



# Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
ANTHONY COLLINS  
vom 14. Juli 2022<sup>1</sup>

**Rechtssache C-332/21**

**Quadrant Amroq Beverages SRL  
gegen**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili**

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunalul București [Regionalgericht Bukarest, Rumänien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Verbrauchsteuer – Richtlinie 92/83/EWG – Art. 27 Abs. 1 Buchst. e – Ethylalkohol – Steuerbefreiungen – Herstellung von Aromen für die Bereitung nicht alkoholischer Getränke mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent – Anerkennung einer von einem Herstellungsmitgliedstaat gewährten Befreiung durch den Bestimmungsmitgliedstaat – Vom Bestimmungsmitgliedstaat auferlegte Bedingungen“

## I. Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Tribunalul București (Regionalgericht Bukarest, Rumänien) ergeht im Rahmen einer Klage der Quadrant Amroq Beverages SRL (im Folgenden: Klägerin) auf Aufhebung von Entscheidungen der Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Staatliche Steuerverwaltungsagentur – Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern, Rumänien), ihre Anträge auf Rückerstattung der gemäß dem nationalen Gesetz zur Umsetzung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83/EWG<sup>2</sup> gezahlten Verbrauchsteuern abzulehnen.

2. Die Klägerin erwarb von einem irischen Hersteller Aromen zur Verwendung bei der Bereitung von Erfrischungsgetränken in Rumänien. Sie war davon ausgegangen, dass der zur Herstellung der Aromen verwendete Ethylalkohol in den steuerrechtlich freien Verkehr in Irland gebracht worden war und nach den irischen Rechtsvorschriften zur Umsetzung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 von der Verbrauchsteuer befreit war. Nach dieser Bestimmung des Unionsrechts ist Ethylalkohol, der „zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von ... nichtalkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet [wird]“, von der Verbrauchsteuer befreit. Irland befreit Ethylalkohol, der zur Verwendung bei der Herstellung solcher Aromen bestimmt ist oder bereits verwendet wurde. Rumänien befreit nur Ethylalkohol, der für die Herstellung von Aromen bestimmt ist.

<sup>1</sup> Originalsprache: Englisch.

<sup>2</sup> Richtlinie des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABl. 1992, L 316, S. 21).

3. Die vorliegenden Schlussanträge befassen sich mit dem Umfang der durch Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 gewährten Befreiung, mit den Umständen, unter denen ein Bestimmungsmitgliedstaat eine von einem anderen Mitgliedstaat nach dieser Bestimmung gewährte Befreiung anerkennen muss, und mit der Frage, inwieweit ein Mitgliedstaat, in den Waren versandt werden, den Wirtschaftsteilnehmern, denen der Vorteil dieser Befreiung gewährt wurde, verfahrensrechtliche Anforderungen auferlegen kann.

## II. Rechtlicher Kontext

### A. Unionsrecht

#### 1. Richtlinie 92/83

4. Die Richtlinie 92/83 enthält Bestimmungen zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke.

5. Gemäß Art. 19 Abs. 1 dieser Richtlinie erheben die Mitgliedstaaten nach Maßgabe der Richtlinie 92/83 Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol.

6. In Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 wird Ethylalkohol wie folgt definiert:

„alle Erzeugnisse der KN-Codes 2207 und 2208 mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol., auch wenn diese Erzeugnisse Teil eines Erzeugnisses sind, das unter ein anderes Kapitel der Kombinierten Nomenklatur fällt;

...“

7. Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 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:

...

e) zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln und nichtalkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet werden.“

## 2. Richtlinie 2008/118

8. In Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG<sup>3</sup> heißt es:

„Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.“

9. Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 definiert den Begriff „Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr“ wie folgt:

- „a) die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung;
- b) der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung, wenn keine Verbrauchsteuer gemäß den geltenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts und des einzelstaatlichen Rechts erhoben wurde;
- c) die Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Herstellung, außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;
- d) die Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Einfuhr, es sei denn, die verbrauchsteuerpflichtigen Waren werden unmittelbar bei ihrer Einfuhr in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt“.

## B. Rumänisches Recht

10. In den schriftlichen Erklärungen der Kommission werden die folgenden Bestimmungen des rumänischen Rechts genannt.

11. Art. 206<sup>58</sup> der bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind codul fiscal (Gesetz Nr. 571 vom 22. Dezember 2003 zur Einführung des Steuergesetzbuchs)<sup>4</sup>, dessen Wortlaut in Art. 397 Abs. 1<sup>5</sup> der ab 2016 geltenden Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal (Gesetz Nr. 227 vom 8. September 2015 zur Einführung des Steuergesetzbuchs)<sup>6</sup> (im Folgenden: Steuergesetzbuch) aufgegriffen wird, bestimmt:

„(1) Ethylalkohol und die anderen in Art. 206<sup>2</sup> Buchst. a genannten alkoholischen Erzeugnisse sind von der Verbrauchsteuer befreit, wenn sie:

...

- e) zur Herstellung von Lebensmittelaromen für die Zubereitung von Lebensmitteln oder nichtalkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet werden.“

<sup>3</sup> Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12).

<sup>4</sup> *Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003.

<sup>5</sup> Diese Bestimmungen sind in den Akten des nationalen Verfahrens enthalten.

<sup>6</sup> *Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 688 vom 10. September 2015.

12. Die Durchführungsbestimmungen zu Art. 206<sup>58</sup> des Steuergesetzbuchs lauten:

„...“

(13) In allen in Art. 206<sup>58</sup> Abs. 1 des Steuergesetzbuchs genannten Fällen wird die Befreiung von der Verbrauchsteuer nur dem Verwender gewährt, sofern die Lieferung direkt von einem Steuerlager aus erfolgt.

(14) Ein Verwender, der innergemeinschaftliche Erwerbe von Ethylalkohol tätigt, um diesen für die in Art. 206<sup>58</sup> Abs. 1 Buchst. b bis i des Steuergesetzbuchs genannten Zwecke zu verwenden, muss auch ein registrierter Empfänger sein.

...

(16) Eine Befreiung ist unmittelbar zu gewähren:

a) in den in Art. 206<sup>59</sup> Abs. 1 Buchst. d, f, g und h des Steuergesetzbuchs genannten Fällen;

b) in den in Art. 206<sup>58</sup> Abs. 1 Buchst. a, b, c und e des Steuergesetzbuchs genannten Fällen für zugelassene Lagerinhaber, die im Rahmen eines integrierten Systems tätig sind. ‚Integriertes System‘ bedeutet die Verwendung von Ethylalkohol und anderen alkoholischen Erzeugnissen durch Lagerinhaber für die Herstellung von Fertigerzeugnissen, die als solche zum Verbrauch bestimmt sind, ohne dass weitere Änderungen vorgenommen werden. ...

(17) In allen Fällen, in denen eine unmittelbare Befreiung vorliegt, wird die Befreiung auf der Grundlage einer Endnutzergenehmigung gewährt. Diese Erlaubnis wird allen Verwendern erteilt, die verbrauchsteuerbefreite Waren erwerben.

...

(34) In allen Fällen, in denen eine unmittelbare Steuerbefreiung vorliegt, dürfen die Preise für die Lieferung der Waren keine Verbrauchsteuer enthalten, und der Beförderung dieser Waren muss eine ausgedruckte Ausfertigung des in Abs. 91 genannten elektronischen Verwaltungsdokuments beigefügt sein. ...

(37) In den Fällen des Art. 206<sup>58</sup> Abs. 1 Buchst. a, b, c, e und i des Steuergesetzbuchs wird eine Befreiung mittelbar gewährt. Die Preise für die Lieferung der Waren müssen die Verbrauchsteuer enthalten, woraufhin die Wirtschaftsbeteiligten, die Verwender sind, nach den Bestimmungen des [Codul de procedură fiscală (Steuerverfahrensordnung)] einen Ausgleich oder eine Erstattung der Verbrauchsteuer beantragen können.

(38) Für die Erstattung der Verbrauchsteuer reichen die Verwender monatlich, am oder bis zum fünfundzwanzigsten Tag des Monats, der auf den Monat folgt, für den die Erstattung beantragt wird, bei der regionalen Steuerbehörde einen Antrag auf Erstattung der Verbrauchsteuer ein, dem Folgendes beigefügt ist:

a) eine Kopie der Rechnung für den Kauf von Ethylalkohol und/oder anderen alkoholischen Erzeugnissen, in der die Verbrauchsteuer gesondert ausgewiesen ist;

- b) einen Nachweis, dass die Verbrauchsteuer an den Lieferanten gezahlt wurde, d. h. ein Zahlungsbeleg, der von der Bank, bei der der Benutzer ein Konto eröffnet hat, bestätigt wurde;
- c) ein Nachweis der für den Zweck, für den die Befreiung gewährt wurde, verwendeten Menge, d. h. eine Übersicht über die tatsächlich verwendeten Mengen und die diesbezüglichen Unterlagen.“

13. Die Durchführungsbestimmungen zu Art. 397 des Steuergesetzbuchs bestimmen:

„81. (1) In Fällen, in denen eine unmittelbare Steuerbefreiung vorliegt, wird die Verbrauchsteuerbefreiung für die in Art. 397 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs genannten Waren nur dem Verwender gewährt, unter der Voraussetzung, dass die Lieferung unmittelbar aus einem Steuerlager, aus eigenen innergemeinschaftlichen Erwerben oder aus eigenen Einfuhrumsätzen des Verwenders erfolgt.

(2) In Fällen, in denen mittelbare Steuerbefreiung vorliegt, wird die Verbrauchsteuerbefreiung für die in Art. 397 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs genannten Waren nur dem Verwender gewährt, unter der Voraussetzung, dass die Lieferung unmittelbar aus einem Steuerlager, von einem registrierten Empfänger oder aus eigenen Einfuhrumsätzen des Verwenders erfolgt. Ein registrierter Empfänger, der Waren liefert, die für einen von der Verbrauchsteuer befreiten Zweck verwendet werden sollen, muss in der Rechnung den Gegenwert der an den Staatshaushalt gezahlten Verbrauchsteuer hervorheben.

(3) Wenn ein Verwender innergemeinschaftliche Erwerbe von Ethylalkohol tätigt, um ihn für die in Art. 397 Abs. 1 Buchst. b bis i des Steuergesetzbuchs genannten Zwecke zu verwenden, muss dieser Verwender auch ein registrierter Empfänger sein.

(4) Wird Ethylalkohol aus einem Drittland eingeführt, um zu den in Art. 397 Abs. 1 Buchst. b bis i des Steuergesetzbuchs genannten Zwecken verwendet zu werden, so muss der Einführer auch ein Verwender des Ausgangsstoffes sein.

82. (1) Eine Befreiung von der Verbrauchsteuer wird unmittelbar gewährt:

- a) in den in Art. 397 Abs. 1 Buchst. d und f des Steuergesetzbuchs genannten Fällen;
- b) in dem in Art. 397 Abs. 1 Buchst. b des Steuergesetzbuchs genannten Fall nur für die Herstellung von Sanitäralkohol;
- c) in den in Art. 397 Abs. 1 Buchst. a, c und e des Steuergesetzbuchs genannten Fällen.

(2) Nur zugelassene Lagerinhaber, die im Rahmen eines integrierten Systems tätig sind, kommen in den Genuss der in Abs. 1 Buchst. b und c genannten unmittelbaren Befreiung. Als ‚integriertes System‘ gilt die Verwendung von Ethylalkohol und anderen alkoholischen Erzeugnissen in dem Steuerlager, in dem diese Erzeugnisse hergestellt wurden, zur Herstellung von Fertigerzeugnissen, die als solche verbraucht werden sollen, ohne dass sie einer weiteren Veränderung unterzogen werden.

(3) In allen Fällen, in denen eine unmittelbare Befreiung vorliegt, wird die Befreiung auf der Grundlage einer Endnutzergenehmigung gewährt.“

### **C. Irisches Recht**

14. Section 77(a)(iii) des Finance Act 2003 setzt Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 in das irische Recht um. Er lautet:

„Unbeschadet etwaiger anderer Verbrauchsteuerbefreiungen und vorbehaltlich der von den Commissioners [(Steuerverwaltung)] vorgeschriebenen oder anderweitig auferlegten Bedingungen wird eine Befreiung von der Steuer auf alkoholische Erzeugnisse für alle alkoholischen Erzeugnisse gewährt, bezüglich deren zur Zufriedenheit der Commissioners nachgewiesen wird:

a) dass sie zur Verwendung bei der Herstellung von Folgendem bestimmt sind oder verwendet wurden –

...

iii) Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln oder Getränken mit einem Anteil von höchstens 1,2 % vol.

...“

### **III. Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

15. Auf der Grundlage der Vorlageentscheidung, des dieser beigefügten Gutachtens zum irischen Recht, dessen Vorlage vor dem vorlegenden Gericht der Klägerin gestattet wurde, und deren schriftlicher Erklärungen sind der Sachverhalt und der Hintergrund des beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreits wie folgt zu verstehen.

16. Concentrate Manufacturing Company Ireland (CMCI) ist eine irische Tochtergesellschaft von PepsiCo, einem multinationalen Unternehmen, das Lebensmittel und Getränke herstellt. Es verwendet 100 % unvergällten Ethylalkohol zur Herstellung von Aromen<sup>7</sup>. Diese haben einen Alkoholgehalt von zwischen 15 und 62 Volumenprozent und sind für die Zubereitung von nicht alkoholischen Getränken bestimmt. CMCI stellt die Aromen in Irland her und verkauft sie an eine andere irische Tochtergesellschaft von PepsiCo, Pepsi Ireland. Die letztgenannte Gesellschaft verkaufte Aromen an die Klägerin, die diese zur Herstellung von Erfrischungsgetränken in Rumänien verwendet. CMCI versendet die Aromen direkt aus Irland an die Klägerin in Rumänien.

17. Nach dem Gutachten zum irischen Recht ist CMCI ein zugelassener Lagerhalter. Sie ist auch ein zugelassener Empfänger, der befugt ist, jährlich nicht mehr als 1 500 000 Liter unvergällten Ethylalkohol zollfrei zur Herstellung von Erfrischungsgetränkekonzentrat zu empfangen. Sie empfängt diesen Alkohol unter Steueraussetzung in ihr Steuerlager. Die Entnahme dieses Erzeugnisses aus dem Steuerlager zur Herstellung der Aromen stellt eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr dar<sup>8</sup>. Diese Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr

<sup>7</sup> Die Aromen werden aus Frucht- oder Pflanzenextrakten hergestellt. Da diese Extrakte nicht wasserlöslich sind, werden sie in Alkohol aufgelöst, um ein flüssiges Konzentrat herzustellen. Dieses Konzentrat wird dann mit Wasser im Verhältnis 1:1000 verdünnt, um Erfrischungsgetränke herzustellen.

<sup>8</sup> Vgl. Art. 7 der Richtlinie 2008/118, in den Nrn. 8 und 9 der vorliegenden Schlussanträge wiedergegeben. Der Gerichtshof hat diese Bestimmung im Urteil vom 2. Juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, Rn. 46 bis 55), ausgelegt.

würde die Zahlung von Verbrauchsteuern erfordern, wenn es nicht die Befreiung nach Section 77(a)(iii) des Finance Act 2003 gäbe, mit der Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 umgesetzt wird.

18. Die Klägerin erklärt, dass sie, als sie die Aromen von Pepsi Irland erwarb, davon ausgegangen sei, dass der darin enthaltene Ethylalkohol bereits in Irland in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sei, nach der irischen Regelung zur Umsetzung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 von der Verbrauchsteuer befreit sei und nicht mehr dem Verfahren der Steueraussetzung oder anderen verbrauchsteuerrechtlichen Formalitäten unterliege. Die Klägerin musste gleichwohl Verbrauchsteuer auf die Aromen entrichten, als diese nach Rumänien eingeführt wurden. Sie beantragte die Erstattung der Verbrauchsteuer nach den nationalen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Befreiungsregelung des Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83. Die Erstattung wurde aus materiell- und verfahrensrechtlichen Gründen abgelehnt. Zum einen habe die Klägerin keinen Ethylalkohol für die Herstellung von Aromen, sondern ethylalkoholhaltige Aromen für die Zubereitung von nicht alkoholischen Getränken gekauft. Zweitens seien die Aromen nicht aus einem Steuerlager verbraucht worden, und die Klägerin habe nicht den Status eines registrierten Empfängers gehabt (im Folgenden: verfahrensrechtliche Anforderungen).

19. Die Klägerin beantragte die Aufhebung der Entscheidungen der rumänischen Staatlichen Steuerverwaltungsagentur, mit denen ihre Einsprüche zurückgewiesen und die Erstattung der Verbrauchsteuer abgelehnt wurden.

20. Für die Entscheidung dieses Rechtsstreits hat das vorlegende Gericht es für erforderlich gehalten, dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen, dass unter die Verbrauchsteuerbefreiung nur solche Ethylalkoholerzeugnisse fallen, die zur Herstellung von Aromen verwendet werden, die ihrerseits für die Bereitung nicht alkoholischer Getränke mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet werden, oder gilt diese Befreiung auch für Ethylalkoholerzeugnisse, die bereits für die Herstellung solcher Aromen verwendet wurden, die dann für die Bereitung nicht alkoholischer Getränke mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet wurden oder verwendet werden sollen?
2. Ist Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 in Verbindung mit den Zielen und der allgemeinen Systematik der Richtlinie dahin auszulegen, dass, wenn die für die Vermarktung in einem anderen Mitgliedstaat bestimmten Ethylalkoholerzeugnisse bereits in einem ersten Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht worden sind und dort als von der Verbrauchsteuer befreit angesehen werden, weil sie zur Herstellung von Aromen verwendet werden, die für die Bereitung nicht alkoholischer Getränke mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet werden sollen, der Bestimmungsmitgliedstaat sie in seinem Hoheitsgebiet auf dieselbe Weise behandeln muss?
3. Sind Art. 27 Abs. 1 Buchst. e und Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83 und die Grundsätze der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, für die Anwendung der Befreiung verfahrensrechtliche Anforderungen aufzuerlegen, die die Befreiung davon abhängig machen, dass der Verwender registrierter

Empfänger und der Verkäufer der verbrauchsteuerpflichtigen Waren zugelassener Lagerinhaber ist, obwohl der Mitgliedstaat, in dem diese Erzeugnisse erworben werden, von dem Wirtschaftsteilnehmer, der sie vertreibt, nicht verlangt, dass er Steuerlagerinhaber ist?

4. Stehen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität im Hinblick auf Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 in Verbindung mit den Zielen und der allgemeinen Systematik der Richtlinie einer Anwendung der in diesen Bestimmungen vorgesehenen Steuerbefreiung auf einen Steuerpflichtigen eines Bestimmungsmitgliedstaats entgegen, der Ethylalkoholerzeugnisse erhalten und sich darauf gestützt hat, dass diese Erzeugnisse auf der Grundlage einer offiziellen Auslegung dieser Bestimmungen der Richtlinie durch die Steuerbehörden des Ursprungsmitgliedstaats, die für einen längeren Zeitraum ständig vertreten und in das nationale Recht umgesetzt und in der Praxis angewandt wurde, sich aber später als unzutreffend herausgestellt hat, als steuerfrei angesehen wurden, wenn unter den gegebenen Umständen ein Betrug oder eine Hinterziehung von Verbrauchsteuern ausgeschlossen ist?

21. Die Klägerin, Irland, die Republik Polen, Rumänien und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

#### **IV. Zulässigkeit**

22. Rumänien zieht die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens in Zweifel, weil es der Ansicht ist, dass das vorliegende Gericht dem Gerichtshof nicht die nach Art. 94 Buchst. c der Verfahrensordnung erforderlichen Angaben zur Verfügung gestellt habe<sup>9</sup>.

23. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das durch Art. 267 AEUV geschaffene Verfahren ein Instrument der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten, mit dem der Gerichtshof diesen Gerichten Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts gibt, die sie zur Entscheidung des bei ihnen anhängigen Rechtsstreits benötigen<sup>10</sup>.

24. Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung ist eine dem nationalen Gericht dienliche Auslegung des Unionsrechts nur möglich, wenn dieses die Sach- und Rechtslage, in der sich seine Fragen stellen, darlegt oder zumindest die tatsächlichen Annahmen, auf denen diese Fragen beruhen, erläutert. Außerdem muss die Vorlageentscheidung die genauen Gründe angeben, aus denen dem nationalen Gericht die Auslegung des Unionsrechts fraglich und die Vorlage einer Vorabentscheidungsfrage an den Gerichtshof erforderlich erscheint<sup>11</sup>.

25. Zwar ist die Vorlageentscheidung bei Weitem nicht perfekt und weist eine Reihe von Lücken und Unstimmigkeiten in der Darstellung des Sachverhalts auf. So wird beispielsweise nicht auf die einschlägigen Bestimmungen des rumänischen Rechts verwiesen, doch sind sie in den schriftlichen Erklärungen der Kommission enthalten.

<sup>9</sup> Wie in den Empfehlungen des Gerichtshofs an die nationalen Gerichte bezüglich der Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen (Abl. 2012, C 338, S. 1) wiedergegeben.

<sup>10</sup> Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5. Juli 2012, Geistbeck (C-509/10, EU:C:2012:416, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 20. Juni 2013, Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

<sup>11</sup> Urteil vom 18. April 2013, Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26. Meines Erachtens hat das vorlegende Gericht jedoch die Gründe, die es veranlasst haben, dem Gerichtshof Fragen nach der Auslegung des Unionsrechts vorzulegen, hinreichend klar dargelegt. Außerdem enthält die Vorlageentscheidung hinreichende Angaben, um dem Gerichtshof und den Beteiligten, die zur Abgabe von Erklärungen berechtigt sind, ein hinreichend klares Verständnis des tatsächlichen und rechtlichen Rahmens des Ausgangsverfahrens zu vermitteln, wie die Zahl der Teilnehmer am schriftlichen Verfahren zeigt. Auch die mangelnde Klarheit hinsichtlich der Art der von den rumänischen Behörden auferlegten verfahrensrechtlichen Anforderungen hindert den Gerichtshof nicht daran, eine sachdienliche Antwort auf die dritte Frage zu geben. Ich empfehle dem Gerichtshof daher, das vorliegende Ersuchen um Vorabentscheidung anzunehmen und zu beantworten.

## V. Rechtliche Würdigung

### A. Erste Frage

27. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 nur für Ethylalkohol gilt, der zur Herstellung von Aromen für die Bereitung nicht alkoholischer Getränke mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet werden soll, oder ob sie auch für Ethylalkohol gilt, der bereits für die Herstellung solcher Aromen verwendet worden ist<sup>12</sup>.

28. Nach Ansicht der rumänischen Staatlichen Steuerverwaltungsagentur gilt diese Befreiung nur für Ethylalkohol, der zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent bestimmt ist. Auf dieser Grundlage lehnte sie es ab, die von der Klägerin bei der Einfuhr der Aromen nach Rumänien gezahlte Verbrauchsteuer zu erstatten. Rumänien unterstützt diese Position. Die Klägerin, Irland, die Republik Polen und die Kommission sind alle der Ansicht, dass die durch Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 geschaffene Steuerbefreiung auch für Ethylalkohol gelte, der zur Herstellung der Aromen verwendet worden sei.

29. Art. 20 der Richtlinie 92/83 definiert „Ethylalkohol“ als „alle Erzeugnisse der KN-Codes 2207 und 2208 mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol., auch wenn diese Erzeugnisse Teil eines Erzeugnisses sind, das unter ein anderes Kapitel der Kombinierten Nomenklatur fällt“. Im Gutachten zum irischen Recht heißt es, dass der in die fraglichen Aromen eingearbeitete Ethylalkohol zum Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie 92/83 unter KN-Code 2207 einzustufen gewesen sei; die Aromen selbst seien unter KN-Code 2208 gefallen<sup>13</sup>. Die Aromen fallen unter die Definition von Ethylalkohol in Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 und sind verbrauchsteuerpflichtig<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Die erste Frage nimmt auf Aromen Bezug, die für die Bereitung nicht alkoholischer Getränke mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet wurden. Das vorlegende Gericht erwähnt jedoch keine Erfrischungsgetränke, die von Irland nach Rumänien vermarktet oder transportiert werden.

<sup>13</sup> Folgende Erzeugnisse fallen unter den KN-Code 2207: „Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von 80 Volumenprozent oder mehr, unvergällt; Ethylalkohol und Branntwein mit beliebigem Alkoholgehalt, vergällt“; Erzeugnisse des KN-Codes 2208 sind: „Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von weniger als 80 Volumenprozent, unvergällt; Branntwein, Likör und andere alkoholhaltige Getränke; zusammengesetzte alkoholische Zubereitungen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art“ (Verordnung [EWG] Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. 1987, L 256, S. 1). Der Gerichtshof hat Art. 20 der Richtlinie 92/83 in seinem Urteil vom 12. Juni 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, Rn. 34 bis 40), ausgelegt.

<sup>14</sup> Vgl. Nr. 6 der vorliegenden Schlussanträge.

30. Nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 sind die unter diese Richtlinie fallenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer befreit, „[wenn sie] zur Herstellung von Aromen ... verwendet werden“<sup>15</sup>. Für die Anwendung der Steuerbefreiung ist somit die Verwendung des Ethylalkohols maßgebend<sup>16</sup>. Der Wortlaut der Bestimmung ist jedoch nicht ganz eindeutig: Sie kann in dem Sinne ausgelegt werden, „wenn sie zur Herstellung von Aromen verwendet werden sollen“ oder „wenn sie zur Herstellung von Aromen verwendet wurden“<sup>17</sup>.

31. Es ist daher auf die anderen Auslegungskriterien zurückzugreifen, die der Gerichtshof gewöhnlich anwendet, d. h. auf die Ziele und den Zusammenhang der zu prüfenden Bestimmung<sup>18</sup>.

32. Die Republik Polen und die Kommission weisen darauf hin, dass mit den in Art. 27 der Richtlinie 92/83 vorgesehenen Steuerbefreiungen das Ziel verfolgt werde, die Auswirkung der Verbrauchsteuern auf Ethylalkohol als bei der Herstellung anderer Handels- oder Industrieerzeugnisse verwendetes Zwischenerzeugnis zu neutralisieren<sup>19</sup>. Bei diesem Erzeugnis handelt es sich um ein „Aroma für die Bereitung von nichtalkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent“.

33. Sollte sich die von Rumänien vertretene Auslegung durchsetzen, würde dies bedeuten, dass Ethylalkohol, der für die Herstellung solcher Aromen bestimmt ist, von der Verbrauchsteuer befreit wäre, Ethylalkohol, der bereits in diesen Aromen enthalten ist, hingegen nicht. Diese Auslegung würde zu dem absurden Ergebnis führen, dass der Ethylalkohol, der in dem Stadium, in dem er für die Herstellung von Aromen bestimmt ist, von der Steuer befreit ist, nach seiner Verwendung zur Herstellung dieser Aromen wieder der Verbrauchsteuer unterliegen würde. Ein solches Ergebnis würde sicherlich nicht das Ziel erreichen, die Auswirkungen der Verbrauchsteuern auf Alkohol zu neutralisieren, der zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet wird.

34. Eine Auslegung gemäß dem Ziel und Zusammenhang von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 stützt daher den von der Klägerin, Irland, der Republik Polen und der Kommission vertretenen Standpunkt. Für ihn sprechen auch die nicht verbindlichen Leitlinien des Verbrauchsteuerausschusses der Kommission<sup>20</sup>, der sich mehrfach mit der Anwendung der Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e befasst hat.

<sup>15</sup> Der Vorlageentscheidung ist nicht zu entnehmen, dass das vorlegende Gericht Zweifel an der Art der von der Klägerin erworbenen Ware hat. Auch in den schriftlichen Erklärungen wird nicht bestritten, dass es sich bei dem von der Klägerin erworbenen Erzeugnis um ein Aroma (selbst ein Erzeugnis mit einem Alkoholgehalt von mehr als 1,2 Volumenprozent) für die Zubereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent handelt.

<sup>16</sup> Vgl. entsprechend Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

<sup>17</sup> Dies gilt auch für andere Sprachfassungen dieser Richtlinie, z. B. die deutsche „zur Herstellung ... verwendet werden“, die spanische „cuando se utilicen“, die französische „utilisés pour la production“, die niederländische „wanneer zij gebruikt worden“, die italienische „impiegati per la produzione“ und die portugiesische Spachfassung „sejam utilizados“.

<sup>18</sup> „Nach ständiger Rechtsprechung sind bei der Auslegung einer Unionsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden“ (Urteil vom 3. September 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

<sup>19</sup> Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 15. Oktober 2015, Biovet (C-306/14, EU:C:2015:689, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

<sup>20</sup> Art. 43 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 des Rates bestimmt, dass die Kommission von einem Ausschuss, dem „Verbrauchersteuerausschuss“, unterstützt wird.

35. Der Verbrauchsteuerausschuss schlug zunächst vor, dass die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung in den Fällen gewähren, in denen die Aromen zur Herstellung von nicht alkoholischen Getränken verwendet wurden, sofern die Mitgliedstaaten Kontrollmechanismen einrichten<sup>21</sup>. Der innergemeinschaftliche Verkehr mit den Aromen unterliege den Bestimmungen der Richtlinie 92/12/EWG<sup>22</sup>.

36. Im Zuge weiterer Überlegungen berücksichtigte der Verbrauchsteuerausschuss jedoch, dass die Aromen überwiegend als Konzentrat für die Zubereitung von Erfrischungsgetränken verwendet werden. Da sie nicht unverdünnt konsumiert werden können, könne der Alkohol als vergällt angesehen werden. Die Aromen seien relativ teuer und kosteten mehr als der günstigste Alkohol, der in den meisten Mitgliedstaaten vermarktet werde. Schließlich sei es teuer, Aromen aufzubereiten, um daraus Ethylalkohol zu extrahieren. In Anbetracht dieser Merkmale konnte der Ausschuss vernünftigerweise zu dem Schluss kommen, dass die Gewährung der Steuerbefreiung zum Zeitpunkt der Herstellung der Aromen nicht zu einer Steuerhinterziehung führen würde. Er schlug daher vor, die Befreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 ab diesem Zeitpunkt gelten sollte<sup>23</sup>.

37. In den in seiner Sitzung vom 12. bis 14. November 2003 verabschiedeten Leitlinien stellte der Verbrauchsteuerausschuss fest, dass nahezu einstimmig vereinbart worden sei, dass für den innergemeinschaftlichen Verkehr von Aromen der KN-Codes 1302 1930, 2106 9020 und 3302<sup>24</sup> die in Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 vorgesehene Steuerbefreiung ab dem Zeitpunkt anzuwenden sei, zu dem diese Erzeugnisse hergestellt oder eingeführt würden<sup>25</sup>.

38. Die Beratungen des Verbrauchsteuerausschusses stützen auch die Schlussfolgerung, dass die Steuerbefreiung entgegen der Auffassung Rumäniens Ethylalkohol erfasst, der für die Herstellung von Aromen verwendet wurde.

39. Im Licht der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die erste Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 ist dahin auszulegen, dass die Verbrauchsteuerbefreiung sowohl Ethylalkohol erfasst, der zur Herstellung von Aromen verwendet werden soll, die für die Bereitung nicht alkoholischer Getränke mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet werden sollen, als auch Ethylalkohol, der hierfür bereits verwendet wurde.

<sup>21</sup> Vgl. CED Nr. 364 Rev. 1 vom 22. Januar 2003, S. 3.

<sup>22</sup> Richtlinie des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. 1992, L 76, S. 1), in der durch die Verordnung (EG) Nr. 807/2003 des Rates vom 14. April 2003 zur Anpassung der Bestimmungen über die Ausschüsse zur Unterstützung der Kommission bei der Ausübung von deren Durchführungsbefugnissen, die in nach dem Konsultationsverfahren (Einstimmigkeit) erlassenen Rechtsakten des Rates vorgesehen sind, an den Beschluss 1999/468/EG (ABl. 2003, L 122, S. 36) geänderten Fassung.

<sup>23</sup> Vgl. CED Nr. 364 Rev. 1 vom 22. Januar 2003, S. 4 und 5.

<sup>24</sup> Die KN-Codes beziehen sich auf die Kombinierte Nomenklatur zum Zeitpunkt der Annahme der Leitlinien, d. h. vom 12. bis 14. November 2003. Die Codes werden angeführt, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die in Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 genannten Aromen durch die KN-Codes nicht genau bezeichnet werden. Diese mangelnde Genauigkeit wurde als einzige Ursache für die Gefahr der Steuerhinterziehung angesehen (siehe CED Nr. 364 Rev. 1 vom 22. Januar 2003, S. 4).

<sup>25</sup> Vgl. CED Nr. 458 vom 19. November 2003, S. 1.

## **B. Zweite Frage**

40. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass dann, wenn Ethylalkohol in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht und als verbrauchsteuerfrei angesehen wird, weil er zur Herstellung von Aromen für die Bereitung nicht alkoholischer Getränke mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet wurde, die anderen Mitgliedstaaten den in diesen Aromen enthaltenen Ethylalkohol auf dieselbe Weise behandeln müssen. Die Klägerin, Irland und die Kommission sind der Ansicht, dass eine von einem Mitgliedstaat, in dem ein Erzeugnis hergestellt wird, gewährte Befreiung von jedem Mitgliedstaat anerkannt werden muss, in den das Erzeugnis geliefert wird. Rumänien wendet ein, dass dies nicht unter allen Umständen der Fall sein könne. Die Republik Polen hat sich zu dieser Frage nicht geäußert.

41. In Anbetracht der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage müssen die Mitgliedstaaten Ethylalkohol von der Verbrauchsteuer befreien, der bereits bei der Herstellung von Aromen verwendet wurde, die für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent bestimmt sind.

42. In seiner Rechtsprechung zur Auslegung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 92/83, die auf Art. 27 Abs. 1 Buchst. e entsprechend anwendbar ist, hebt der Gerichtshof außerdem hervor, dass grundsätzlich alle Mitgliedstaaten die Entscheidung eines Mitgliedstaats, ein Erzeugnis mit einer Verbrauchsteuer zu belegen oder von dieser zu befreien, anerkennen müssen. Eine gegenteilige Auslegung würde sowohl der Verwirklichung des mit dieser Richtlinie verfolgten Ziels zuwiderlaufen als auch den freien Warenverkehr behindern<sup>26</sup>. Meiner Ansicht nach würde sie auch dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten gemäß Art. 4 Abs. 3 EUV zuwiderlaufen<sup>27</sup>.

43. Wurden Aromen im Herstellungsmittelmitgliedstaat nach nationalen Rechtsvorschriften zur Umsetzung von Art. 7 der Richtlinie 2008/118 in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht und hat dieser Mitgliedstaat diese Aromen nach seinen Rechtsvorschriften zur Umsetzung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 von der Steuer befreit<sup>28</sup>, muss demnach der Bestimmungsmitgliedstaat diese Erzeugnisse bei ihrer Ankunft in seinem Hoheitsgebiet genauso behandeln, es sei denn, es besteht Grund zu der Annahme, dass die Steuerbefreiung rechtswidrig gewährt wurde<sup>29</sup>. In Anbetracht der Antwort, die ich dem Gerichtshof auf die erste Frage zu geben vorschlage, ist im vorliegenden Verfahren nicht nachgewiesen worden, dass der Mitgliedstaat, in dem die Aromen hergestellt und in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht wurden, die Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 fehlerhaft angewandt hat.

<sup>26</sup> Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 41 und 42).

<sup>27</sup> Vgl. z. B. Schlussanträge des Generalanwalts Henrik Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:12, Nr. 60).

<sup>28</sup> Vgl. auch Nr. 36 der vorliegenden Schlussanträge, in der auf den Vorschlag des Verbrauchsteuerausschusses Bezug genommen wird, dass die Befreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 ab dem Zeitpunkt der Herstellung der fraglichen Aromen anwendbar sei.

<sup>29</sup> Vgl. entsprechend Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 43 und 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44. Ich schlage daher dem Gerichtshof vor, die zweite Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 ist dahin auszulegen, dass der Bestimmungsmitgliedstaat Ethylalkohol, sobald er in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht wurde und dieser Mitgliedstaat die in dieser Bestimmung vorgesehene Verbrauchsteuerbefreiung korrekt angewandt hat, in seinem Hoheitsgebiet auf dieselbe Weise behandeln muss.

### *C. Dritte Frage*

45. Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 27 Abs. 1 Buchst. e und Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83 sowie die Grundsätze der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit es einem Mitgliedstaat gestatten, einem Händler verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die in dem Mitgliedstaat, in dem diese Waren hergestellt und in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, von der Verbrauchsteuer befreit wurden, verfahrensrechtliche Anforderungen aufzuerlegen.

46. Nach Ansicht der Klägerin schreibt das rumänische Recht im Rahmen des innergemeinschaftlichen Erwerbs vor, dass die Aromen, um in den Genuss der Befreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 zu kommen, von einem zugelassenen Lagerhalter zu einem registrierten Wirtschaftsbeteiligten oder zu einem registrierten Empfänger verbracht werden müssen. Da sie die Aromen von einer irischen Gesellschaft erworben habe, die sie verkauft habe, nachdem sie nach irischem Recht in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht worden seien, könne sie diese Bedingungen nicht erfüllen. Aus den betreffenden Rechnungen sei weder hervorgegangen, dass für die Waren Verbrauchsteuern entrichtet worden waren, noch, dass für sie ein Verfahren der Steueraussetzung galt. In dem Gutachten zum irischen Recht heiße es, dass die irische Gesellschaft, von der die Klägerin die Aromen erworben habe, weder nach irischem noch nach Unionsrecht verpflichtet gewesen sei, ein zugelassener Lagerhalter zu sein, da sie keine verbrauchsteuerpflichtigen Waren besessen, verarbeitet, hergestellt oder versandt habe.

47. Irland ist der Meinung, dass den Händlern unter den in der Vorlageentscheidung dargelegten Umständen keine verfahrensrechtlichen Anforderungen auferlegt werden könnten. Die Kommission hält das Aufstellen verfahrensrechtlicher Anforderungen nur unter den nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zulässigen Umständen für möglich. Die Republik Polen und Rumänien sehen die fraglichen verfahrensrechtlichen Anforderungen als zulässig und gerechtfertigt an, da sie das Ziel verfolgten, die korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiung zu gewährleisten und Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch zu vermeiden. Insbesondere Rumänien ist der Ansicht, dass dann, wenn die Aromen außerhalb des Verfahrens der Steueraussetzung in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht werden dürften<sup>30</sup>, die Gefahr bestünde, dass sie in alkoholische Getränke umgewandelt würden, die für den Verbrauch bestimmt seien und für die keine Verbrauchsteuer entrichtet würde.

48. Mit den ersten beiden Fragen wird nur um Auslegung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 ersucht. Da die Vorlageentscheidung weder auf Art. 27 Abs. 2 Buchst. d dieser Richtlinie noch auf die nationale Regelung, die diese Bestimmung umsetzt, oder auf die

<sup>30</sup> Rumänien nimmt auf Kapitel IV Art. 17 bis 20 der Richtlinie 2008/118 Bezug, die die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung betreffen.

Umstände, unter denen diese Bestimmung auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbar sein könnte, näher eingeht, kann die dritte Frage meines Erachtens unter Bezugnahme allein auf Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 beantwortet werden.

49. Nach Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83 in Verbindung mit deren 22. Erwägungsgrund legen die Mitgliedstaaten die Bedingungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch fest. Bedingungen, die die Mitgliedstaaten aufgrund dieser Befugnis festlegen, dürfen nicht über das zur Erreichung des in dieser Bestimmung festgelegten Ziels Erforderliche hinausgehen<sup>31</sup>. Unter den Umständen, die zu dem Rechtsstreit vor dem vorlegenden Gericht geführt haben, beschränkt sich die Ausübung dieser Befugnis auf die Überprüfung, ob die Aromen tatsächlich zur Herstellung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet werden.

50. Zudem müssen die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnis zur Festlegung der Bedingungen, unter denen die Befreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 gewährt wird, die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind. Zu diesen zählen u. a. die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität<sup>32</sup>.

51. Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist zu prüfen, ob die verfahrensrechtlichen Anforderungen die Grenzen dessen überschreiten, was zur Erreichung der mit Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 rechtmäßig verfolgten Ziele angemessen und erforderlich ist. Bei der Wahl zwischen mehreren geeigneten Maßnahmen ist auf die am wenigsten belastende zurückzugreifen, und die damit verbundenen Nachteile dürfen nicht außer Verhältnis zu den verfolgten Zielen stehen<sup>33</sup>.

52. Der Grundsatz der Effektivität verlangt, dass nationale Verfahrensvorschriften die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen<sup>34</sup>.

53. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, bei dem der Ausgangsrechtsstreit anhängig ist und das die Verantwortung für seine endgültige gerichtliche Entscheidung zu übernehmen hat, festzustellen, ob die Regelung, die die rumänischen Finanzbehörden anwenden wollen, den in den Nrn. 50 bis 52 der vorliegenden Schlussanträge dargestellten Anforderungen entspricht. Die nachfolgenden Erwägungen könnten dem vorlegenden Gericht bei der Wahrnehmung dieser Aufgabe dienlich sein.

54. Im Hinblick auf das Ziel der Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung und der Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch müssen die folgenden Tatsachen berücksichtigt werden: (i) Die Aromen wurden in dem Mitgliedstaat, in dem sie hergestellt wurden, in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht, (ii) dieser Mitgliedstaat hat die Steuerbefreiung auf die Aromen korrekt angewandt, (iii) der

<sup>31</sup> Vgl. Urteil vom 9. Dezember 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 51).

<sup>32</sup> Vgl. entsprechend Urteile vom 13. Juli 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 7. November 2019, *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

<sup>33</sup> Vgl. Urteil vom 9. März 2010, *ERG u. a.* (C-379/08 und C-380/08, EU:C:2010:127, Rn. 86 und die dort angeführte Rechtsprechung).

<sup>34</sup> Vgl. Urteil vom 18. Oktober 2012, *Pelati* (C-603/10, EU:C:2012:639, Rn. 23 und 25 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

Verbrauchsteuerausschuss war der Ansicht, dass die Gewährung der Steuerbefreiung zum Zeitpunkt der Herstellung der Aromen nicht die Gefahr einer Steuerhinterziehung begründet habe<sup>35</sup>, und (iv) es gibt keinen Hinweis darauf, dass die Klägerin versucht hat, die Steuerbefreiung in betrügerischer Weise zu erlangen.

55. Was die Anwendung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität angeht, sollte das vorliegende Gericht die Behauptung der Klägerin einbeziehen, dass sie die verfahrensrechtlichen Anforderungen nicht einhalten könne, da die Aromen in dem Mitgliedstaat, der die Befreiung gewährt habe, sowohl hergestellt als auch in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden seien.

56. Unter den im beim vorlegenden Gericht anhängigen Fall gegebenen Umständen wird die Anwendung der verfahrensrechtlichen Anforderungen, auf denen die rumänischen Behörden bestehen, sehr wahrscheinlich dazu führen, dass der Klägerin rechtswidrig der Anspruch auf eine von einem anderen Mitgliedstaat korrekt gewährte Verbrauchsteuerbefreiung entzogen wird. In diesem Zusammenhang sollte das vorliegende Gericht die Rechtsprechung des Gerichtshofs berücksichtigen, wonach der Verstoß gegen rein formale Anforderungen, die nicht erforderlich sind, um die Erfüllung der materiellen Anforderungen an die tatsächliche Verwendung der betreffenden Erzeugnisse sicherzustellen, nicht das Recht des Klägers auf Inanspruchnahme der obligatorischen Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 in Frage stellen kann<sup>36</sup>.

57. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die dritte Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 und die Grundsätze der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit gestatten es einem Mitgliedstaat nur dann, einem Händler verbrauchsteuerpflichtiger Waren, der in dem Mitgliedstaat, in dem diese Waren hergestellt und in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, in den Genuss einer Verbrauchsteuerbefreiung gekommen ist, verfahrensrechtliche Anforderungen aufzuerlegen, wenn diese verfahrensrechtlichen Anforderungen unbedingt erforderlich sind, um die korrekte und einfache Anwendung der fraglichen Steuerbefreiung sicherzustellen und Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch zu vermeiden. Beim Aufstellen solcher verfahrensrechtlicher Anforderungen müssen die Mitgliedstaaten die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, einschließlich der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität, einhalten.

#### ***D. Vierte Frage***

58. Die vierte Frage beruht ersichtlich auf der Annahme, dass der Mitgliedstaat, in dem die Aromen hergestellt wurden, die Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 fehlerhaft angewandt habe. Sollte der Gerichtshof die erste Frage des vorlegenden Gerichts in der in den vorliegenden Schlussanträgen vorgeschlagenen Weise beantworten, würde die vierte Frage auf einer irrigen Annahme beruhen, so dass sie nicht beantwortet werden müsste.

<sup>35</sup> Vgl. die in Nr. 36 der vorliegenden Schlussanträge erwähnten Erwägungen.

<sup>36</sup> Vgl. entsprechend Urteile vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 31), vom 13. Juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

## VI. Ergebnis

59. Aus den vorstehenden Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Tribunalul București (Regionalgericht Bukarest, Rumänien) gestellten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Art. 27 Abs. 1 Buchst. e 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 Verbrauchsteuerbefreiung sowohl Ethylalkohol erfasst, der zur Herstellung von Aromen verwendet werden soll, die für die Bereitung nicht alkoholischer Getränke mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 Volumenprozent verwendet werden sollen, als auch Ethylalkohol, der hierfür bereits verwendet wurde.
2. Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 ist dahin auszulegen, dass der Bestimmungsmitgliedstaat Ethylalkohol, sobald er in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht wurde und dieser Mitgliedstaat die in dieser Bestimmung vorgesehene Verbrauchsteuerbefreiung korrekt angewandt hat, in seinem Hoheitsgebiet auf dieselbe Weise behandeln muss.
3. Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 und die Grundsätze der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit gestatten es einem Mitgliedstaat nur dann, einem Händler verbrauchsteuerpflichtiger Waren, der in dem Mitgliedstaat, in dem diese Waren hergestellt und in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, in den Genuss einer Verbrauchsteuerbefreiung gekommen ist, verfahrensrechtliche Anforderungen aufzuerlegen, wenn diese verfahrensrechtlichen Anforderungen unbedingt erforderlich sind, um die korrekte und einfache Anwendung der fraglichen Steuerbefreiung sicherzustellen und Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch zu vermeiden. Beim Aufstellen solcher verfahrensrechtlicher Anforderungen müssen die Mitgliedstaaten die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, einschließlich der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität, einhalten.