

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

15. November 2007\*

In der Rechtssache C-330/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Hovrätt för Övre Norrland (Schweden) mit Entscheidung vom 22. August 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 6. September 2005, in dem Strafverfahren

**Fredrik Granberg**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter A. Tizzano (Berichterstatter), R. Schintgen, M. Ilesić und E. Levits,

Generalanwältin: V. Trstenjak,

Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 23. November 2006,

\* Verfahrenssprache: Schwedisch.

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Herrn Granberg, vertreten durch L. Lindström, advokat,
  
- der schwedischen Regierung, vertreten durch K. Norman und A. Kruse als Bevollmächtigte,
  
- der griechischen Regierung, vertreten durch S. Spyropoulos, N. Dafniou, Z. Chatzipavlou und S. Trekli als Bevollmächtigte,
  
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. Albenzio, avvocato dello Stato,
  
- der polnischen Regierung, vertreten durch J. Pietras als Bevollmächtigten,
  
- des Rates der Europäischen Union, vertreten durch E. Karlsson und M.-M. Josephides als Bevollmächtigte,
  
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch W. Mölls und L. Ström van Lier als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 27. Februar 2007

folgendes

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 7 Abs. 4 und Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) in der durch die Richtlinie 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 390, S. 124) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie) sowie die Gültigkeit der zweitgenannten Vorschrift.
- 2 Dieses Ersuchen ergeht in einem Strafverfahren gegen Herrn Granberg wegen unerlaubter Einfuhr von Heizöl, also einem Mineralöl im Sinne von Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie, nach Schweden.

### I — Rechtlicher Rahmen

#### *Gemeinschaftsrecht*

- 3 In den Erwägungsgründen 5 bis 7, 12 und 13 der Richtlinie heißt es:

„Jede Warenlieferung, jeder Besitz von zur Lieferung bestimmten Waren oder jede Bereitstellung von Waren für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, lässt den Verbrauchsteueranspruch in diesem anderen Mitgliedstaat entstehen.“

Bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, sind die Steuern im Mitgliedstaat des Erwerbs zu erheben.

Die Mitgliedstaaten müssen eine Reihe von Kriterien berücksichtigen, damit festgestellt werden kann, ob der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht privaten, sondern kommerziellen Zwecken dient.

...

Um die ordnungsgemäße Steuererhebung auf steuerpflichtige Waren durch die Mitgliedstaaten sicherzustellen, muss ein Verfahren für die Warenbewegung unter Steueraussetzung eingeführt werden.

Jede Ware muss leicht identifizierbar sein. Die für die Steuerschuld relevante geografische Zuordnung der Ware muss sofort erkennbar sein. Zu diesem Zweck ist ein entsprechendes Begleitpapier vorzusehen, bei dem es sich um ein Verwaltungs- oder ein Handelsdokument handeln kann. Das zu verwendende Handelsdokument muss die wichtigsten Angaben des Verwaltungsdokuments enthalten.“

- 4 Nach ihrem Art. 3 Abs. 1 findet die Richtlinie auf Gemeinschaftsebene Anwendung auf Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie auf Tabakwaren.

5 Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie sieht vor:

„Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr ...

Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten

- a) jede — auch unrechtmäßige — Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;
- b) jede — auch unrechtmäßige — Herstellung dieser Erzeugnisse außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;
- c) jede — auch unrechtmäßige — Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.“

6 Art. 7 der Richtlinie bestimmt:

„(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.

...

(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.

...“

7 Art. 8 der Richtlinie lautet:

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

8 Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können ferner vorsehen, dass im Verbrauchsmitgliedstaat ein Verbrauchsteueranspruch beim Erwerb von Mineralölen entsteht, die bereits in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, wenn diese Waren von Privatpersonen oder auf deren Rechnung auf atypische Weise befördert worden sind. Als atypische Beförderungsarten gelten die Beförderung von Kraftstoff in anderen Behältnissen als dem Fahrzeugtank oder

einem geeigneten Reservebehälter sowie die Beförderung von flüssigen Heizstoffen auf andere Weise als in Tankwagen, die auf Rechnung eines gewerblichen Unternehmers eingesetzt werden.“

9 Art. 18 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Ungeachtet des etwaigen Einsatzes der elektronischen Datenverarbeitung wird jeder verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Verfahren der Steueraussetzung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten — auch im direkten See- oder Luftverkehr zwischen zwei Häfen bzw. Flughäfen der Gemeinschaft — befördert wird, ein vom Versender ausgestelltes Begleitdokument beigegeben. Das Begleitdokument kann entweder ein Verwaltungsdokument oder ein Handelsdokument sein. Form und Inhalt dieses Dokuments sowie das Verfahren für die Fälle, in denen die Verwendung des Dokuments objektiv unangebracht ist, werden nach dem Verfahren des Artikels 24 festgelegt.

(2) Damit die Nämlichkeit der Waren festgestellt und Kontrollen durchgeführt werden können, sind die Anzahl der Packstücke anzugeben und die Waren in dem in Absatz 1 genannten Dokument zu beschreiben; ist das Beförderungsmittel vom Abgangsmitgliedstaat als verschlussicher anerkannt, so kann der Versender gegebenenfalls einen Raumverschluss oder Einzelverschlüsse der Packstücke anbringen.

(3) Ungeachtet der Bestimmungen des Artikels 17 muss in den Fällen, in denen der Empfänger weder ein zugelassener Lagerinhaber noch ein registrierter Wirtschaftsbeteiligter ist, das in Absatz 1 genannte Dokument durch ein Dokument ergänzt werden, das die Zahlung der Verbrauchsteuern im Bestimmungsmitgliedstaat oder die Einhaltung aller anderen Bedingungen, die die Zahlung dieser Steuern unter den von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats festgelegten Bedingungen gewährleisten, bescheinigt.

Dieses Dokument muss folgende Angaben enthalten:

- Anschrift der örtlich zuständigen Steuerbehörde des Bestimmungsmitgliedstaats;
  
- Zeitpunkt und Verweis auf die Zahlung bzw. die Annahme der Sicherheit durch diese Behörde.

...“

### *Nationales Recht*

- <sup>10</sup> Kapitel 1 § 4 des Lag (1998:506) om punktskattkontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproducter (Gesetz über verbrauchsteuerrechtliche Kontrollen der Beförderung u. a. von Alkoholerzeugnissen, Tabakerzeugnissen und Mineralölprodukten; im Folgenden: LPK) bestimmt:

„Als Steuerpflichtiger ist anzusehen, wer Steuern nach

...

3. Kapitel 4 § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5 oder 7 oder Art. 2 des Lag (1994:1776) om skatt på energi [Gesetz über die Energiesteuer; im Folgenden: LSE] schuldet.“

11 Kapitel 4 § 1 LSE sieht vor:

„Energiesteuer ... hat zu entrichten,

...

5. wer ... Brennstoff aus einem anderen EG-Land als Schweden einführt oder bezieht.“

12 Kapitel 4 § 1a LSE bestimmt:

„Die Steuer gemäß § 1 Nr. 5 ... wird nicht geschuldet für

...

3. Kraftstoffe, die für den Privatbedarf im Kraftfahrzeugtank, im Kraftstofftank von Wasser- und Luftfahrzeugen oder in einem Reservebehälter von höchstens 10 l Fassungsvermögen nach Schweden eingeführt werden.“

13 Kapitel 1 § 6 LPK lautet:

„Eine verbrauchssteuerpflichtige Ware darf nur dann befördert werden, wenn die Anforderungen in Bezug auf das Begleitdokument, die Sicherheitsleistung [für die Entrichtung der Steuer], den Nachweis über die geleistete Sicherheit und die Anmeldepflicht, die sich aus den in Kapitel 1 § 2 angegebenen Gesetzen oder aus Bestimmungen im Sinne des Kapitels 1 § 5a ergeben, erfüllt sind.“

- 14 Gemäß Kapitel 5 § 1 LPK wird wegen unerlaubter Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren zu einer Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren verurteilt, wer vorsätzlich unter Verstoß gegen Kapitel 1 § 6 LPK verbrauchssteuerpflichtige Waren aus einem Staat, der zum Verbrauchssteuergebiet der Gemeinschaft gehört, nach Schweden einführt und dadurch eine ernsthafte Erschwerung der behördlichen Kontrolle der Warenbeförderung verursacht. In einem minder schweren Fall wird er zu einer Geldstrafe verurteilt.

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 15 Am 7. Dezember 2003 wurde Herr Granberg, der mit einem Lieferwagen aus Finnland kam, an der schwedischen Zollstelle Övertorneå angehalten. Die Zollverwaltung stellte fest, dass in dem Fahrzeug 3 000 l Heizöl mitgeführt wurden, die in Finnland als Heizstoff in den Verkehr gebracht worden waren. Dieses Heizöl wurde in einem geschlossenen Laderaum in drei großen Behältern für Flüssiggüter

(im Folgenden: IBC-Behälter) befördert. Diese Behälter waren von einer Art, wie sie von gewerblichen Unternehmern insbesondere für den Transport hydraulischer Öle verwendet wird. Das Öl sollte zur Beheizung der Wohnung von Herrn Granberg dienen und war somit für seinen privaten Bedarf bestimmt. Nach Kapitel 4 § 1 LSE in Verbindung mit Kapitel 1 § 4 LPK wurde die betreffende Ware als verbrauchssteuerpflichtig eingestuft.

16 Herrn Granberg wurde von den Strafverfolgungsbehörden zur Last gelegt, er habe die behördliche Kontrolle ernstlich erschwert, da er vor der Beförderung des Heizöls keine Anmeldung bei den zuständigen Steuerbehörden vorgenommen habe, keine Sicherheit für die geschuldete Steuer geleistet und weder einen Nachweis über die geleistete Sicherheit noch das vereinfachte Begleitdokument mitgeführt habe. Mit Entscheidung vom 4. Mai 2004 verurteilte ihn das Haparanda tingsrätt (Gericht erster Instanz Haparanda) wegen unerlaubter Beförderung von verbrauchssteuerpflichtigen Waren zu einer Geldstrafe.

17 Gegen dieses Urteil legte Herr Granberg beim Hovrätt för Övre Norrland (Berufungsgericht für das obere Norrland) Berufung ein. Er räumt den ihm vorgeworfenen Sachverhalt ein, bestreitet aber, dass der Tatbestand einer Straftat erfüllt sei. Der schwedische Gesetzgeber habe nämlich dadurch, dass er die Zahlung von Verbrauchsteuern für jede Einfuhr von Heizöl angeordnet habe, ohne eine Ausnahme für solche Einfuhren vorzusehen, die nicht in Form einer „atypischen Beförderungsart“ im Sinne von Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie durchgeführt würden, die Bestimmungen dieser Richtlinie nicht — oder zumindest unzutreffend — umgesetzt.

18 Der Hovrätt för Övre Norrland hat daraufhin beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Haben die Mitgliedstaaten nach Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie die Möglichkeit, Heizöl generell vom Geltungsbereich des Art. 8 der Richtlinie auszunehmen, so

dass ein Mitgliedstaat vorschreiben darf, dass eine Privatperson, die selbst und für ihren Eigenbedarf Heizöl in einem anderen Mitgliedstaat erworben hat, in dem es in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden ist, und es selbst in den Bestimmungsmitgliedstaat befördert hat, dort Verbrauchsteuer zu entrichten hat, unabhängig davon, auf welche Weise das Heizöl befördert wurde?

2. Ist — falls Frage 1 bejaht wird — Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie mit den wesentlichen Grundsätzen des Vertrags über den freien Warenverkehr und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar, wenn der Zweck des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie offensichtlich darin besteht, Privatpersonen von der Beförderung von Mineralölen abzuhalten, indem eine Ausnahme von dem Grundsatz vorgesehen wird, dass bei Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben und selbst befördert haben, die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat erhoben wird, in dem die Waren erworben wurden, und ist ein solcher Zweck mit der vom Rat der Europäischen Union für die Richtlinie gewählten Rechtsgrundlage vereinbar, oder ist Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie ungültig?
  
3. Handelt es sich — falls Frage 1 verneint wird — bei der Beförderung von 3 000 l Heizöl mittels dreier sogenannter IBC-Behälter, die an sich für die gewerbliche Beförderung von Gefahrgütern, u. a. Flüssigkeiten, zugelassen werden können, durch eine Privatperson im Laderaum eines Lieferwagens um eine Beförderung auf atypische Weise im Sinne des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie?
  
4. Ist mit Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie eine Regelung im Recht eines Mitgliedstaats vereinbar, nach der eine Privatperson, die selbst und für ihren Eigenbedarf Heizöl in einem anderen Mitgliedstaat, in dem es in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden ist, erworben hat und es selbst auf atypische Weise im Sinne des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie in den Bestimmungsmitgliedstaat befördert hat, verpflichtet ist, eine Sicherheit für die Bezahlung der Verbrauchs-

steuern zu leisten sowie bei der Beförderung das vereinfachte Begleitdokument und einen Nachweis über die geleistete Sicherheit für die Verbrauchsteuern mitzuführen?

## **Zu den Vorlagefragen**

### *Zur ersten Frage*

- 19 Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie es erlaubt, generell im Verbrauchsmitgliedstaat Heizöl der Verbrauchsteuer zu unterwerfen, das in einem anderen Mitgliedstaat von einer Privatperson für ihren Eigenbedarf erworben und von ihr selbst, gleich auf welche Weise, in den Verbrauchsmitgliedstaat befördert worden ist.

### Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 20 Die polnische Regierung, der Rat und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften schlagen vor, diese Frage zu verneinen.
- 21 Nach Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie könnten die Mitgliedstaaten Heizöl, das in ihr Hoheitsgebiet von einer Privatperson für ihren Eigenbedarf eingeführt werde, nur dann vom Anwendungsbereich von Art. 8 der Richtlinie ausnehmen, wenn diese Privatperson sich hierzu einer „atypischen Beförderungsart“ im Sinne von Art. 9 Abs. 3 bediene.

- 22 Nach Ansicht der polnischen Regierung und des Rates ist die letztgenannte Bestimmung, da sie eine Ausnahme von der allgemeinen, in Art. 8 der Richtlinie aufgestellten Regel darstelle, restriktiv auszulegen. Insoweit stellt der Rat klar, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber, wenn er den Mitgliedstaaten hätte gestatten wollen, sämtliche Heizöltransporte von Privatpersonen vom Anwendungsbereich von Art. 8 auszunehmen, dies ausdrücklich vorgesehen hätte.
- 23 Die schwedische, die griechische und die italienische Regierung vertreten demgegenüber die Auffassung, dass die Mitgliedstaaten flüssige Heizstoffe, die von Privatpersonen befördert würden, vom Anwendungsbereich von Art. 8 der Richtlinie ausnehmen und folglich auf diese Waren — unabhängig von der gewählten Beförderungsart — Verbrauchsteuern im Verbrauchsmitgliedstaat erheben könnten.
- 24 Die schwedische Regierung macht hauptsächlich geltend, schon aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie gehe hervor, dass eine Privatperson Heizöl nicht auf „typische“ Weise befördern könne, so dass sie nicht von der Zahlung von Verbrauchsteuern im Verbrauchsmitgliedstaat freigestellt werden könne. Denn diese Bestimmung ziele darauf ab, es den Mitgliedstaaten zu gestatten, die Beförderung von Heizöl durch Privatpersonen generell zu verhindern.
- 25 Die griechische und die italienische Regierung weisen darauf hin, dass flüssige Heizstoffe im Hinblick auf ihre besondere Natur vom Gemeinschaftsgesetzgeber vom Anwendungsbereich von Art. 8 der Richtlinie ausgenommen worden seien. Im Unterschied zu anderen verbrauchsteuerpflichtigen Waren wie Tabak oder alkoholischen Getränken würden nämlich flüssige Heizstoffe normalerweise von Privatpersonen nicht für ihren persönlichen Bedarf befördert. Es lasse sich somit annehmen, dass diese Art Ware lediglich zu gewerblichen Zwecken befördert werde.

## Antwort des Gerichtshofs

- 26 Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, bezweckt die Richtlinie, in bestimmtem Umfang den Besitz, den Verkehr und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu regeln, und zwar insbesondere um zu gewährleisten, dass der Verbrauchsteueranspruch in allen Mitgliedstaaten unter gleichen Umständen gegeben ist (Urteile vom 2. April 1998, EMU Tabac u. a., C-296/95, Slg. 1998, I-1605, Randnr. 22, vom 5. April 2001, van de Water, C-325/99, Slg. 2001, I-2729, Randnr. 39, vom 12. Dezember 2002, Cipriani, C-395/00, Slg. 2002, I-11877, Randnr. 41, und vom 23. November 2006, Joustra, C-5/05, Slg. 2006, I-11075, Randnr. 27).
- 27 Insoweit stellt Art. 8 der Richtlinie den allgemeinen Grundsatz auf, dass die Verbrauchsteuern für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben und selbst befördert haben, im Erwerbsmitgliedstaat geschuldet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Joustra, Randnrn. 31 und 33).
- 28 Für den Erwerb von Mineralölen, die bereits in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, erlaubt jedoch Art. 9 Abs. 3, von der allgemeinen, in Art. 8 dieser Richtlinie aufgestellten Regel abzuweichen und somit vorzusehen, dass der Verbrauchsteueranspruch auch in einem anderen Mitgliedstaat, in den diese Öle zum Zweck ihres Verbrauchs befördert worden sind, entsteht.
- 29 Die Mitgliedstaaten können sich allerdings auf diese Möglichkeit nur berufen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. So müssen die Mineralöle, die der Verbrauchsteuer nach Art. 9 Abs. 3 unterliegen, von den Privatpersonen oder auf deren Rechnung „auf atypische Weise befördert worden“ sein; hierunter versteht diese Vorschrift „die Beförderung von Kraftstoff in anderen Behältnissen als dem Fahrzeugtank oder einem geeigneten Reservebehälter sowie die Beförderung von flüssigen Heizstoffen auf andere Weise als in Tankwagen, die auf Rechnung eines gewerblichen Unternehmers eingesetzt werden“.

- 30 Zudem ist die fragliche Vorschrift als Ausnahme von einer allgemeinen Regel restriktiv auszulegen (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 18. Januar 2001, Kommission/Spanien, C-83/99, Slg. 2001, I-445, Randnr. 19, vom 12. Dezember 2002, Belgien/Kommission, C-5/01, Slg. 2002, I-11991, Randnr. 56, und vom 26. Mai 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Slg. 2005, I-4491, Randnr. 27).
- 31 Daraus folgt, dass Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie entgegen dem Vorbringen der schwedischen Regierung nicht dahin ausgelegt werden kann, dass er es gestattet, der Verbrauchsteuer jede Einfuhr von Heizöl durch Privatpersonen für private Zwecke unabhängig von der Beförderungsweise auch im Verbrauchsmitgliedstaat zu unterwerfen. Vielmehr kann ein Mitgliedstaat die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit nicht wahrnehmen, wenn die Ware von dieser Privatperson auf eine Weise befördert wird, die nicht unter den Begriff der „atypischen Beförderungsarten“ gemäß der in dieser Vorschrift enthaltenen Definition fällt, wie sie in Randnr. 29 des vorliegenden Urteils wiedergegeben worden ist.
- 32 Daher ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie es nicht erlaubt, generell im Verbrauchsmitgliedstaat Heizöl der Verbrauchsteuer zu unterwerfen, das in einem anderen Mitgliedstaat von einer Privatperson für ihren Eigenbedarf erworben und von ihr selbst, gleich auf welche Weise, in den Verbrauchsmitgliedstaat befördert worden ist.

### *Zur zweiten Frage*

- 33 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage ist die zweite Frage nicht zu beantworten.

*Zur dritten Frage*

- 34 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Beförderung von 3 000 l Heizöl durch eine Privatperson mittels dreier IBC-Behälter im Laderaum eines Lieferwagens eine „atypische Beförderungsart“ im Sinne des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie ist.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 35 Die Kommission hebt hervor, dass in diesem Punkt die einzelnen Sprachfassungen von Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie nicht völlig übereinstimmen. Daher müsse diese Vorschrift anhand ihres Inhalts, unter Berücksichtigung des Kontextes ihres Erlasses und des Grundsatzes der strikten Auslegung von Ausnahmegesetzen interpretiert werden. Folglich liege allein die Beförderung von Heizöl durch einen gewerblichen Transporteur für Rechnung einer Privatperson und mit einem Tankwagen außerhalb des Begriffs der atypischen Beförderung. Demgegenüber werde die Beförderung einer derartigen Ware durch eine Privatperson mit IBC-Behältern offenkundig von diesem Begriff erfasst.
- 36 Die italienische und die polnische Regierung gelangen zu dem gleichen Ergebnis wie die Kommission und betonen gleichzeitig die Klarheit und die Präzision des genannten Art. 9 Abs. 3, über dessen Auslegung kein Zweifel bestehe.

Antwort des Gerichtshofs

- 37 Wie in Randnr. 29 des vorliegenden Urteils wiedergegeben, definiert Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie die atypische Beförderung als „die Beförderung von Kraftstoff in anderen Behältnissen als dem Fahrzeugtank oder einem geeigneten Reservebehälter

sowie die Beförderung von flüssigen Heizstoffen auf andere Weise als in Tankwagen, die auf Rechnung eines gewerblichen Unternehmers eingesetzt werden“.

- 38 Bereits aus dem Wortlaut dieser Vorschrift ergibt sich, dass jede Beförderung von flüssigen Heizstoffen, die nicht in Tankwagen durchgeführt wird, als atypische Beförderungsart anzusehen ist.
- 39 Eine derartige Lesart wird überdies durch die verschiedenen Sprachfassungen der genannten Vorschrift gestützt. Dies gilt insbesondere für die Begriffe „tankers“ in der englischen Fassung, „autocisterne“ in der italienischen Fassung und „cystern“ in der polnischen Fassung.
- 40 Daher ist festzustellen, dass die Beförderung von Heizöl durch eine Privatperson ohne Einsatz eines Tankwagens, sondern in einem einfachen Lieferwagen, wie im Ausgangsverfahren der Fall, eine „atypische Beförderungsart“ im Sinne von Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie ist. Der Umstand, dass sich in dieser Rechtssache das Heizöl in drei IBC-Behältern befand, kann an diesem Ergebnis nichts ändern.
- 41 Somit ist auf die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass die Beförderung von 3 000 l Heizöl durch eine Privatperson mittels dreier IBC-Behälter im Laderaum eines Lieferwagens eine „atypische Beförderungsart“ im Sinne des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie ist.

*Zur vierten Frage*

- 42 Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie es einem Mitgliedstaat gestattet, von einer Privatperson, die für ihren Eigenbedarf Heizöl auf atypische Weise befördert, zu verlangen, eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern zu leisten und bei der Beförderung einen Nachweis über die Leistung einer solchen Sicherheit sowie ein Begleitdokument mitzuführen.

## Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 43 Die Kommission legt dar, dass Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie, der die durch Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie erfassten Waren beschreibe, ausschließlich solche Waren betreffe, die eine Person „zu gewerblichen Zwecken“ im Besitz habe. Folglich betreffe Art. 7 Abs. 4 keine Waren, die für den Eigenbedarf erworben worden seien, und sei daher auf das vorliegende Ausgangsverfahren nicht anwendbar. Hierbei betont die Kommission, es gehe aus den Erwägungsgründen 3, 5, 6 und 11 hervor, dass die Richtlinie deutlich zum einen zwischen solchen Waren, deren Besitz kommerziellen Zwecken diene und die mit Papieren befördert werden müssten, und zum anderen solchen Waren unterscheide, deren Besitz privaten Zwecken diene und für deren Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat kein Dokument erforderlich sei.
- 44 Die Kommission fügt hinzu, keine Vorschrift der Richtlinie sehe vor, dass die in Art. 9 Abs. 3 dieser Richtlinie genannten Waren bei ihrer Beförderung irgendwelcher Papiere bedürften oder dass ihretwegen eine Sicherheit gestellt werden müsse.

- 45 Dagegen folgt für die schwedische und die polnische Regierung aus Art. 9 der Richtlinie, dass jede atypische Beförderung zu gewerblichen Zwecken geschehe. Die schwedische Regierung fügt hinzu, diese Vorschrift beruhe auf dem Grundsatz, dass Privatpersonen keine Mineralöle befördern können sollten. Daher müsse jede Beförderung derartiger Waren, selbst wenn sie von einer Privatperson für ihren Eigenbedarf vorgenommen werde, als gewerblich angesehen und somit den in Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie vorgesehenen Pflichten unterworfen werden.

### Antwort des Gerichtshofs

- 46 Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie, der sich auf die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren zusammen mit einem Begleitdokument bezieht, auf Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie verweist, wonach jeder verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Verfahren der Steueraussetzung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten befördert wird, ein vom Versender ausgestelltes Verwaltungs- oder Handelsdokument beigegeben werden muss.
- 47 Nach Art. 18 Abs. 3 der Richtlinie ist es möglich, dass das genannte Dokument durch ein anderes Dokument ergänzt wird, das die Zahlung der Verbrauchsteuern im Bestimmungsmitgliedstaat oder die Einhaltung aller anderen Bedingungen bescheinigt, die die Zahlung dieser Steuern unter den von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats festgelegten Bedingungen gewährleisten. Nach dieser Vorschrift muss das letztgenannte Dokument u. a. den Zeitpunkt und den Verweis auf die Zahlung bzw. die Annahme der Sicherheit für die Zahlung durch die Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats angeben.
- 48 Nach dieser Klarstellung ist festzustellen, dass Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie, der die Waren aufführt, die zusammen mit einem Begleitdokument gemäß Art. 7 Abs. 4 befördert werden müssen, lediglich auf Waren abstellt, die eine Person „zu gewerblichen Zwecken“ im Besitz hat.

- 49 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, unterscheidet die Richtlinie somit zwischen diesen Waren einerseits und solchen Waren andererseits, deren Besitz privaten Zwecken dient und für deren Beförderung kein Dokument erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile EMU Tabac u. a., Randnr. 23, und Joustra, Randnr. 28).
- 50 Soweit nämlich Art. 8 der Richtlinie vorsieht, dass für Waren, deren Besitz privaten Zwecken dient, die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat geschuldet werden, in dem sie erworben wurden, verlangt diese Vorschrift kein Dokument für deren Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat (vgl. in diesem Sinne Urteil EMU Tabac u. a., Randnr. 24).
- 51 Es ist festzustellen, dass es sich bei von einer Privatperson für ihren Eigenbedarf erworbenem und von ihr selbst auf atypische Weise befördertem Heizöl um eine Ware handelt, deren Besitz privaten Zwecken dient. Daher verlangt Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie in Anbetracht des vorstehend Ausgeführten nicht, dass diese Ware unter diesen Umständen zusammen mit einem Begleitdokument befördert wird.
- 52 Hieraus lässt sich allerdings nicht ableiten, dass ein Mitgliedstaat nicht verlangen könnte, dass die Beförderung von Heizöl, dessen Besitz privaten Zwecken dient, zusammen mit einem derartigen Dokument erfolgt.
- 53 Dies könnte im Fall der atypischen Beförderung von Mineralölen erforderlich sein, wenn der Verbrauchsmitgliedstaat, der von der in Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie vorgesehenen Befugnis Gebrauch macht, Verbrauchsteuern erhebt, so dass er in der Lage sein muss, den steuerlichen Status dieser Waren zu kontrollieren.

- 54 Wie sich nämlich aus dem 13. Erwägungsgrund und Art. 18 der Richtlinie ergibt, besteht der Zweck des Begleitdokuments insbesondere darin, die beförderten Waren zu identifizieren und ihre für die Steuerschuld relevante geografische Zuordnung zu erkennen.
- 55 Daher kann es einem Bestimmungsmitgliedstaat nicht verwehrt werden, im Fall der atypischen Beförderung von Heizöl durch eine Privatperson zu verlangen, dass diese ein Begleitdokument sowie einen Nachweis über die für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistete Sicherheit mit sich führt.
- 56 Nach alledem ist auf die vierte Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie der Regelung eines Bestimmungsmitgliedstaats, in dem, wie es Art. 9 Abs. 3 dieser Richtlinie gestattet, ein Verbrauchsteueranspruch besteht, nicht entgegensteht, nach der jede Privatperson, die selbst und für ihren Eigenbedarf Heizöl in einem anderen Mitgliedstaat, in dem es in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden ist, erworben hat und es selbst im Sinne des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie in den Bestimmungsmitgliedstaat „auf atypische Weise befördert“, verpflichtet ist, im Voraus eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern zu leisten sowie ein Begleitdokument und einen Nachweis über die geleistete Sicherheit mitzuführen.

## **Kosten**

- 57 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren in der durch die Richtlinie 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 geänderten Fassung erlaubt es nicht, generell im Verbrauchsmitgliedstaat Heizöl der Verbrauchsteuer zu unterwerfen, das in einem anderen Mitgliedstaat von einer Privatperson für ihren Eigenbedarf erworben und von ihr selbst, gleich auf welche Weise, in den Verbrauchsmitgliedstaat befördert worden ist.**
- 2. Die Beförderung von 3 000 l Heizöl durch eine Privatperson mittels dreier sogenannter IBC-Behälter im Laderaum eines Lieferwagens ist eine „atypische Beförderungsart“ im Sinne des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung.**
- 3. Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 92/108 geänderten Fassung steht der Regelung eines Bestimmungsmitgliedstaats, in dem, wie es Art. 9 Abs. 3 dieser Richtlinie gestattet, ein Verbrauchssteueranspruch besteht, nicht entgegen, nach der jede Privatperson, die selbst und für ihren Eigenbedarf Heizöl in einem anderen Mitgliedstaat, in dem es in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden ist, erworben hat und es selbst im Sinne des Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie in den Bestimmungsmitgliedstaat „auf atypische Weise befördert“, verpflichtet ist, im Voraus eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern zu leisten sowie ein Begleitdokument und einen Nachweis über die geleistete Sicherheit mitzuführen.**

Unterschriften