



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
EVGENI TANCHEV
vom 21. Januar 2021¹

Rechtssache C-279/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
gegen
WR

(Vorabentscheidungsersuchen des Court of Appeal [Rechtsmittelgericht, Vereintes Königreich])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Verbrauchsteuer – Richtlinie 2008/118/EG –
Verbrauchssteuerschuldner – Person, in deren Besitz sich die zur Lieferung vorgesehenen Waren
befinden – An der Unregelmäßigkeit beteiligte Person – Begriff – Beförderer der Waren –
Unschuldiger Ausführer“

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen ersucht der Court of Appeal (Rechtsmittelgericht, Vereinigtes Königreich) um Auslegung von Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118/EG². Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Steuer- und Zollbehörde des Vereinigten Königreichs, im Folgenden: HMRC) und WR über die Rechtmäßigkeit des gegen diesen ergangenen Verbrauchsteuerbescheids für Waren, die er rechtswidrig in das Vereinigte Königreich verbracht hatte. Im Wesentlichen geht es in erster Linie um die Frage, ob ein Lastkraftwagenfahrer (WR), in dessen Besitz sich die Waren, für die die Steuer nicht entrichtet worden war, zum Zeitpunkt der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs befanden, nach der Richtlinie *verschuldensunabhängig* für die Entrichtung der Steuer *haftet*.

I. Rechtlicher Rahmen

2. Für die Zwecke der vorliegenden Schlussanträge genügt es, auf die Unionsvorschriften und die nationalen Vorschriften zu verweisen, wie sie in den Rn. 14 bis 24 des Urteils des vorlegenden Gerichts vom 19. März 2019 ausführlich dargestellt sind³.

II. Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

3. Am 6. September 2013 hielten Beamte der United Kingdom Border Agency (Grenzbehörde des Vereinigten Königreichs, im Folgenden: UKBA) in den Östlichen Docks von Dover einen von WR – einem selbständigen Erwerbstätigen – gefahrenen Lastkraftwagen an. Der Lkw war mit 26 Paletten Bier beladen. WR legte den UKBA-Beamten einen CMR(Cargo Movement Requirement, Ladungsbeförderungserfordernis)-Frachtbrief vor, dem zufolge für diese Waren ein elektronisches Verwaltungsdokument mit einer ARC(Administrative Reference Code, administrativer

¹ Originalsprache: Englisch.

² 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, im Folgenden: Richtlinie).

³ [2019] EWCA Civ 465 (im Folgenden: Urteil vom 19. März 2019).

Referenzcode)-Nummer ausgegeben worden war. Laut CMR-Frachtbrief war Versender ein Zolllager in Deutschland und Empfänger die Seabrook Warehousing Ltd, ein Zolllager im Vereinigten Königreich. Den Unterlagen nach handelte es sich somit um Waren, die im Verfahren der Steueraussetzung nach Art. 4 Abs. 7 der Richtlinie befördert wurden.

4. Die UKBA-Beamten überprüften dies jedoch im EMCS-System (Excise Movement and Control System, System zur Kontrolle der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren) und stellten fest, dass der auf dem CMR-Frachtbrief angegebene ARC bereits im Zusammenhang mit einer früheren Biersendung an Seabrooks verwendet worden war. Die Ladung wurde somit entgegen den Unterlagen nicht unter Steueraussetzung befördert. Mit der Ankunft der Waren im Vereinigten Königreich entstand dort also ein Steueranspruch.

5. Daher erließ die HMRC gegenüber WR einen Verbrauchsteuerbescheid über 22 779 Pfund Sterling (GBP) (etwa 25 200 Euro) gemäß Regulation 13(1) und (2) der Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 (Verordnung von 2010 über verbrauchsteuerpflichtige Waren [Besitz, Beförderung, Entstehung des Steueranspruchs]) sowie einen Bußgeldbescheid über 4 897,48 GBP (etwa 5 400 Euro) gemäß Schedule 41 des Finance Act 2008 (Finanzgesetz von 2008).

6. WR erhob gegen den Verbrauchsteuerbescheid (und den Bußgeldbescheid) Klage beim First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], im Folgenden: FtT), das folgenden Sachverhalt feststellte: WR ist ein erfahrener Lkw-Fahrer, der von 2009 bis 2013 bei einem Spediteur beschäftigt war und sich seit 2013 als Selbständiger betrachtete (als solcher ist er bei der Steuerbehörde aber erst seit 2015 angemeldet). Er wurde in bar ohne Abzüge bezahlt. Irgendwann im Jahr 2014 verdingte er sich bei einem Unternehmen, das ihm als „Kells“ bekannt war, für 250 GBP pro Woche bei zwei bis drei Arbeitstagen bzw. 350 bis 360 GBP, wenn er länger arbeitete. Es gab keinen schriftlichen Vertrag, und er wurde in bar bezahlt, wobei ihm das Geld entweder persönlich übergeben oder auf dem Lkw-Parkplatz hinterlassen wurde, wo er es sich abholen konnte.

7. Gemäß den Feststellungen des FtT begab sich WR üblicherweise zu einem Lkw-Parkplatz und holte von dort einen leeren Anhänger, den er zu einem gesicherten Anhängerparkplatz in Calais (Frankreich) fuhr und gegen einen beladenen Anhänger mit Waren, die in das Vereinigte Königreich gebracht werden sollten, tauschte. Die Dokumente für die Ladung befanden sich in einem Rohr an der Seite des Anhängers. Er besah sich die Dokumente, einen CMR und den Lieferschein, um die Art der zu befördernden Waren und ihren Bestimmungsort festzustellen. In dem beruflichen Umfeld, in dem WR tätig war, ist es anscheinend nicht ungewöhnlich, dass Lkw-Fahrer von Zeit zu Zeit mit solchen informellen Vereinbarungen beschäftigt werden (unabhängig davon, ob dies durch die Umstände gerechtfertigt ist), wobei sie ohne jede schriftliche Festlegung der Vereinbarungen in bar bezahlt werden, nicht daran interessiert sind, für wen sie tätig sind, und darauf achten, nicht in das Blickfeld der HMRC zu geraten.

8. Dem FtT zufolge übernahm WR am 6. September 2013 eine für ein Verbrauchsteuerlager (Seabrook) im Vereinigten Königreich bestimmte Sendung Bier. WR wusste daher, dass die Ladung aus verbrauchsteuerpflichtigen Waren bestand. Im Anschluss an das in Nr. 4 der vorliegenden Schlussanträge Beschriebene beschlagnahmten die UKBA-Beamten das Fahrzeug und die verbrauchsteuerpflichtigen Waren. WR benachrichtigte die Person, die ihm den Auftrag zur Abholung der Waren gegeben hatte („Des“), von dem Vorfall und wurde in Dover abgeholt. Er erhielt sein Geld für die betreffende Woche und hatte keinen weiteren Kontakt mit Des.

9. Nach Ansicht des FtT war WR nicht Mittäter des Schmuggelversuchs. Er unterlag der Kontrolle derjenigen, die den Warenschmuggel veranlassten, und diese Personen hatten zum Zeitpunkt der Beschlagnahme der Waren die tatsächliche und rechtliche Verfügungsgewalt über die Waren. WR hatte kein eigenes Interesse an den Waren, sein einziges Interesse bestand darin, die Anweisungen zur Abholung und Auslieferung zu befolgen und dafür ein bescheidenes Entgelt zu erhalten. Er war auch nicht der Eigentümer des Fahrzeugs. Die Identität derjenigen, die hinter diesem Schmuggelversuch

steckten und vorsätzlich daran beteiligt waren, kann nicht festgestellt werden. Die einzigen Informationen, über die WR verfügte, ergaben sich aus den Dokumenten, die er bei der Abholung der Waren vorfand, und auf den ersten Blick handelte es sich danach um Warenbewegungen im Rahmen einer gültigen Steueraussetzung. WR hatte keine Möglichkeit, nachzuprüfen, ob die ARC-Nummer im CMR bereits verwendet worden war. Die Unterlagen enthielten nichts, was ihm zu einer näheren Prüfung Veranlassung gegeben hätte, und er hatte keinen Zugang zum EMCS-System.

10. Das FtT zog daher die Rechtsprechung der Criminal Division (Abteilung für Strafsachen) des Court of Appeal (Rechtsmittelgericht)⁴ heran und traf folgende Feststellungen: i) „[D]as tatsächliche oder hypothetische Wissen um den physischen Besitz [durch WR von] geschmuggelter Ware kann ausreichen, um den ‚Besitz‘ zu begründen ... mit der Folge, dass eine solche Person nicht mehr als ‚unschuldiger Ausführer‘ anzusehen ist“; ii) WR war jedoch ein unschuldiger Ausführer, so dass davon auszugehen ist, dass er die Waren weder in „Besitz“ hatte noch die „Lieferung vor[nahm]“ im Sinne von Regulation 13; iii) „[w]ürde man bei dem festgestellten Sachverhalt WR die Steuerschuld auferlegen, würde dies schwierige Fragen nach der Vereinbarkeit mit den Zielen der Rechtsvorschriften aufwerfen“. Das FtT gab der Klage von WR statt und hob den Verbrauchsteuerbescheid (und den Bußgeldbescheid) auf.

11. Die HMRC legte dagegen Berufung beim Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Gericht zweiter Instanz [Kammer für Steuer- und Finanzsachen], Vereinigtes Königreich) ein. Dieses Gericht wies die Berufung zurück und führte insoweit aus, dass die Tatsachenfeststellungen des FtT nicht angefochten würden und daher davon auszugehen sei, dass WR weder tatsächlich noch hypothetisch von dem Schmuggelversuch Kenntnis gehabt habe. Es stützte sich ebenfalls im Wesentlichen auf die Ausnahme für den „unschuldigen Ausführer“ und bestätigte die Entscheidung des FtT.

12. Die HMRC legte dagegen Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht (dem Court of Appeal [Rechtsmittelgericht]) ein. Dieses Gericht hat das Rechtsmittel gegen das Urteil der Vorinstanz in Bezug auf den nach Schedule 41 des Finanzgesetzes von 2008 erlassenen Bußgeldbescheid zurückgewiesen. Es hat jedoch Zweifel an der Richtigkeit der Entscheidung des Upper Tribunal (Gericht zweiter Instanz). Insbesondere sei unklar, ob ein Lkw-Fahrer, der weder ein Recht noch ein Interesse an den Waren habe und weder wisse noch Grund zu der Annahme habe, dass die Waren verbrauchsteuerpflichtig seien, diese Steuern nach Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie schulde.

13. Vor diesem Hintergrund hat der Court of Appeal (Rechtsmittelgericht, Vereinigtes Königreich) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist eine Person (im Folgenden: P), die den physischen Besitz an verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu einem Zeitpunkt innehat, zu dem diese Waren im Mitgliedstaat B verbrauchsteuerpflichtig werden, nach Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 Steuerschuldner für diese Verbrauchsteuer, wenn sie
 - a) kein rechtliches oder wirtschaftliches Interesse an den verbrauchsteuerpflichtigen Waren hat,
 - b) die steuerpflichtigen Waren gegen Entgelt im Auftrag Dritter vom Mitgliedstaat A in den Mitgliedstaat B befördert hat,
 - c) zwar wusste, dass es sich bei den in ihrem Besitz befindlichen Waren um verbrauchsteuerpflichtige Waren handelte, aber nicht wusste und auch keinen Grund zu der Annahme hatte, dass die Waren im Mitgliedstaat B zu oder vor dem Zeitpunkt, zu dem sie verbrauchsteuerpflichtig wurden, verbrauchsteuerpflichtig geworden waren?

⁴ Urteil in der Rechtssache Taylor and Wood v R [2013] EWCA Crim 1151.

2. Ist die Frage 1 anders zu beantworten, wenn P nicht wusste, dass es sich bei den in ihrem Besitz befindlichen Waren um verbrauchsteuerpflichtige Waren handelte?

III. Würdigung

A. Kurze Zusammenfassung des Vorbringens der Beteiligten

14. WR, die Regierung des Vereinigten Königreichs, die niederländische und die italienische Regierung sowie die Europäische Kommission haben beim Gerichtshof schriftliche Erklärungen eingereicht.

15. WR (der Rechtsmittelgegner des Ausgangsverfahrens) macht im Wesentlichen geltend, dass die beiden nationalen Gerichte ihn zu Recht als „unschuldigen Ausführenden“ qualifiziert hätten, da er weder ein Recht noch ein Interesse an den Waren gehabt habe, die er gegen Entgelt für Dritte befördert habe, und weder gewusst habe noch hätte wissen müssen, dass bezüglich der von ihm beförderten Waren Steuern hinterzogen worden seien. Er sei deshalb nicht nach Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie zur Zahlung dieser Steuern verpflichtet. Eine Entscheidung, dass jemand in seiner Lage verbrauchsteuerpflichtig sei, würde ein wirtschaftliches Chaos verursachen, weil sie bedeuten würde, dass ein Zusteller (z. B. von DHL), der eine Kiste Wein vom Punkt A abhole und zum Punkt B liefere (allein weil er aufgrund der Kennzeichnung auf dem Paket wisse oder hätte wissen müssen, dass das Paket Wein enthalte), steuerpflichtig wäre, wenn sich herausstellte, dass für diese Kiste keine Steuer entrichtet worden sei.

16. Sodann sei Art. 38 der Richtlinie, wonach für eine wegen einer Unregelmäßigkeit bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren entstehende Steuerschuld „jede Person, die an der Unregelmäßigkeit beteiligt war“, hafte, dahin auszulegen, dass er auf jemanden Bezug nehmen solle, der von der Unregelmäßigkeit gewusst habe oder hätte wissen müssen.

17. Schließlich enthalte die Richtlinie keinen Anhaltspunkt dafür, dass diese Steuer von Personen erhoben werden solle, die an den beförderten Waren kein Interesse besäßen und nicht wüssten (und auch keinen Grund zu der Annahme hätten), dass die für diese Waren zu entrichtende Steuer noch nicht bezahlt sei. Eine solche Auslegung wäre nicht angemessen und erforderlich, um die mit der Richtlinie verfolgten Ziele zu erreichen, und würde daher gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen.

18. Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die niederländische Regierung sowie die Kommission machen im Wesentlichen geltend, dass Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie dahin auszulegen sei, dass die Person – wie WR –, in deren „Besitz“ sich die Waren zum Zeitpunkt der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs befänden, diese Steuern schulde.

19. Die italienische Regierung gelangt zu demselben Schluss, beruft sich dabei aber auf Art. 38 der Richtlinie.

B. Prüfung

1. Vorbemerkungen

20. Meines Erachtens sind die beiden Fragen gemeinsam zu beantworten, da das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen möchte, ob ein Lkw-Fahrer wie WR die Verbrauchsteuer insbesondere auf der Grundlage von Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie zu entrichten hat, wenn er kein Interesse an den Waren hat und weder weiß noch Grund zu der Annahme hat, dass die Waren verbrauchsteuerpflichtig geworden sind.

21. Aus den nachstehend dargelegten Gründen bin ich zu dem Schluss gelangt, dass der von allen Beteiligten (mit Ausnahme von WR) vertretene Standpunkt richtig ist. Die obige Frage ist daher zu bejahen: Ein Lkw-Fahrer wie WR haftet verschuldensunabhängig für die Zahlung der Verbrauchsteuer.

22. Nachstehend prüfe ich insbesondere das Ziel der Maßnahme, den Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und die möglichen Analogien zu anderen rechtlichen Rahmen.

23. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind nämlich bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden⁵. Ebenso sind Bedeutung und Tragweite von Begriffen, die das Unionsrecht nicht definiert, entsprechend ihrem üblichen Sinn nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch und unter Berücksichtigung des Zusammenhangs, in dem sie verwendet werden, und der mit der betreffenden Regelung verfolgten Ziele zu bestimmen⁶.

2. Zweck der Richtlinie 2008/118 und Ziel der einschlägigen Bestimmungen

24. Der Hauptzweck der Richtlinie besteht darin, in bestimmtem Umfang den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu regeln, um zu gewährleisten, dass die Verbrauchsteuern in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise erhoben werden⁷. Diese Harmonisierung sollte zu einem nahtlosen System führen, bei dem die Verbrauchsteuer systematisch vor der Überführung der Waren in den freien Verkehr entrichtet wird (um den freien Verkehr der Waren zu ermöglichen und gleichzeitig sicherzustellen, dass die nationalen Behörden tatsächlich die korrekte Steuerschuld einziehen) und das eine Doppelbesteuerung von zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätzen verhindert.

25. Im vorliegenden Fall wurden die Waren nicht unter Steueraussetzung befördert, da die Unterlagen gefälscht waren (die verbrauchsteuerpflichtigen Waren wurden mit einem CMR-Frachtbrief befördert, in dem eine falsche ARC-Nummer angegeben war).

26. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass die betreffenden Waren infolge der Ungültigkeit des Dokuments, mit dem nachgewiesen werden sollte, dass diese Waren im Rahmen des Systems der Aussetzung der Verbrauchsteuern in den Verkehr gebracht und zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten wurden, bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind und daher zum Zeitpunkt ihrer Ankunft im Vereinigten Königreich unmittelbar der Verbrauchsteueranspruch entstanden ist.

27. Unter Berücksichtigung des (in Nr. 24 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten) Zwecks führt die Richtlinie eine Reihe von Personen an, die Steuerschuldner sind.

28. So sind nach Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie Steuerschuldner: a) die Person, die die Lieferung der Waren vornimmt, b) die Person, in deren Besitz sich die Waren befinden (im rein objektiven Sinne des physischen Besitzes der Waren), oder c) die Person, an die die Waren in dem zweiten Mitgliedstaat geliefert werden. Im Fall einer Unregelmäßigkeit ist gemäß Art. 38 Abs. 3 der Richtlinie Steuerschuldner die „Person, die nach Artikel 34 Absatz 2 Buchstabe a oder Artikel 36 Absatz 4 Buchstabe a die Sicherheit für die Entrichtung der Steuer geleistet hat“, und „jede Person, die an der Unregelmäßigkeit beteiligt war“.

⁵ Urteile vom 26. Januar 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, Rn. 26), und vom 19. Juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁶ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Dezember 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁷ Vgl. Urteil vom 5. April 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, Rn. 39).

29. Was die Ziele der Richtlinie angeht, soll, wie ich im nächsten Abschnitt erläutern werde, der *weite Wortlaut* der betreffenden Bestimmungen, die eine Reihe von Personen betreffen, die potenziell Steuerschuldner sind, ohne dass insoweit eine Rangfolge festgelegt wäre, und die gesamtschuldnerisch haften, gewährleisten, dass die geschuldete Steuer tatsächlich entrichtet wird – und dafür *muss jemand haften*. Diese Auffassung hat auch der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung vertreten⁸.

30. Gemäß Art. 8 Abs. 2 der Richtlinie gilt der *Grundsatz der gesamtschuldnerischen Haftung*: „Gibt es für eine Verbrauchsteuerschuld mehrere Steuerschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Steuerschuld verpflichtet.“

31. Dieser Grundsatz besagt, dass *jeder Schuldner* für die *gesamte Verbindlichkeit* haftet und es dem Gläubiger grundsätzlich freisteht, die Erfüllung dieser Verbindlichkeit von einem oder mehreren Schuldnern seiner Wahl zu verlangen⁹.

32. Ich bin der Ansicht, dass die Entscheidung des Unionsgesetzgebers, den Grundsatz der gesamtschuldnerischen Haftung anzuwenden, der Systematik der Richtlinie entspricht, *die tatsächliche Einziehung der geschuldeten Verbrauchsteuer zu gewährleisten*. Dies ergibt sich aus den Erwägungsgründen 15, 19 und 20 der Richtlinie, und die Bedeutung dieses Punktes wurde auch in der Rechtssache van de Water hervorgehoben¹⁰.

33. Ferner wurde, wie aus dem achten Erwägungsgrund hervorgeht, mit der Richtlinie nicht nur harmonisiert, bei welchen Waren und an welchem Ort ein Steueranspruch besteht, sondern auch, welche Personen verbrauchsteuerpflichtig sind. Daher ist eine Person, in deren physischem Besitz sich die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten verbrauchsteuerpflichtigen Waren befinden, unabhängig davon, ob sie weiß oder wissen müsste, dass die Waren steuerpflichtig sind, Steuerschuldner.

34. Der eigentliche Zweck der gesamtschuldnerischen Haftung besteht nämlich darin, die den nationalen Behörden zur Verfügung stehenden Rechtsdurchsetzungsmöglichkeiten zu erweitern und so die tatsächliche Einziehung geschuldeter Verbrauchsteuern zu unterstützen¹¹ sowie die Eigenmittel der Union zu schützen.

35. Ich bin (wie auch die niederländische Regierung) der Auffassung, dass der oben genannte Zweck (Nr. 24 der vorliegenden Schlussanträge) beeinträchtigt würde, wenn die Steuerbehörden nachweisen müssten, dass der Verbrauchsteuerschuldner auch weiß, dass auf die betreffenden Waren Verbrauchsteuer zu entrichten ist. Ein derartiges Erfordernis würde die Einziehung der geschuldeten Steuer in der Praxis erheblich erschweren.

36. Tatsächlich fördert das Erfordernis der Kenntnis die Hinterziehung von Verbrauchsteuern. Bei verbrauchsteuerpflichtigen Umsätzen sind häufig Netzwerke involviert, in denen Handel, Transport und Weiterverkauf stattfinden und mehrere Personen jeweils eine individuelle (kleine) Rolle spielen. Es ist also durchaus möglich, dass jemand – wie etwa ein Lkw-Fahrer –, der keine persönliche Kenntnis hat und nur ein kleines Glied in der gesamten Kette ist, gleichwohl haftbar gemacht werden können muss, da sonst keine effektive Besteuerung möglich ist.

⁸ Urteile vom 5. April 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, Rn. 41 und 42), und vom 3. Juli 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, Rn. 25 und 26).

⁹ Vgl. Urteil vom 18. Mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, Rn. 85).

¹⁰ Vgl. Urteil vom 5. April 2001 (C-325/99, EU:C:2001:201, Rn. 41) und Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, Nr. 27).

¹¹ Vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 18. Mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, Rn. 88).

37. Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs hinzugefügt hat, würde die Einführung eines Wissenserfordernisses in das Konzept des „Besitzes“ oder der „Lieferung“ in Art. 8 Abs. 1 Buchst. b und Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie deren Sinn und Zweck untergraben. Damit würde ein Mittel geschaffen, mit dem die Verbrauchsteuer relativ leicht umgangen werden könnte. Eine Person, die im physischen Besitz von abgabepflichtigen Waren angetroffen wird, könnte demnach – wie WR es vorliegend getan hat – einfach die Person, die ihn mit der Beförderung der Waren beauftragt hat, oder andere das Eigentum an den Waren betreffende Einzelheiten nicht angeben (entweder vorsätzlich oder weil ihr gegenüber falsche Angaben gemacht wurden).

38. Auch dies würde die Bekämpfung von Betrug und Missbrauch erschweren, während die Systematik der Richtlinie selbst und ihre Erwägungsgründe erfordern, dass *die nationalen Behörden dafür sorgen, dass die geschuldete Steuer tatsächlich eingezogen wird* (siehe Nr. 32 der vorliegenden Schlussanträge).

39. Das von WR im Zusammenhang mit dem Beispiel eines DHL-Fahrers vorgebrachte Argument (in Nr. 15 der vorliegenden Schlussanträge)¹² ist leicht zurückzuweisen. Eine Person, die eine Lieferung für DHL durchführt, wäre nicht steuerpflichtig, wohl aber DHL – das Unternehmen selbst. Wie die niederländische Regierung ausgeführt hat, ist WR als Selbständiger und damit als Unternehmer anzusehen, der sich bereit erklärt hat, ohne schriftlichen Vertrag zu arbeiten und in bar bezahlt zu werden. Zum Unternehmertum gehört das unternehmerische Risiko, und dazu gehört, dass ein Unternehmer persönlich für die Personen verantwortlich ist, mit denen er Geschäfte macht und von denen er Aufträge annimmt. Außerdem kann sich ein Unternehmer gegen solche Risiken durch eine Versicherung oder durch vertragliche Zuweisung dieser Risiken an die Kunden schützen.

3. Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen

40. Schuldner der Verbrauchsteuer ist je nach den in Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie genannten Fällen die Person, die die Lieferung vornimmt, oder diejenige, in deren Besitz sich die zur Lieferung vorgesehenen Waren befinden, oder die Person, an die die Waren geliefert werden.

41. Meines Erachtens ist der Wortlaut dieser Vorschrift klar und zugleich besonders weit gefasst.

42. Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs hervorgehoben hat, enthält die Richtlinie (wie auch ihre Vorgängerin, die Richtlinie 92/12/EWG¹³) nichts, was die Mitgliedstaaten daran hindern würde, von jeder Person, die verbrauchsteuerpflichtige Waren außerhalb des Verfahrens der Steueraussetzung zu gewerblichen Zwecken besitzt, die Zahlung der fälligen Steuerschuld zu verlangen, und es gibt auch kein Erfordernis, dass eine Person, um im „Besitz“ der Waren zu sein, besondere Kenntnisse über ihren Steuerstatus haben muss.

43. Die normale Bedeutung der in der Richtlinie verwendeten Begriffe „Besitz“ und „Lieferung“ von Waren besteht eindeutig darin, dass sie nur den physischen Besitz der Waren erfordern. Da die verschiedenen Sprachfassungen des Textes in dieser Hinsicht keine Abweichungen aufweisen, kann davon ausgegangen werden, dass der Ausdruck „Person, ... in deren Besitz sich die ... Waren befinden“ jeden erfasst, in deren physischem Besitz sich die Waren befinden, es sei denn, diese Auslegung wird durch den Zweck der Vorschrift oder durch allgemeine Rechtsgrundsätze widerlegt.

44. Hätte der EU-Gesetzgeber gewollt, dass tatsächliche oder hypothetische Kenntnis erforderlich ist, hätte er dies ausdrücklich vorgesehen.

¹² So wurde von Praktikern bereits in der Vergangenheit argumentiert. Vgl. Snell, C., „Whose duty is it anyway?“, *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, Winter 2015/2016, S. 8 bis 9.

¹³ 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).

45. Es trifft zu, dass es in den Verbrauchsteuervorschriften der Union keine Definition des Begriffs „Besitz“ gibt. Wie die Kommission jedoch ausgeführt hat, zeigt eine kontextbezogene Auslegung, dass es eine solche Definition in den zollrechtlichen Vorschriften gibt, einem System, das viele Parallelen zu den verbrauchsteuerrechtlichen Vorschriften aufweist. Nach Art. 5 Nr. 34 des Unionszollkodex¹⁴ ist „Besitzer der Waren“ ... die Person, die Eigentümer der Waren ist oder eine ähnliche Verfügungsbefugnis besitzt *beziehungsweise in deren tatsächlicher Verfügungsgewalt sich die Waren befinden*“ (Hervorhebung nur hier).

46. Die weite Formulierung des Art. 33 der Richtlinie soll sicherstellen, dass die Verpflichtung *jeden* trifft, der die Waren bis zur Entrichtung der Steuer besitzt, wie vom Gerichtshof in der Rechtssache Gross¹⁵ ausgeführt. Die Rechtssache betraf die Auslegung von Art. 7 der Richtlinie 92/12 (dem Vorläufer von Art. 33 der Richtlinie) und insbesondere die Frage, ob aufeinanderfolgende Besitzer von in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Waren Schuldner der Verbrauchsteuer sein können. Dies wird schließlich auch durch den Zweck der Richtlinie gestützt, nämlich sicherzustellen, dass die geschuldete Steuer tatsächlich eingezogen wird.

47. Dass der Ansatz des Gerichtshofs in der Rechtssache Gross der richtige ist, wurde auch in der juristischen Literatur bestätigt¹⁶.

48. Wie das Upper Tribunal (Gericht zweiter Instanz) des Vereinigten Königreichs bereits in der Rechtssache B&M Retail Ltd v HMRC¹⁷ – die zwar nicht unmittelbar Art. 33 der Richtlinie, sondern die Auslegung von Art. 7 der Richtlinie und die Haftung nach diesem Artikel betraf, aber hier dennoch relevant ist – zutreffend entschied, „lässt sich dem Urteil Gross unserer Ansicht nach eindeutig entnehmen, dass die Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats, sobald verbrauchsteuerpflichtige Waren, für die die Steuer nicht entrichtet wurde, innerhalb dieses Mitgliedstaats im Umlauf sind, die Möglichkeit haben, zu entscheiden, welcher der aufeinanderfolgenden Besitzer der Waren die Steuer zu zahlen hat, vorausgesetzt, es hat keine vorherige Besteuerung stattgefunden. Dies steht im Einklang mit dem der Richtlinie von 2008 zugrunde liegenden Grundsatz ..., dass es die Pflicht des betreffenden Mitgliedstaats ist, dafür zu sorgen, dass die Steuer auf Waren entrichtet wird, die nachweislich in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind. Die Entscheidung in der Rechtssache stimmt daher mit dem Prinzip überein, dass es möglich sein sollte, eine Person, die nachweislich im Besitz von Waren ist, für die keine Steuern entrichtet wurden, zur Zahlung der Steuer heranzuziehen, selbst wenn diese Waren möglicherweise in diesem Mitgliedstaat bereits zuvor in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, solange keine vorherige Erhebung der ausstehenden Steuern erfolgt ist“.

49. Ich zitiere hier auch zustimmend das Urteil vom 19. März 2019 (Rn. 66), in dem das vorliegende Gericht wie folgt entschieden hat: „Wir stimmen zu, dass der der Richtlinie von 2008 zugrunde liegende Grundsatz darin besteht ..., dass jeder Mitgliedstaat verpflichtet ist, dafür zu sorgen, dass die Steuer entrichtet wird ... Es wäre eine Verzerrung des Binnenmarkts, würden die Mitgliedstaaten keine Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass Waren, für die die Verbrauchsteuer hätte entrichtet werden müssen, nicht frei im Binnenmarkt neben Waren verkehren können, für die die Steuer entrichtet wurde. Wie das Upper Tribunal im Urteil *Davison und Robinson*^[18] weiter feststellte, muss die HMRC in Ermangelung einschlägiger Informationen über eine vorherige Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr von der Person Steuern erheben, die die fraglichen Waren in Besitz hat, wenn dies der einzige Verbrauchsteuerpunkt ist, der festgestellt werden kann. Wir

14 Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. 2013, L 269, S. 1).

15 Urteil vom 3. Juli 2014, C-165/13, EU:C:2014:2042.

16 Vgl. u. a. Rehberg, E., und Ring, N., „Steuerschuld als ‚zweiter‘ Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?“, *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014 (Ausgabe 3), S. 51, und Bogaerts, D., „Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice“, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, Ausgabe 10, S. 52 bis 53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

18 *Davison and Robinson Ltd v HMRC* [2018] UKUT 437 (TCC).

nehmen das Vorbringen der HMRC zur Kenntnis, dass in Fällen, in denen ein Fahrer – wie hier [WR] – nicht in der Lage ist, den Versender, den Importeur oder seinen Arbeitgeber zu identifizieren, die einzige Person, von der die Steuer erhoben werden kann, der Fahrer selbst ist. Wenn von ihm in Fällen, in denen die HMRC oder ein Gericht zu dem Schluss gelangen, dass er nicht wusste, dass die Waren steuerpflichtig waren, die Steuer nicht erhoben werden kann, sind die Gelegenheiten für Schmuggel und Betrug offensichtlich größer. Dementsprechend scheint die verschuldensunabhängige Haftung ein akzeptiertes Merkmal der Regelung im Rahmen der aufeinanderfolgenden Richtlinien gewesen zu sein, wie zunächst ... im Urteil Greenalls erläutert¹⁹⁾“.

50. Ich kann mich der Analyse im Urteil Greenalls nur anschließen, in der Lord Hoffmann in Rn. 4 seiner Urteilsbegründung (der sich die Mehrheit des House of Lords anschloss) feststellte, dass „[d]ie Richtlinie [von 1992] im Rahmen der Schaffung eines Binnenmarkts ohne Steuergrenzen erlassen wurde. Der Hauptzweck der Richtlinie bestand darin, über ein einheitliches Regelwerk zur Bestimmung des Zeitpunkts der Entstehung des Steueranspruchs zu verfügen, um zu vermeiden, dass in verschiedenen Ländern Steuer auf dieselben Waren erhoben werden kann“. In diesem Urteil entschied das House of Lords, dass eine Lagerhausgesellschaft verschuldensunabhängig für die Steuer auf hergestellten Wodka haftet, der aus ihrem Steuerlager zur Ausfuhr freigegeben, aber zu einem bestimmten Zeitpunkt in betrügerischer Absicht umgeleitet worden war. Unter Bezugnahme auf das Urteil van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201) führte Lord Hoffmann (in Rn. 7) aus, dass die Identität des oder der Steuerpflichtigen nach der „Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr“ eine Frage sei, die die Mitgliedstaaten selbst zu entscheiden hätten. In der einschlägigen Vorschrift seien die Wörter „in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt“ nicht durch Wörter wie „rechtmäßig“ qualifiziert. Lord Hoffmann gelangte daher zu dem Schluss, dass die Lagerhausgesellschaft verschuldensunabhängig hafte.

51. Ich bin ebenfalls der Auffassung, dass jeder Besitzer der Waren wie hier WR als verschuldensunabhängig haftend anzusehen ist.

52. Ich stimme dem vorlegenden Gericht zu, wenn es in den Rn. 67 und 68 seines Urteils vom 19. März 2019 außerdem feststellt, dass „[d]ieser Grundsatz in unseren Augen in den Bestimmungen der Richtlinie und der Verordnung zum Ausdruck kommt. Wir stimmen zu ..., dass die natürliche Bedeutung der Wörter ‚Besitz‘ oder ‚Lieferung‘ von Waren nicht voraussetzt, dass die Person sich des steuerlichen Status der Waren bewusst ist. Obgleich Fairness und Verhältnismäßigkeit natürlich Eckpfeiler des Unionsrechts wie auch des Common Law sind, schließen sie die Auferlegung einer verschuldensunabhängigen Haftung nicht zwangsläufig aus. Wir sind der Ansicht, dass das Argument, dass es angesichts der der Richtlinie zugrunde liegenden Grundsätze nicht gegen die Grundsätze der Fairness oder Verhältnismäßigkeit verstößt, einen Fahrer unter diesen Umständen verschuldensunabhängig haftbar zu machen, sehr gewichtig ist. ... Üblicherweise werden objektive Ereignisse oder Umsätze besteuert, ungeachtet dessen, was im Kopf des Steuerzahlers vorgeht“.

53. Wie die niederländische Regierung ausgeführt hat, wird diese wörtliche Auslegung von Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie durch die Systematik der Richtlinie bestätigt. Das Wissenserfordernis ist in der Richtlinie nur im Fall einer Unregelmäßigkeit bei der Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung im Sinne von Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii der Richtlinie vorgesehen. Auch dies wird durch das Urteil Gross gestützt²⁰⁾. Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass Art. 33 Abs. 3 nicht in einer Weise ausgelegt werden darf, die „die Erhebung der mit dem Überschreiten einer Grenze der Union verbundenen Verbrauchsteuer unsicherer machen“ würde.

¹⁹ Greenalls Management Ltd v Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

²⁰ Urteil vom 3. Juli 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, Rn. 24 bis 27).

54. In der Praxis wird nämlich bei einer solchen Beförderung immer eine Sicherheit verlangt (in den meisten Fällen vom Versender der verbrauchsteuerpflichtigen Waren). In einem solchen Fall ist die Erhebung der Verbrauchsteuer gewährleistet. Aus diesen Gründen hat sich der Unionsgesetzgeber in Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii der Richtlinie dafür entschieden, die Steuerpflicht anderer Personen, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt waren, auf diejenigen zu beschränken, die von der Unrechtmäßigkeit der Entnahme wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen.

55. In Fällen, in denen es an einer solchen Sicherheit mangelt, da – wie in der vorliegenden Rechtssache – kein entsprechendes Erfordernis bestand, wurde die Aufnahme des Wissenserfordernisses durch den Gesetzgeber nicht als wünschenswert angesehen. Daher nahm der Unionsgesetzgeber das Wissenserfordernis nicht in Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie auf.

56. Was den Sachverhalt im Ausgangsverfahren betrifft, so geht es – wenn man den Ansatz der nationalen Steuerbehörden zugrunde legt – in der vorliegenden Rechtssache nicht um eine von Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie erfasste unrechtmäßige Entnahme aus der Steueraussetzung, sondern um einen unrechtmäßigen Besitz von Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Steuer entrichtet wurde, was nach Ansicht der nationalen Steuerbehörden die Steuerpflicht nach Art. 33 der Richtlinie begründet.

57. Wie die Kommission ausgeführt hat, ist die Situation jedoch im Wesentlichen dieselbe: Steuerpflichtige Waren werden außerhalb des Steueraussetzungsverfahrens in Besitz gehalten, so dass sofort Steuern zu entrichten sind. Die Beförderung von besteuerten Waren zwischen Mitgliedstaaten muss nicht unter Steueraussetzung erfolgen, unterliegt aber dennoch einer weitgehend analogen Regelung. Aus der Sicht des Bestimmungsmitgliedstaats besteht tatsächlich kein Unterschied zwischen Waren, die in einem anderen Mitgliedstaat unrechtmäßig aus der Steueraussetzung entnommen und in den Bestimmungsmitgliedstaat verbracht wurden, und Waren, für die in einem anderen Mitgliedstaat Steuern entrichtet wurden und die dann in den Bestimmungsmitgliedstaat verbracht wurden. In beiden Fällen besteht eine unmittelbare Steuerpflicht.

58. Aus allen vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Bedeutung des Wortes „Besitz“ in Art. 33 Abs. 1 und 3 der Richtlinie den einfachen körperlichen Besitz umfasst.

4. Art. 38 der Richtlinie 2008/118

59. Ich stimme der niederländischen und der italienischen Regierung sowie der Kommission zu, die im Wesentlichen geltend machen, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens mit dem Vorstehenden das Thema nicht abgeschlossen ist. Es handelt sich nicht um eine Rechtssache, in dem die Beförderung von Waren und die Entrichtung von Steuern in der üblichen Weise erfolgt sind. Es handelt sich um eine Rechtssache, in dem eine Unregelmäßigkeit stattfand, so dass auch Art. 38 der Richtlinie für die sinnvolle Beantwortung der Vorlagefragen von Bedeutung sein kann. Nach Art. 38 wird die Verbrauchsteuer u. a. von „jede[r] Person [geschuldet], die an der Unregelmäßigkeit beteiligt war“. Eine Person, die Waren befördert und zu dem Zeitpunkt, zu dem die Unregelmäßigkeit stattfindet, im Besitz dieser Waren ist, kann als an der Unregelmäßigkeit „beteiligt“ – und sei es auch nur auf passive und unabsichtliche Weise – angesehen werden.

60. Jedenfalls bin ich der Auffassung, dass die potenzielle Relevanz von Art. 38 der Richtlinie für die vorliegende Rechtssache nichts an meiner obigen Analyse in Bezug auf Art. 33 der Richtlinie ändert, wonach eine Person, die sich in einer Situation wie der des WR befindet, zur Zahlung der Verbrauchsteuer verpflichtet ist.

61. Art. 38 Abs. 3 der Richtlinie führt die Personen auf, die im Fall einer Unregelmäßigkeit die Verbrauchsteuer zu entrichten haben. Neben der Person, die für die Entrichtung eine Sicherheit leistete, gehört dazu „jede Person, die an der Unregelmäßigkeit beteiligt war“.

62. Ich stimme der Kommission und der niederländischen Regierung zu, dass im Wesentlichen eine Person, die die Waren befördert, an der Unregelmäßigkeit beteiligt war. Jedenfalls setzt Art. 38 Abs. 3 ebenso wenig wie Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie voraus, dass der Schuldner weiß, dass die betreffenden Waren noch der Verbrauchsteuer unterliegen.

63. Diese Auffassung steht im Einklang mit der weiten Auslegung, die der Gerichtshof im Urteil vom 17. Oktober 2019, *Comida paralela* 12²¹, der Wendung „jede Person, die an der Unregelmäßigkeit beteiligt war“ in Art. 38 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 gegeben hat.

64. Außerdem stimme ich der italienischen Regierung zu, dass im vorliegenden Fall kein Zweifel daran bestehen kann, dass die Wendung „jede Person, die an der Unregelmäßigkeit beteiligt war“ den Lkw-Fahrer WR erfassen kann. Er war ein Berufskraftfahrer, der in der Lage war, alle erforderlichen Vorsichtsmaßnahmen zu treffen, um eine ungewollte Verwicklung in illegalen Schmuggel zu vermeiden. Tatsächlich ist die verschuldensunabhängige Haftung nicht nur wichtig, um sicherzustellen, dass es *irgendjemanden* gibt, der die Verbrauchsteuer entrichtet, sondern auch als Abschreckung gegen Schmuggel.

65. Diese Auslegung wird durch Art. 8 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie bestätigt und steht im Übrigen in vollem Einklang mit der durch die Richtlinie geschaffenen allgemeinen Systematik, die sicherstellen soll, dass von den Personen, die an der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren beteiligt sind, niemand aus der Haftung herausfällt.

66. Wie die Kommission ausgeführt hat, ist das Bestehen eines potenziellen Regressanspruchs nach der Logik der Richtlinie kein notwendiger Bestandteil der gesamtschuldnerischen Haftung, auch wenn ein solches Recht im anwendbaren nationalen Recht bestehen kann. Es steht den potenziellen Steuerschuldnern auch offen, untereinander privatrechtliche Vereinbarungen über einen Regress zu treffen. Das Bestehen eines solchen Anspruchs wird auch nicht durch eine andere Bestimmung oder einen anderen Grundsatz des Unionsrechts vorausgesetzt. Wie der Gerichtshof im Urteil vom 22. November 2001, *Michel* (C-80/01, EU:C:2001:632), festgestellt hat, ist die Frage, ob der Verbrauchsteuerpflichtige einen Anspruch auf Erstattung der Steuer haben soll, den Mitgliedstaaten überlassen.

67. In der Tat folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die in den vorliegenden Schlussanträgen vertretene Auslegung der Richtlinie die gegebenenfalls im nationalen Recht vorgesehene Möglichkeit, dass eine Person wie WR, die unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens zum Verbrauchsteuerschuldner wurde, eine Regressklage gegen eine andere für die Verbrauchsteuer haftende Person erhebt, unberührt lässt²².

IV. Ergebnis

68. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Court of Appeal (Rechtsmittelgericht, Vereinigtes Königreich) wie folgt zu beantworten:

- Der Begriff „Besitz“ in Art. 33 Abs. 1 und 3 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG ist dahin auszulegen, dass er einfachen physischen Besitz, wie bei WR im Ausgangsverfahren, umfasst.

²¹ C-579/18, EU:C:2019:875, Rn. 34 und 35.

²² Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Oktober 2019, *Comida paralela* 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, Rn. 44).

- Dies gilt entsprechend für Art. 38 der Richtlinie, wonach die Verbrauchsteuer u. a. von „jede[r] Person, die an der Unregelmäßigkeit beteiligt war“, geschuldet wird. Eine Person wie WR, die Waren befördert und zu dem Zeitpunkt, zu dem die Unregelmäßigkeit stattfindet, im Besitz dieser Waren ist, kann als an der Unregelmäßigkeit „beteiligt“ – und sei es auch nur auf passive und unabsichtliche Weise – angesehen werden.