft.

22. Für die anderen beiden Voraussetzungen gilt nicht das gleiche. Der Streit zwischen den Parteien konzentriert sich insbesondere auf die Voraussetzung der Beförderung, die beträchtliche Auslegungsschwierigkeiten aufwirft, jedoch ist meines Erachtens auch die erste Voraussetzung zu untersuchen und in einen Zusammenhang mit dem System zu bringen, das das britische Gericht in seinem Vorlageurteil darlegt.

i) *Der Begriff des Erwerbs durch eine Privatperson im Sinne des Artikels 8 der Richtlinie*

23. Ich möchte zunächst etwas ins Gedächtnis rufen, was mir, wenn man die Erklärungen einiger der Beteiligten betrachtet, nicht hinreichend berücksichtigt worden zu sein scheint: Die Richtlinie, deren Auslegung begehrt wird, ist eine steuerrechtliche Regelung, die Steuerfragen regeln soll und die sich zu diesem Zweck steuerrechtlicher Kategorien bedient. Damit soll gesagt werden, daß die Begriffe, die die Richtlinie verwendet, gegenüber den entsprechenden zivil- oder handelsrechtlichen Begriffen eine relativ autonome Bedeutung haben können, die sich nicht unter allen Gesichtspunkten mit der des gleichen Begriffes des Zivil- oder Handelsrechts deckt.

24. Von daher gesehen ist es möglich, daß der Begriff des privaten Käufers, der dem Zivil- oder Handelsrecht eigen ist, nicht genau mit dem Begriff übereinstimmt, auf den sich Artikel 8 der Richtlinie bezieht. So verhält es sich in bezug auf den besonderen Aspekt der Beteiligung der Privatperson am Kaufvertrag, auf den sich die Richtlinie bezieht, indem sie die Möglichkeit vorsieht, daß dieser beim Abschluß und bei der Erfüllung des Kaufvertrags durch einen Dritten handelt.

25. Diese Möglichkeit besteht allgemein im Zivilrecht für jede Art von Rechtsgeschäften nach dem Grundsatz, daß, wer für sich selbst handelt, auch für einen anderen handeln

kann. Unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten kann es jedoch angebracht sein, Erwerbsgeschäfte, bei denen ein Käufer für sich selbst handelt, von solchen zu unterscheiden, bei denen er durch einen Agenten oder Bevollmächtigten handelt.

26. Konkret meine ich, daß der Begriff der Privatperson, auf deren Erwerbsgeschäfte sich Artikel 8 der Richtlinie bezieht (wie gesagt, zu dem ausschließlichen Zweck, die territoriale Fälligkeit der Verbrauchsteuern zu regeln), enger ist und die Beteiligung von dritten Personen als Bevollmächtigten ausscheidet. Zwei Hauptgründe veranlassen mich zu dieser Meinung.

27. Erstens handelt es sich um eine Privatperson, die persönlich eine Reihe in Zusammenhang miteinander stehender Handlungen vornehmen muß, um in den Genuß der Besteuerung im Erwerbsmitgliedstaat zu gelangen: Wie ich im folgenden untersuchen werde, muß er in den besagten Mitgliedstaat reisen und die erworbenen Waren selbst von dort in seinen Heimatstaat befördern. Übereinstimmend mit diesen Erfordernissen erscheint es mir logisch, daß der Erwerb als solcher ebenfalls so zu verstehen ist, daß er nur persönlich und nicht über einen Agenten oder Vermittler erfolgen kann.

28. Zweitens ist das Auftreten anderer Personen als des Käufers bei der innergemeinschaftlichen Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren von der Richtlinie genau geregelt. Neben der Einschaltung zugelassener Lagerinhaber oder registrierter oder nicht registrierter Wirtschaftsbeteiligter kennt die Richtlinie den Begriff des „steuerlichen Beauftragten des Empfängers der Waren" (Artikel 10 Absatz 3). Wenn der Käufer für die Anwendung des Artikels 8 bei der Verbringung der Waren über die Grenze eines Mitgliedstaats ohne weiteres durch eine beliebige, von ihm bevollmächtigte natürliche oder juristische Person ersetzt werden könnte, hätte dieser Artikel dies ausdrücklich geregelt.

29. Daher gilt Artikel 8 der Richtlinie nur für das eigene Handeln der Privatperson, die selbst aktiv verschiedene aufeinanderfolgende Handlungen (Reise in einen anderen Mitgliedstaat, Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren und Beförderung ins eigene Land) vornimmt. Für Käufe, die diese Merkmale nicht aufweisen — wie im vorliegenden Fall — kann dieser Artikel nicht in Anspruch genommen werden.

30. Dies alles wird durch die folgende Untersuchung der dritten Voraussetzung für die Anwendung von Artikel 8 der Richtlinie noch klarer.

ii) *Der Begriff der beförderten Waren bei einer wörtlichen Auslegung des Artikels 8 der Richtlinie*

31. Der erste Halbsatz des Artikels 8 der Richtlinie wirft zwei erhebliche Auslegungsprobleme auf. Erstens weisen die verschiedenen Sprachfassungen signifikante Unterschiede untereinander auf. Zweitens ist die Auslegung des Begriffes der Beförderung, der in der Bestimmung verwendet wird, selbst nicht frei von Schwierigkeiten.

32. Die in Artikel 8 der Richtlinie gebrauchte Wendung („Waren, die Privatpersonen ... erwerben und ... selbst befördern") wurde unterschiedlich in die verschiedenen Sprachen der Mitgliedstaaten, die der Gemeinschaft beim Erlaß der Richtlinie angehörten, übersetzt.

33. Einige Sprachfassungen formulieren übereinstimmend „transportados por ellos" (von ihnen befördert) ohne weitere Zusätze: so die spanische und die englische Fassung [6]. Andere verstärken jedoch das Fürwort „ellos" mit einem weiteren Begriff: so die französische [7], die portugiesische [8], die italienische [9], die niederländische [10] oder die deutsche [11] Fassung, und schließlich heben die griechische [12] und die dänische Fassung [13] den persönlichen Charakter noch stärker hervor, indem sie Begriffe verwenden, die „persönlich befördern" bedeuten.

34. Meines Erachtens ergibt die wörtliche Auslegung der Bestimmung, daß das Subjekt des Beförderungsvorgangs gerade die Privatperson als Käufer und nicht irgendeine andere Person sein muß. Selbst wenn es keine „radikaleren" Sprachfassungen gäbe, der eigentliche Sinn der Begriffe „von ihnen befördert" oder „von ihnen selbst befördert", den die übrigen Sprachfassungen benutzen, bezieht sich auf eine vom Subjekt verwirklichte — und nicht nur in Auftrag gegebene — Beförderung.

35. Sicherlich kann eine Person einem anderen die Beförderung einer Ware anvertrauen oder sich hierfür der Dienste eines Agenten bedienen. Solche Vorgänge gehen jedoch über die Grenzen des Artikels 8 der Richtlinie hinaus, denn eine Privatperson „befördert" nicht mehr, wie es dieser Artikel verlangt, sondern sie ordnet die Beförderung durch einen anderen an, schließt mit einem anderen einen Beförderungsvertrag oder beauftragt ihn damit.

36. Artikel 8 verwendet nicht die Formulierung „Waren, die im Auftrag oder für Rechnung von Privatpersonen befördert werden". Auch ist nicht von einem „Versand" die

6 — „Transported by them".
7 — „Transportés par eux-mêmes".
8 — „Transportados pelos propios".
9 — „Trasportati dai medesimi".
10 — „door hen zelf vervoerde produkten".
11 — „Waren, die Privatpersonen ... selbst befördern".
12 — „Τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως".
13 — „Og som de selv medfører".

Rede, der die Inanspruchnahme der Dienste eines Dritten bedeutet. Allerdings finden sich beide Formulierungen in anderen Bestimmungen der Richtlinie:

a) So erwähnt Artikel 10 Absatz 1 der Richtlinie „Waren, ... die vom Verkäufer *oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert werden*“ [14]. In gleicher Weise ist Artikel 10 Absatz 2 formuliert. Die beiden Absätze verwenden somit weitere und flexiblere rechtliche Wendungen, als sie in Artikel 8 benutzt werden.

b) Artikel 9 Absatz 3 regelt den Fall, bei dem „Waren *von Privatpersonen oder auf deren Rechnung* auf atypische Weise befördert werden“ [15]. In Artikel 8 findet sich hingegen kein Hinweis auf diese Möglichkeit.

37. Von besonderer Bedeutung ist, daß Artikel 8 im Unterschied zu Artikel 10 die dort vorgesehene und geregelte Möglichkeit ausgeschlossen hat, daß die Waren versandt, d. h. von den Privatpersonen in ihr eigenes Land verschickt oder zur Beförderung aufgegeben werden: Er verlangt im Gegenteil zwingend, daß sie von denjenigen befördert werden, die sie erworben haben.

38. Der Wortlaut der Bestimmung bezieht sich daher auf Beförderungsvorgänge, die von einer Privatperson und nicht von einer anderen Person durchgeführt werden. Sie setzt meines Erachtens voraus, daß die Privatperson, die die steuerpflichtigen Waren erwirbt, in ein anderes Land gereist ist und die Waren mit sich führt.

39. Daß die Privatperson Reisender sein muß, wird zwar in Artikel 8 nicht wörtlich erwähnt, ist jedoch logisch zugrunde zu legen. Als nämlich Artikel 26 der Richtlinie eine Ausnahmeregelung für Dänemark (die später gemäß der Beitrittsakte auf Schweden und Finnland erweitert wurde) einführte, stellte er einen Zusammenhang zwischen Artikel 8 und bestimmten mengenmäßigen Beschränkungen her, denen „Reisende“ unterworfen werden können, die sich in dieses Land begeben, oder die, wenn sie in diesem Land ansässig sind, es verlassen.

40. Artikel 26 der Richtlinie [16] ermächtigt als zeitlich begrenzte Ausnahme von der

14 — Hervorhebung durch mich.

15 — Hervorhebung durch mich.

16 — Artikel 26 lautete in der ursprünglichen Fassung wie folgt:
„(1) Unbeschadet des Artikels 8 wird Dänemark bis zum 31. Dezember 1996 und mit einer Überprüfungsregelung analog Artikel 28k der Richtlinie 77/388/EWG (ABL. L 145, S. 1) ermächtigt, im allgemeinen Rahmen der Annäherung der Verbrauchsteuersätze die in den Absätzen 2 und 3 für alkoholische Getränke und Tabakwaren vorgesehenen besonderen Bestimmungen anzuwenden.
(2) Dänemark wird ermächtigt, folgende mengenmäßige Beschränkungen anzuwenden:
— Reisende, die sich aus privaten Gründen nach Dänemark begeben, können die am 31. Dezember 1992 geltenden Freigrenzen für Zigaretten, Zigarillos oder Rauchtabak sowie für alkoholische Getränke in Anspruch nehmen.
— Reisende, die in Dänemark ansässig sind und das Land für eine kürzere als die am 31. Dezember 1992 geltende Dauer verlassen haben, können die zu diesem Zeitpunkt in Dänemark geltenden Freigrenzen für Zigaretten und alkoholische Getränke in Anspruch nehmen.
(3) Dänemark wird ermächtigt, die Verbrauchsteuern zu erheben und die erforderlichen Überwachungen bezüglich alkoholischer Getränke, Zigaretten. Zigarillos und Rauchtabak durchzuführen. ...“
Dieser Artikel wurde vor kurzem mit Wirkung vom 1. Januar 1997 durch die entsprechende Bestimmung der Richtlinie 96/99/EG des Rates vom 30. Dezember 1996 zur Änderung der Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. 1977, L 8, S. 12) geändert.

Regelung des Artikels 8 die Mitgliedstaaten, an die die Richtlinie gerichtet ist, restriktive Maßnahmen bei Reisenden anzuwenden, die in ihre Hoheitsgebiete verbrauchsteuerpflichtige Waren einführen, die sie selbst in einem anderen Mitgliedstaat erworben haben [17]. All dies setzt logisch die gleiche Auslegung des Artikels 8 voraus, die ich gerade vorgenommen habe, d. h., daß der Reisende im grenzüberschreitenden Verkehr die betreffenden Waren persönlich erworben und mit sich geführt haben muß.

41. Zwar erwähnt Artikel 8 auch nicht ausdrücklich das „persönliche Gepäck" des Reisenden, zu dem die erworbenen Waren gehören sollten. Ich glaube jedoch nicht, daß diese Unterlassung dafür spricht, daß die Beförderung für Rechnung der Privatperson durchgeführt werden könnte. Diese Formulierung erscheint in Artikel 28 der Richtlinie nur im Zusammenhang mit Reisenden, die den innergemeinschaftlichen Luft- oder Seeverkehr benutzen und denen Steuerbefreiung gewährt werden kann [18]. Mit Artikel 8 hat das nichts zu tun, in dessen Rahmen haben die Erwerber ja die vom Land des Erwerbs der Waren festgesetzte Steuer zu entrichten.

42. Zu beachten ist auf alle Fälle, daß Artikel 8 der Richtlinie, der alle verbrauchsteuerpflichtigen Waren betrifft, es erlaubt, daß der Erwerber einige davon auch außerhalb seines „persönlichen Gepäcks" befördert: So bildet beispielsweise das Benzin, das er im Bestimmungsland erworben hat und das sich im Tank seines Fahrzeugs befindet, keinen Teil des „persönlichen Gepäcks" im eigentlichen Sinn, und es unterliegt trotzdem Artikel 8. Dies erklärt, weshalb in diesen Artikel nicht das Erfordernis aufgenommen wurde, daß sich alle Waren, auf die sich die Vorschrift bezieht, im persönlichen Gepäck der Reisenden befinden müssen.

43. Ich teile daher den Standpunkt aller Mitgliedstaaten mit Ausnahme Frankreichs, die sich am Verfahren beteiligt haben; dem Vorbringen der Kläger, das nur in diesem einzigen Punkt teilweise mit demjenigen der Kommission und der französischen Regierung übereinstimmt [19], kann ich dagegen nicht folgen.

17 — Nach dem neuen Wortlaut des Artikels 26 der Richtlinie, der seit dem 1. Januar 1997 gilt, können Dänemark und Finnland die Inanspruchnahme der Freigrenzen auf „die Personen beschränken, die ihr Hoheitsgebiet länger als 24 Stunden verlassen haben".

18 — Die Mitgliedstaaten können diesen Reisenden bis zum 30. Juni 1999 eine Steuerbefreiung für Waren gewähren, die sie bei bestimmten Verkaufsstellen innerhalb eines Flug- oder Seehafens oder an Bord des Flugzeugs oder Schiffes erworben haben, das sie befördert. Die Befreiung gilt nur für Waren, deren Menge pro Person und pro Reise die Höchstgrenzen nicht überschreitet, die in den Gemeinschaftsbestimmungen über den Reiseverkehr zwischen Drittländern und der Gemeinschaft vorgesehen sind.

19 — Die Kommission ist der Ansicht, daß Artikel 8 auch dann Anwendung finden könne, wenn Waren, die der Käufer persönlich erworben habe, von ihm nicht persönlich befördert würden, sondern durch ein von ihm selbst hierfür ausgewähltes Beförderungsunternehmen. Die französische Regierung meint, daß Artikel 8 sowohl dann Anwendung finde, wenn die Beförderung der versteuerten Waren vom Erwerber selbst vorgenommen werde, als auch wenn dies auf dessen Rechnung geschehe (sofern es sich nicht um Beförderungen handele, für die der Verkäufer die Verantwortung übernehme).

iii) *Der Begriff der beförderten Waren nach Artikel 8 im Regelungszusammenhang der Richtlinie*

44. Diese Auslegung des Begriffes „Waren, ... die sie selbst befördern", ist aus weiteren Erwägungen im Zusammenhang mit dem eigentlichen Sinn des Artikels 8 innerhalb des Regelungszusammenhangs der Richtlinie vertretbar.

45. Die Richtlinie soll, wie es in ihren Begründungserwägungen heißt, zwei zwingende Erfordernisse miteinander verbinden: Einerseits darf der „Übergang von dem Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats in das eines anderen ... nicht zu Kontrollen führen, die den freien Warenverkehr in der Gemeinschaft beeinträchtigen können"; zum anderen soll jedem Mitgliedstaat die Durchsetzung des Anspruchs auf die Verbrauchsteuern zu dem von ihm verabschiedeten Satz gewährleistet werden, was „eine Kenntnis der Bewegungen der verbrauchsteuerpflichtigen Waren voraus[setzt]".

46. Die 1993 auf Gemeinschaftsebene eingeführte Verbrauchsteuerregelung umfaßt neben den Mindeststeuersätzen einige harmonisierte Besteuerungsstrukturen und einige gemeinsame Bestimmungen betreffend den Besitz und den innergemeinschaftlichen Verkehr der steuerpflichtigen Waren. Der innergemeinschaftliche Verkehr kann nach drei Modalitäten erfolgen:

a) Gewerbliche Beförderung der Waren im Verfahren der Steueraussetzung: Nach der Aufhebung der Grenzkontrollen wurde der Grundsatz der Besteuerung am Bestimmungsort anhand eines ausgeklügelten Informations- und Kontrollsystems beibehalten, in dem die Wirtschaftsteilnehmer, ob registriert oder nicht registriert, und die Begleitpapiere eine Schlüsselrolle spielen.

b) Gewerbliche Geschäfte mit versteuerten Waren, die einen kleinen Teil des innergemeinschaftlichen Handels mit dieser Art von Erzeugnissen ausmachen [20], bei denen Informationsmechanismen, für die die betroffenen Wirtschaftsteilnehmer verantwortlich sind, und Kontrollen durch die Mitgliedstaaten ebenfalls detailliert geregelt sind.

c) Grenzüberschreitender Erwerb durch Einzelpersonen, auf den sich Artikel 8 der Richtlinie bezieht. Im Unterschied zu den beiden anderen Systemen gibt es in diesem keine Informationspflichten, denn die Einschaltung von Wirtschaftsteilnehmern als Vermittler ist ausgeschlossen.

20 — So wird im Bericht der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament vom 13. September 1995 gemäß Artikel 4 der Richtlinie 92/79/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten und den entsprechenden Artikeln der Richtlinien 92/80/EWG, 92/84/EWG und 92/82/EWG über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf die übrigen verbrauchsteuerpflichtigen Waren (KOM[95] 285 endg.) ausgeführt.

47. Um zu verstehen, wie sich Artikel 8 in diesen Regelungszusammenhang einfügt, ist er im Hinblick auf die übrigen Bestimmungen der Richtlinie so auszulegen, daß deren Wirksamkeit nicht vereitelt wird.

48. Erstens würde Artikel 9 der Richtlinie, der Bestimmungen über Waren enthält, die zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden, größtenteils seiner Wirksamkeit beraubt, wenn ein Absatz- und Beförderungssystem, wie es Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, allgemein eingeführt würde. Im Rahmen dieses Systems könnten die Mitgliedstaaten nach der Beseitigung der Binnengrenzen in der Praxis kaum das Zusammenwirken der in dieser Bestimmung aufgeführten Faktoren beurteilen, um festzustellen, ob die beförderten Waren gewerblichen oder rein privaten Zwecken dienen. Beispielsweise könnten sie kaum kontrollieren, ob ein und dieselbe Privatperson, die sich gleichzeitig oder nacheinander verschiedener Agenten bedient, die Richtmengen, die grundsätzlich die Vermutung des privaten Charakters ihres Erwerbs begründen, überschritten hat.

49. Der Umstand, daß sich die Kläger in dem hier fraglichen System weigern, Bestellungen von Privatpersonen entgegenzunehmen, die diese Mengen übersteigen, beweist ihren Willen, Steuerhinterziehungen zu verhindern. Er widerlegt jedoch nicht die Vermutung, daß die allgemeine Einführung des Systems objektiv betrachtet eine Aufforderung hierzu darstellen würde.

50. Zweitens würde die Regelung für den Versandkauf in Artikel 10 nach dem Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland und nicht im Erwerbsland höchstwahrscheinlich systematisch bei Kaufgeschäften zwischen Ländern mit sehr unterschiedlichen Steuersätzen, die logischerweise zum Erwerb der Waren in dem Land mit den niedrigeren Steuern anreizt, umgangen.

51. Artikel 10 erwähnt nämlich ausdrücklich nur den Versandkauf von Waren, „die vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert werden". Nach Ansicht der Kläger schließt diese Bestimmung von ihrem Geltungsbereich ein System wie dasjenige, das Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, aus, denn in diesem System nähmen die Käufer und nicht die Verkäufer über einen Agenten die Beförderungsdienstleistungen in Anspruch.

52. Folgte man dieser Auslegung, so bestünde eine Lücke in der Richtlinie in bezug auf Versandkäufe, denn auch wenn das von EMU Tabac angewandte System bei wörtlicher Auslegung nicht unter Artikel 10 fiele, bliebe es dennoch wirtschaftlich und rechtlich ein Versandkauf. Die zur Schließung am besten geeignete Rechtstechnik ist die Analogie, mit der auf den vorliegenden Fall die Rechtsnorm anzuwenden ist, die den am ähnlichsten gelagerten Sachverhalt regelt.

53. Meines Erachtens ist die Rechtsfigur, die dem „Versandkauf", den die Einwohner des Vereinigten Königreichs „von ihrem bequemen Sessel aus" tätigen, am nächsten kommt, gerade der „Versandhandel", den Artikel 10 der Richtlinie regelt, und zwar sowohl wirtschaftlich wie rechtlich gesehen.

54. Wenn daher der Gemeinschaftsgesetzgeber den Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland für den Versandhandel im Sinne von Artikel 10 beibehalten wollte, so muß das gleiche für den Versandkauf gelten, um den es im Ausgangsverfahren geht, so daß Versandkunden die Verbrauchsteuern des Staates entrichten müssen, in dem sie die Tabakwaren in Empfang nehmen, und nicht die des Staates, aus dem sie versandt werden.

55. Der Grundsatz der Besteuerung im Ursprungsland (besser, im Erwerbsland) des Artikels 8 der Richtlinie gilt daher in solchen Fällen nicht. Sein Geltungsbereich reduziert sich auf den Erwerb durch Privatpersonen, auf den die persönliche Beförderung der erworbenen Waren folgt, und zwar in allen Fällen für den Eigenbedarf des Erwerbers.

56. Dieser Analogie steht nicht entgegen, daß Artikel 10 verlangt, daß die Beförderung direkt oder indirekt vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr erfolgt. Um sich den umfangreichen Verpflichtungen, die Artikel 10 den Verkäufern auferlegt [21], zu entziehen, würde es genügen, daß diese mit ihren Abnehmern (oder mit ihrem Agenten, wie im vorliegenden Fall) bestimmte Vereinbarungen über die Beförderung, möglicherweise sogar mit Garantien oder Zusicherungen des Verkäufers, treffen.

57. Schließlich habe ich bereits auf die Regelung der Richtlinie in bezug auf die Einschaltung anderer Personen als des Erwerbers im Fall des Versands verbrauchsteuerpflichtiger Waren verwiesen (zugelassene Lagerinhaber, registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte, steuerlicher Beauftragter, der nicht mit dem Empfänger der Waren identisch ist). Das Tätigwerden des letzteren — dessen charakteristische Aufgabe mit derjenigen des Agenten zusammenfällt — schließt im Fall des Versandhandels nicht den Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland aus. Aus den dargelegten Gründen muß das gleiche für den Versandkauf gelten, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist.

iv) *Die Argumente gegen die von der Klägerin vorgeschlagene Auslegung des Begriffes „Waren, die ... sie ... befördern"*

58. Die Kläger haben eine Reihe von Argumenten zur Begründung einer Ansicht vorgetragen, die im Gegensatz zu der von mir

21 — Der Verkäufer muß die Zahlung der Verbrauchsteuern nach Maßgabe der vom Bestimmungsmitgliedstaat festgelegten Bedingungen vor Versendung der Waren gewährleisten und die Zahlung der Verbrauchsteuern nach Eingang der Waren sicherstellen sowie Aufzeichnungen über die Warenlieferungen führen.

soeben dargelegten steht. Zum einen stützen sie sich auf den aus Artikel 6 der Richtlinie ableitbaren allgemeinen Grundsatz und auf den „Grundsatz des Binnenmarktes" in Artikel 8 der Richtlinie. Zum anderen sind sie der Ansicht, daß die Auslegung des letztgenannten Artikels in dem von mir vorgeschlagenen Sinn zur Doppelbesteuerung führen und Artikel 10 der Richtlinie überflüssig machen würde.

59. Zwar entsteht nach Artikel 6 die Verbrauchsteuer mit der Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr. Die rechtliche Bedeutung dieses Artikels ist jedoch weder größer noch geringer als die der übrigen Artikel der Richtlinie. Konkret läßt sich diesem Artikel kein Vorrang des Grundsatzes der Besteuerung im Erwerbsland gegenüber dem Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland ableiten, wenn es um die innergemeinschaftliche Beförderung dieser Waren geht. Eine Untersuchung der Richtlinie führt vielmehr gerade zum Gegenteil.

60. Bei den drei Systemen der innergemeinschaftlichen Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die ich dargelegt habe (nämlich der gewerblichen Beförderung der Waren im Verfahren der Steueraussetzung, der gewerblichen Geschäfte mit versteuerten Waren und dem Erwerb von Privatpersonen für den Eigenbedarf) gilt für die ersten beiden der Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland.

61. Denn sowohl dann, wenn die Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung erfolgt, als auch dann, wenn sie außerhalb dieser Regelung im Rahmen anderer innergemeinschaftlicher Handelsgeschäfte — wie beispielsweise im Versandhandel — erfolgt, wird die Steuer im Bestimmungsland entrichtet.

62. Der Grundsatz der Besteuerung im Ursprungsland hat daher geringere Bedeutung, als die Kläger geltend machen. Er gilt für den Erwerb von Waren, die sich später nicht im Verkehr zwischen den verschiedenen Mitgliedstaaten befinden, und gemäß Artikel 8 der Richtlinie auch für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst — nicht für gewerbliche Zwecke — befördern.

63. Die Richtlinie sollte somit ein Gleichgewicht zwischen den beiden Grundsätzen (der Besteuerung im Ursprungsland und der Besteuerung im Bestimmungsland) schaffen, das nicht ohne weiteres dadurch gestört werden darf, daß der erste Grundsatz für allgemein, über die Fälle, auf die der Gemeinschaftsgesetzgeber ihn beschränken wollte, hinaus anwendbar erklärt wird.

64. Was den „Grundsatz des Binnenmarktes" angeht, den Artikel 8 der Richtlinie als Grund dafür anführt, daß die Verbrauchsteuer im Erwerbsland erhoben wird, so ist dessen Bedeutung als Auslegungshilfe begrenzter, als die Kläger meinen.

65. Der Binnenmarkt ist gekennzeichnet durch die Aufhebung der Hemmnisse für den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital zwischen den Mitgliedstaaten. Er umfaßt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem dieser freie Verkehr gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist (Artikel 7a EG-Vertrag).

66. Allerdings denke ich, daß der erwähnte Grundsatz mit einem Steuersystem vereinbar ist, das in bestimmten Fällen die Erhebung der Verbrauchsteuern — einschließlich weiterer Steuern wie der Mehrwertsteuer — im Bestimmungs-, nicht im Herkunftsland vorschreibt, wenn es um Geschäfte im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr geht. Natürlich ist das gegenteilige System (Besteuerung im Herkunftsland), das zudem die Vorteile der Einfachheit und Sicherheit bietet, ebenfalls völlig mit dem Binnenmarkt vereinbar.

67. In Wirklichkeit würde ein Hindernis für den freien Warenverkehr und damit für die Verwirklichung des Binnenmarktes nur durch diskriminierende inländische Steuern und Abgaben mit gleicher Wirkung wie Einfuhrzölle (die beide im vorliegenden Fall ausgeschlossen sind) oder durch die Doppelbesteuerung der mit Verbrauchsteuern belegten Waren geschaffen. Um genau dies zu verhindern, regelt die Richtlinie detailliert die Voraussetzungen für die Fälligkeit der Steuer und sieht dabei in bestimmten Fällen die Erstattung bereits entrichteter Steuern vor (Artikel 22).

68. Im Falle des Artikels 8 wird die Doppelbesteuerung vermieden — und werden die Erfordernisse des „Grundsatzes des Binnenmarktes", der den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr ohne Grenzkontrollen erleichtert, eingehalten —, indem einfach der Grundsatz der Besteuerung im Herkunftsland angewandt wird, wenn auch unter bestimmten Voraussetzungen, die ich bereits erwähnt habe. Ich glaube nicht, daß die Wirkung dieses Grundsatzes als Kriterium für die Auslegung der Bestimmung zu einer Ausdehnung der Grenzen des Artikels 8 im von den Klägern vertretenen Sinn führt.

69. Die Kläger machen jedoch geltend, daß die von mir vertretene Auslegung des Artikels 8 unter bestimmten Umständen ein eindeutiges Beispiel einer Doppelbesteuerung abgeben würde, denn sie müßten die Verbrauchsteuern für dieselben Waren erst in Luxemburg bei deren Erwerb und später im Vereinigten Königreich bei deren Empfang entrichten.

70. Ich teile diese Ansicht nicht. Die Systematik der Richtlinie beruht auf dem Grundsatz der einmaligen Entrichtung der Steuer, der so weit geht, daß einer der Titel (Titel IV) gerade der „Erstattung" der bereits entrichteten Steuern im Fall des innergemeinschaftlichen Verkehrs gewidmet ist, um doppelte Zahlungen für dieselben Waren zu vermeiden.

71. Artikel 22 Absatz 1 der Richtlinie lautet: „Für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die

sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, kann die Verbrauchsteuer in geeigneten Fällen auf Antrag eines Wirtschaftsbeteiligten in Ausübung seines Berufes von den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats, in dem die Waren in den freien Verkehr übergeführt worden sind, erstattet werden, sofern sie nicht für den Verbrauch in diesem Mitgliedstaat bestimmt sind." Die Absätze 3 und 4 dieses Artikels regeln die Erstattung in den in den Artikeln 7 und 10 genannten Fällen näher.

72. Meines Erachtens reichen diese Bestimmungen aus, um die Doppelbesteuerung derselben Waren zu vermeiden, denn die Erstattungsregelung findet im Fall der Kläger Anwendung, die nur die im Vereinigten Königreich entstandenen Steuern zu zahlen haben.

73. Selbst wenn man einräumt, daß die Richtlinie eine Rechtslücke in bezug auf die Regelung des „Versandkaufs" in der im Ausgangsverfahren streitigen Form enthielte, bei dem theoretisch der Verkäufer weder direkt noch indirekt für die Beförderung verantwortlich ist, würde es eine Analogie als Instrument der Vervollständigung der Rechtsordnung ermöglichen, auf diesen Fall den Grundsatz der Erstattung der bereits im Herkunftsland entrichteten Verbrauchsteuern anzuwenden, denn es würden nur die im Bestimmungsland fälligen Steuern entrichtet.

74. Schließlich erscheint mir auch das Argument der Parteien, daß Artikel 10 der Richtlinie überflüssig wäre, wenn Artikel 8 in der von mir vertretenen Weise ausgelegt würde, ebenfalls unbegründet.

75. Meines Erachtens läßt sich Artikel 10 nicht nur heranziehen, um den Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland im Versandhandel zu bestätigen, sondern auch, um die Verpflichtungen des Verkäufers festzulegen und dadurch die Kontrolle der Erhebung der Steuern in dem entsprechenden Mitgliedstaat zu kontrollieren.

76. Teilweise haben die Kläger recht, wenn sie vortragen, daß bei der von mir vertretenen Auslegung des Artikels 8 Artikel 10 nichts Wesentliches für die Bestimmung des Landes hinzufügt, das die Steuer erheben muß. Denn wenn sich der Grundsatz des Artikels 8 (Besteuerung im Herkunftsland) auf Waren beschränkt, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, folgt der Versandhandel als gegenteiliger Fall diesem Grundsatz nicht. Und genau dies bestimmt Artikel 10.

77. Dieses Ergebnis bedeutet jedoch nicht, daß Artikel 10 überflüssig wäre. Die ausdrückliche Regelung des Versandhandels als wirtschaftliche Form, die für einige der verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisse besonders geeignet ist, sowie die Notwendigkeit, die Umrisse seiner rechtlichen Regelung auszugestalten, sind hinreichende Gründe für die Entscheidung des Gemeinschafts-

gesetzgebers, diesen Artikel in die Richtlinie einzufügen.

78. Im Ergebnis bin ich der Ansicht, daß die Antwort auf die erste Vorlagefrage bestätigen sollte, daß die Verbrauchsteuern im Bestimmungsmitgliedstaat fällig werden, wenn die Umstände vorliegen, die das vorlegende Gericht anführt.

Zur zweiten Vorlagefrage

79. Sowohl die Kläger als auch der Streithelfer der britischen Verwaltung führen aus, daß eine Beantwortung der zweiten Vorlagefrage unnötig wäre, wenn die Auslegung des Artikels 8 der Richtlinie, die ich aufgezeigt habe, gewählt würde.

80. Auch wenn ich im Kern mit dieser Beurteilung übereinstimme, glaube ich nicht, daß es problematisch wäre, dem vorlegenden Gericht eine ausführliche Antwort zu geben, um ihm zu bestätigen, daß die der zweiten Frage zugrunde liegende Fallgestaltung die Erhebung der Verbrauchsteuer in dem Staat, in den die Waren versandt werden, keinesfalls verhindert, sondern geradezu verlangt.

81. Tatsächlich ähnelt die zweite Frage in ihrer Tragweite der ersten, denn der Court of Appeal stellt die gleiche Frage in bezug auf den gleichen Sachverhalt (Kauf im Staat B zur Deckung des Eigenbedarfs einer im Staat A wohnhaften Privatperson unter Zwischenschaltung eines Agenten, der für Rechnung der Privatperson tätig wird und die Beförderung der gekauften Ware besorgt). Der einzige Unterschied besteht darin, daß in der zweiten Frage ausdrücklich zugrunde gelegt wird, daß das System „gewerblich konzipiert und betrieben wird".

82. Meines Erachtens schließt die Antwort, die ich auf die erste Vorlagefrage vorschlage, erst recht auch den Fall ein, der in der zweiten Frage angesprochen ist. Das Bestehen eines Systems, wie es das vorlegende Gericht beschreibt, kann der Erhebung der Verbrauchsteuern im Bestimmungsstaat nicht entgegenstehen, wenn die Waren weder als solche von den Privatpersonen erworben noch von ihnen selbst in diesen Staat befördert worden sind, sondern im Rahmen eines umfangreichen Handelsmechanismus versandt worden sind.

83. Die Richtlinie unterscheidet nämlich klar zwischen Geschäften, an denen nur Privatpersonen beteiligt sind, und solchen, die durch das Tätigwerden von Wirtschaftsteilnehmern gewerblichen Charakter annehmen. Nur Artikel 8 der Richtlinie (und, abgeleitet, Artikel 9 Absatz 3) bezieht sich auf „Privatpersonen", wobei deren Tätigkeit

als rein private, d. h. weder gewerbliche noch berufliche, gekennzeichnet ist.

84. Hingegen fallen nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 8 der Richtlinie die Fälle, in denen ein Wirtschaftsteilnehmer auftritt, der im Rahmen seiner Tätigkeit handelt und dabei in irgendeiner Weise in den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr der verbrauchsteuerpflichtigen Waren eingreift.

85. Auf der Grundlage dieser Unterscheidung ist ein System des Vertriebs von Tabakwaren, in dem ein oder mehrere Wirtschaftsteilnehmer entscheidend an den verschiedenen Phasen beteiligt sind, indem sie Bestellungen entgegennehmen, annehmen oder ablehnen, diese Bestellungen ausführen, die Waren empfangen und ihre Beförderung bis zu der in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Wohnung des Abnehmers organisieren, der sie im voraus bezahlt hat, meines Erachtens ein klares Beispiel eines gewerblichen Vorgangs, der nichts mit dem Erwerb durch Privatpersonen gemäß Artikel 8 der Richtlinie zu tun hat.

86. Im Rahmen dieser geschäftlichen Konstruktion behält die Tätigkeit eines gewerblichen Dienstleistungsunternehmens, das als Agent des Erwerbers auftritt, ihre kennzeichnenden Merkmale: Konkret wird das Unternehmen gewerblich tätig bei den Vorgängen des Erwerbs, der Beförderung und der Aushändigung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die sich im Verkehr von einem Mitgliedstaat in einen anderen befinden. Der Umstand, daß diesen Vorgängen der Abschluß eines Vertrages mit dem Abnehmer (Endverbraucher) vorausgeht, steht der Beurteilung ihrer Natur als gewerblich, aufgrund deren das Unternehmen beispielsweise bei Nichterfüllung des Vertrages verklagt werden könnte, nicht entgegen.

87. Schließlich würden es die besonderen Merkmale des vorliegenden Falles jedem Gericht erlauben, die Klage eines Klägers mittels einer Auslegung abzuweisen, die der Gefahr von Steuerumgehungen möglichst entgegenwirkt.

88. Unter diesem Blickwinkel ist es wegen der Verbindungen zwischen dem Händlerunternehmen und dem Unternehmen, das als Agent tätig wird — die beide Tochtergesellschaften einer anderen Gesellschaft sind — sogar möglich, daß ein nationaler Richter, dessen Rechtssystem es erlaubt, „den Schleier" der Rechtspersönlichkeit „zu lüften", um eventuelle Rechtsmißbräuche zu verhindern, auf den Fall Artikel 10 der Richtlinie mit der Begründung anwendet, daß in Wirklichkeit das Händlerunternehmen über eine Gesellschaftskonstruktion „indirekt" die Waren bis zu ihrem Bestimmungsort befördert. Der Ausdruck „indirekt" im Zusammenhang mit der Beförderung, wie er in dem zitierten Artikel 10 der Richtlinie benutzt wird, ist sehr flexibel und erlaubt ein solches Ergebnis.

89. Ebenso könnte es das nationale Gericht, wenn dies letzlich erforderlich würde, die

Anwendung der von den Klägern geltend gemachten Besteuerungsnorm (Grundsatz der Besteuerung im Herkunftsland) mit der Begründung ablehnen, daß das Ergebnis der Anwendung dieses Grundsatzes auf den vorliegenden Fall eindeutig gegen Sinn und Zweck der Richtlinie verstieße und der Wirksamkeit der anderen Bestimmungen dieser Richtlinie entgegenstünde. Damit würde es nur den allgemeinen Rechtsgrundsatz anwenden, der die Umgehung des Rechts verbietet.

Antrag

90. Nach allem schlage ich vor, auf die Fragen des Court of Appeal wie folgt zu antworten:

1. Die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, konkret Artikel 8 dieser Richtlinie, steht der Erhebung der Verbrauchsteuer in einem Mitgliedstaat A nicht entgegen, wenn

a) eine Privatperson, die in diesem Staat A wohnt, solche Waren für ihren Eigenbedarf erwirbt;

b) der Erwerb in einem Staat B stattfindet, von dem die Waren in den Staat A befördert werden;

c) an beiden Vorgängen ein Agent beteiligt ist, der im Namen oder für Rechnung der Privatperson handelt und die Beförderung der Waren besorgt;

d) die Privatperson nicht mit den Waren vom Mitgliedstaat B in den Mitgliedstaat A reist.

2. Das gleiche gilt dann, wenn die Erwerbsvorgänge, die die erwähnten Merkmale aufweisen, nach einem gewerblich konzipierten Plan erfolgen und zu gewerblichen Zwecken von einem oder verschiedenen Wirtschaftsteilnehmern getätigt werden.