



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

15. Oktober 2015\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Richtlinie 92/83/EWG — Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke — Art. 27 Abs. 1 Buchst. d — Befreiung von der harmonisierten Verbrauchsteuer — Ethylalkohol — Verwendung zur Reinigung und Desinfektion von Materialien und Räumen, die der Herstellung von Arzneimitteln dienen“

In der Rechtssache C-306/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Varhoven administrativen sad (Oberster Gerichtshof, Bulgarien) mit Entscheidung vom 19. Juni 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 25. Juni 2014, in dem Verfahren

**Direktor na Agentsia „Mitnitsi“**

gegen

**Biovet AD**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung der Präsidentin der Ersten Kammer R. Silva de Lapuerta (Berichterstatterin) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zweiten Kammer sowie der Richter J. L. da Cruz Vilaça, A. Arabadjiev, C. Lycourgos und J.-C. Bonichot,

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 30. April 2015,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Direktor na Agentsia „Mitnitsi“, vertreten durch V. Tanov, S. Yordanova, N. Yotsova-Toteva und S. Genova,
- der Biovet AD, vertreten durch A. Ivanov,
- der bulgarischen Regierung, vertreten durch E. Petranova, D. Drambozova und M. Georgieva als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes, N. Vitorino und M. Rebelo als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Wasmeier und D. Roussanov als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 4. Juni 2015

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 27 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABl. L 316, S. 1).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Direktor na Agentsia „Mitnitsi“ (Direktor der Zollagentur, im Folgenden: Direktor) und der Biovet AD (im Folgenden: Biovet) über die Erhebung der harmonisierten Verbrauchsteuer auf von Biovet zur Reinigung und Desinfektion eingesetzten Ethylalkohol.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 Die Erwägungsgründe 19 und 20 der Richtlinie 92/83 lauten:

„Auf Gemeinschaftsebene ist festzulegen, welche Befreiungen auf Waren, die von einem Mitgliedstaat in einen anderen verbracht werden, anwendbar sind.

Den Mitgliedstaaten kann jedoch die Möglichkeit eingeräumt werden, Befreiungen für Waren, die in ihrem Hoheitsgebiet ihrer endgültigen Verwendung zugeführt werden, anzuwenden“.

- 4 Nach Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie erheben die Mitgliedstaaten eine Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol.
- 5 Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten befreien die von dieser Richtlinie erfassten Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer nach Maßgabe von Bedingungen, die sie zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung solcher Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, sofern die betreffenden Erzeugnisse

- a) in Form von Alkohol zum Vertrieb kommen, der nach den Vorschriften eines Mitgliedstaats vollständig denaturiert worden ist, nachdem die betreffenden Vorschriften gemäß den Absätzen 3 und 4 ordnungsgemäß gemeldet und genehmigt worden sind. ...;
- b) nach den Vorschriften eines Mitgliedstaats denaturiert worden sind und zur Herstellung eines nicht für den menschlichen Genuss bestimmten Erzeugnisses verwendet werden;

...

d) zur Herstellung von Arzneimitteln im Sinne der Richtlinie 65/65/EWG [des Rates vom 26. Januar 1965 zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über Arzneispezialitäten (ABl. 1965, Nr. 22, S. 369)] verwendet werden;

...“

6 Art. 27 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können die von dieser Richtlinie erfassten Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer nach Maßgabe von Bedingungen befreien, die sie zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung solcher Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, sofern die betreffenden Erzeugnisse

...

d) in einem Herstellungsverfahren verwendet werden und das Endprodukt keinen Alkohol enthält“.

### *Bulgarisches Recht*

7 Nach Art. 22 Abs. 4 Nr. 4 des Gesetzes über Verbrauchsteuern und Steuerlager (Zakon za aktsizite i danachnite skladove, DV Nr. 91 vom 15. November 2005) in der für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Fassung (im Folgenden: ZADS) wird die auf Alkohol und alkoholische Getränke entrichtete Verbrauchsteuer erstattet, wenn diese in einem Herstellungsverfahren verwendet werden und das Endprodukt keinen Alkohol enthält.

8 Art. 22 Abs. 7 ZADS stellt klar, dass für die Anwendung von u. a. Art. 22 Abs. 4 Nr. 4 ZADS Alkohol und alkoholische Getränke, die als Reinigungsmittel verwendet werden, nicht als in einem Herstellungsverfahren eingesetzt oder verwendet gelten.

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

9 Biovet stellt Arzneimittel her und handelt mit veterinärmedizinischen Produkten, Mitteln für die Landwirtschaft sowie Humanarzneimitteln.

10 Im Rahmen ihrer Tätigkeit der Herstellung von Arzneimitteln verwendet Biovet Ethylalkohol in Form einer 70%igen wässrigen Lösung von Ethanol zur Reinigung und Desinfektion von technischen Geräten, Produktionsanlagen sowie Arbeitsräumen und -flächen.

11 Am 14. September 2012 beantragte Biovet die Erstattung entrichteter Verbrauchsteuer auf 271 Liter Ethylalkohol, der in der Zeit vom 1. bis zum 31. August 2012 zu diesen Zwecken verwendet worden war.

12 Mit Entscheidung des Nachalnik na Mitnitsa Plovdiv (Leiter des Zollamts der Stadt Plovdiv) wurde die Steuererstattung abgelehnt. Diese Entscheidung wurde im Verwaltungsweg angefochten und durch eine Entscheidung des Direktors bestätigt.

13 Gegen diese Entscheidung erhob Biovet Klage beim Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia, Bulgarien), der befand, dass die Reinigung und die Desinfektion Tätigkeiten unterschiedlicher Art darstellten und Teil des Herstellungsverfahrens eines Endprodukts seien, das keinen Alkohol enthalte, so dass die auf den zur Desinfektion verwendeten Alkohol entrichtete Verbrauchsteuer gemäß Art. 22 Abs. 4 Nr. 4 ZADS zu erstatten und Art. 22 Abs. 7 ZADS nicht einschlägig sei.

- 14 Die Entscheidung des Administrativen sad Sofia-grad wurde vom Direktor vor dem vorlegenden Gericht angefochten.
- 15 Unter diesen Umständen hat der Varhoven administrativen sad beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Welche Bedeutung hat der Begriff „Herstellungsverfahren“ in Art. 27 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83, und umfasst dieser Begriff die Reinigung und/oder die Desinfektion als Verfahren zum Erreichen bestimmter Sauberkeitsstufen, die von der guten Herstellungspraxis für Arzneimittel vorgeschrieben sind?
  2. Lässt es Art. 27 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83 zu, dass, nachdem die Mitgliedstaaten gesetzlich die Befreiung von Alkohol von der harmonisierten Verbrauchsteuer unter der Voraussetzung festgelegt haben, dass dieser in einem Herstellungsverfahren verwendet wird und das Endprodukt keinen Alkohol enthält, eine Rechtsvorschrift eingeführt wird, wonach für die Zwecke der Anwendung dieser Befreiung der zur Reinigung verwendete Alkohol nicht als im Herstellungsverfahren eingesetzt gilt?
  3. Ist es im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zulässig, wenn eine Fiktion wie die in Art. 22 Abs. 7 ZADS festgelegte mit sofortiger Wirkung (d. h. ohne einen angemessenen Zeitraum für die Umstellung des Verhaltens der Marktteilnehmer) angeordnet wird, die bei einer vom Mitgliedstaat nach seinem Ermessen eingeführten Befreiung von der Verbrauchsteuer die Rückerstattung der Steuer auf als Reinigungsmittel verwendeten Alkohol einschränkt?

## **Zu den Vorlagefragen**

### *Zur ersten und zur zweiten Frage*

- 16 Mit seiner ersten und seiner zweiten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 27 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass dann, wenn ein Mitgliedstaat eine Regelung zur Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiung erlassen hat, der zur Reinigung und/oder Desinfektion von der Herstellung von Arzneimitteln dienenden Materialien und Räumen eingesetzte Alkohol von dieser Befreiung umfasst sein kann, und ob dieser Mitgliedstaat gegebenenfalls im Rahmen der Anwendung dieser Befreiung Ethylalkohol, der für diese Zwecke der Reinigung oder der Desinfektion eingesetzt wird, von ihrem Anwendungsbereich ausnehmen kann.
- 17 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof Aufgabe des Gerichtshofs ist, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei diesem anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat der Gerichtshof die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren (vgl. Urteil Brasserie Bouquet, C-285/14, EU:C:2015:353, Rn. 15). Der Umstand, dass ein nationales Gericht eine Vorlagefrage ihrer Form nach unter Bezugnahme auf bestimmte Vorschriften des Unionsrechts formuliert hat, hindert den Gerichtshof nicht daran, diesem Gericht unabhängig davon, worauf es in seinen Fragen Bezug genommen hat, alle Auslegungshinweise zu geben, die ihm bei der Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtssache von Nutzen sein können. Der Gerichtshof hat insoweit aus dem gesamten von dem einzelstaatlichen Gericht vorgelegten Material, insbesondere der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen Elemente des Unionsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Rechtsstreits einer Auslegung bedürfen (vgl. Urteil Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, Rn. 36).

- 18 Da sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, dass Biovet die Erstattung der Verbrauchsteuer begehrt, die sie für den im Rahmen ihrer Tätigkeit der Herstellung von Arzneimitteln zur Reinigung oder Desinfektion der Geräte und der Räume eingesetzten Ethylalkohol entrichtet hat, ist zu prüfen, ob eine Situation wie die des Ausgangsverfahrens unter Art. 27 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 92/83 fällt. Wäre dies nämlich der Fall, wäre dieser Alkohol gemäß dieser Bestimmung zwingend von den Verbrauchsteuern befreit, so dass nicht mehr geprüft werden müsste, ob Art. 27 Abs. 2 Buchst. d dieser Richtlinie auf einen solchen Fall Anwendung findet.
- 19 Daher sind die erste und die zweite Frage dahin umzuformulieren, dass sie auf die Klärung der Frage abzielen, ob Art. 27 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiungsverpflichtung auf Ethylalkohol Anwendung findet, den ein Unternehmen zur Reinigung oder Desinfektion von der Herstellung von Arzneimitteln dienenden Materialien und Räumen einsetzt.
- 20 Hierzu ist festzustellen, dass der Wortlaut dieser Bestimmung, wonach die Mitgliedstaaten die von der Richtlinie 92/83 erfassten alkoholischen Produkte von der harmonisierten Verbrauchsteuer befreien, wenn sie zur Herstellung von Arzneimitteln verwendet werden, die Anwendung dieser Befreiung weder davon abhängig macht, dass diese Produkte unmittelbar der Herstellung von Arzneimitteln dienen, noch davon, dass sie in die Arzneimittel eingehen, zu deren Herstellung sie verwendet werden.
- 21 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs wird mit den in der Richtlinie 92/83 vorgesehenen Steuerbefreiungen freilich u. a. das Ziel verfolgt, die Auswirkung der Verbrauchsteuern auf Alkohol als bei der Herstellung anderer Handels- oder Industrieerzeugnisse verwendetes Zwischenerzeugnis zu neutralisieren (vgl. Beschluss *Asprod*, C-313/14, EU:C:2014:2426, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 22 Dies ist jedoch nicht das einzige Ziel, das mit diesen Befreiungen verfolgt wird, da einige von ihnen – wie z. B. die nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. a und b dieser Richtlinie betreffend Alkohol, der nach den Vorschriften eines Mitgliedstaats vollständig denaturiert worden ist, sowie Alkohol, der auf diese Weise denaturiert worden ist und zur Herstellung nicht für den menschlichen Genuss bestimmter Erzeugnisse verwendet wird – Alkohol auch dann von der harmonisierten Verbrauchsteuer befreien, wenn dieser nicht als bei der Herstellung in andere Produkte eingehendes Zwischenerzeugnis verwendet wird.
- 23 Dies ist auch bei der Befreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 92/83 der Fall, mit der die Auswirkungen der harmonisierten Verbrauchsteuer auf für die Herstellung von Arzneimitteln verwendeten Alkohol neutralisiert werden sollen, unabhängig davon, ob dieser Alkohol in die Arzneimittel eingeht oder ob er nur zu deren Herstellung notwendig ist, ohne jedoch in sie einzugehen.
- 24 Im vorliegenden Fall steht fest, dass Biovet im Rahmen ihrer Tätigkeit der Herstellung von Arzneimitteln die Erstattung der auf Ethylalkohol entrichteten Verbrauchsteuer verlangt hat, der zur Desinfektion ihrer Materialien und Räume eingesetzt wurde.
- 25 Aus den dem Gerichtshof übermittelten Akten geht hervor, dass die Desinfektion der für die Herstellung von Arzneimitteln verwendeten Materialien, Geräte und Räume einen notwendigen Schritt im Herstellungsprozess der Arzneimittel darstellt und dass die Verwendung von Ethylalkohol im Rahmen dieser Desinfektionsmaßnahmen unerlässlich ist. In dieser Hinsicht weisen die Arzneimittel gegenüber anderen Produkten die Besonderheit auf, dass ihr Herstellungsprozess der Einhaltung sehr strenger Hygienevorschriften unterliegt. Wie das vorlegende Gericht ausführt, bezwecken die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Desinfektionsmaßnahmen nämlich u. a. die Abtötung der pathogenen Mikroorganismen, die aufgrund der Anforderungen an den Keimgehalt von Arzneimitteln nicht vorhanden sein dürfen.

- 26 Da diese Desinfektion notwendiger Bestandteil des Verfahrens zur Herstellung von Arzneimitteln ist, ist daher davon auszugehen, dass der zu diesem Zweck eingesetzte Ethylalkohol im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 92/83 zur „Herstellung von Arzneimitteln“ verwendet wird.
- 27 Folglich ist dieser Alkohol gemäß dieser Bestimmung unter den von dem betreffenden Mitgliedstaat festgelegten Bedingungen von der harmonisierten Verbrauchsteuer zu befreien, um die korrekte und einfache Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiung sicherzustellen und um Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch zu vermeiden.
- 28 Unter diesen Umständen ist auf die erste und die zweite Frage zu antworten, dass Art. 27 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiungsverpflichtung auf Ethylalkohol Anwendung findet, den ein Unternehmen zur Reinigung oder Desinfektion von der Herstellung von Arzneimitteln dienenden Materialien und Räumen einsetzt.

*Zur dritten Frage*

- 29 In Anbetracht der Antwort auf die erste und die zweite Frage ist die dritte Frage nicht zu beantworten.

**Kosten**

- 30 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

**Art. 27 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke ist dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiungsverpflichtung auf Ethylalkohol Anwendung findet, den ein Unternehmen zur Reinigung oder Desinfektion von der Herstellung von Arzneimitteln dienenden Materialien und Räumen einsetzt.**

Unterschriften