Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

22. Dezember 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts – Richtlinie 92/83/EWG – Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke – Verbrauchsteuern – Ethylalkohol – Steuerbefreiungen – Art. 27 Abs. 1 Buchst. e – Herstellung von Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln und nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. – Anwendungsbereich – Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität“

In der Rechtssache C-332/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunalul București (Regionalgericht Bukarest, Rumänien) mit Entscheidung vom 9. Dezember 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 27. Mai 2021, in dem Verfahren

Quadrant Amroq Beverages SRL

gegen

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten D. Gratsias sowie der Richter M. Ilešič (Berichterstatter) und I. Jarukaitis,

Generalanwalt: A. M. Collins,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Quadrant Amroq Beverages SRL, vertreten durch D.-D. Dascălu, Avocat,

– der rumänischen Regierung, vertreten durch E. Gane und A. Rotăreanu als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

– Irlands, vertreten durch M. Browne, A. Joyce und M. Tierney als Bevollmächtigte,

– der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und C. Perrin als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 14. Juli 2022

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von 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 (ABl. 1992, L 316, S. 21), sowie der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Quadrant Amroq Beverages SRL und der Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Marilor Contribuabili (Nationale Agentur für Finanzverwaltung – Generaldirektion Großkunden, Rumänien, im Folgenden: zuständige Steuerbehörde) wegen der Erstattung von Verbrauchsteuern, die die genannte Gesellschaft auf Ethylalkohol entrichtet hat.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 92/83

3 Im 22. Erwägungsgrund der Richtlinie 92/83 heißt es:

„Den Mitgliedstaaten darf nicht die Möglichkeit genommen werden, Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen gegebenenfalls zu bekämpfen.“

4 Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 92/83 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten erheben nach Maßgabe dieser Richtlinie eine Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol.“

5 Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83 bestimmt:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Begriff ‚Ethylalkohol‘

– 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 [in Anhang I der 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), in der durch die

Durchführungsverordnung (EU) 2015/1754 der Kommission vom 6. Oktober 2015 (ABl. 2015, L 285, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: KN)] fällt“.

6 Art. 27 Abs. 1 Buchst. e und Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83 bestimmt:

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

…

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

Richtlinie 92/12/EWG

7 Art. 24 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. 1992, L 76, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 807/2003 des Rates vom 14. April 2003 (ABl. 2003, L 122, S. 36) geänderten Fassung bestimmte:

„(1) Die [Europäische] Kommission wird von einem Ausschuss, dem Verbrauchsteuerausschuss, unterstützt.

…

(4) Über die Maßnahmen nach Absatz 2 hinaus prüft der Ausschuss die von seinem Vorsitzenden von sich aus oder auf Ersuchen des Vertreters eines Mitgliedstaats aufgeworfenen Fragen, die die Anwendung der Gemeinschaftsbestimmungen für den Verbrauchsteuerbereich betreffen.

…“

Richtlinie 2008/118/EG

8 Im zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12 (ABl. 2009, L 9, S. 12) heißt es:

„Um das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten, müssen die Voraussetzungen für die Erhebung von Verbrauchsteuern auf Waren, die der Richtlinie [92/12] unterliegen (nachstehend ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren' genannt), harmonisiert bleiben."

9 Art. 1 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/118 bestimmt:

„Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (nachstehend ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren' genannt) erhoben werden:

…

b) Alkohol und alkoholische Getränke gemäß den Richtlinien [92/83] und 92/84/EWG [des Rates vom 19. Oktober 1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABl. 1992, L 316, S. 29)]".

10 Art. 4 Nrn. 1 und 9 der Richtlinie 2008/118 bestimmt:

„Im Sinne dieser Richtlinie und ihrer Durchführungsbestimmungen gelten folgende Definitionen:

1. Ein ‚zugelassener Lagerinhaber' ist eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu verarbeiten, zu lagern, zu empfangen oder zu versenden.

…

9. Ein ‚registrierter Empfänger' ist eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs und gemäß den von diesen Behörden festgesetzten Voraussetzungen, in einem Verfahren der Steueraussetzung beförderte verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem anderen Mitgliedstaat zu empfangen."

11 Art. 7 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2008/118 bestimmt:

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

(2) Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt

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."

KN

12 Kapitel 22 der KN enthält u. a. die Positionen 2207 und 2208:

KN-Code	Warenbezeichnung
…	…
2207	Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von 80 % vol oder mehr, unvergällt; Ethylalkohol und Branntwein mit beliebigem Alkoholgehalt, vergällt:
…	…
2208	Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von weniger als 80 % vol, unvergällt; Branntwein, Likör und andere alkoholhaltige Getränke:

13 Kapitel 33 der KN enthält u. a. folgende Position:

KN-Code	Warenbezeichnung
…	…
3302	Mischungen von Riechstoffen und Mischungen (einschl. alkoholische Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, von der als Rohstoffe für die Industrie verwendeten Art; andere Zubereitungen auf der Grundlage von Riechstoffen von der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art:
…	…

In der Sitzung vom 12., 13. und 14. November 2003 angenommene Leitlinien

14 Nach Nr. 1 des Dokuments des Verbrauchsteuerausschusses mit dem Titel „In der Sitzung vom 12., 13. und 14. November 2003 angenommene Leitlinien" (Dokument CED Nr. 458 vom 19. November 2003) „… sind [die Delegationen] fast einstimmig der Auffassung, dass die Befreiung nach Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie [92/83] vom Zeitpunkt der Herstellung oder der Einfuhr an für Aromen gewährt wird, die unter die KN-Codes 1302 1930, 2106 9020 und 3302 in der bei Annahme dieser Leitlinie gültigen Fassung fallen."

Rumänisches Recht

15 Art. 206[58] Abs. 1 Buchst. e der Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) vom 22. Dezember 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003, im Folgenden: Steuergesetzbuch von 2003), die bis zum 31. Dezember 2015 in Kraft war, bestimmte:

„Ethylalkohol und die anderen in Art. 206[2] Buchst. a genannten alkoholischen Erzeugnisse sind von der Verbrauchsteuer befreit, sofern sie:

…

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

16 Der Wortlaut dieser Bestimmung wurde in Art. 397 Abs. 1 der Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch) vom 8. September 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 688 vom 10. September 2015, im Folgenden: Steuergesetzbuch von 2015), die am 1. Januar 2016 in Kraft trat, übernommen.

17 In den Durchführungsbestimmungen zu Art. 206[58] des Steuergesetzbuchs von 2003 heißt es:

„…

(13) In allen in Art. 206[58] Abs. 1 des Steuergesetzbuchs [von 2003] genannten Fällen wird die Befreiung von der Verbrauchsteuer nur dem Verwender gewährt; dieser muss die Ware unmittelbar von einem Steuerlager empfangen.

(14) Ein Verwender, der innergemeinschaftliche Erwerbe von Ethylalkohol tätigt, um diesen für die in Art. 206[58] Abs. 1 Buchst. b bis i des Steuergesetzbuchs [von 2003] genannten Zwecke zu verwenden, muss auch ein registrierter Empfänger sein.

…

(16) Die Steuerbefreiung ist unmittelbar zu gewähren:
a) in den in Art. 206[58] Abs. 1 Buchst. d, f, g und h des Steuergesetzbuchs [von 2003] genannten Fällen;
b) in den in Art. 206[58] Abs. 1 Buchst. a, b, c und e des Steuergesetzbuchs [von 2003] 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 den Lagerinhaber für die Herstellung von Fertigerzeugnissen, die dazu bestimmt sind, ohne weitere Änderungen als solche verbraucht zu werden.

…

(17) Bei einer unmittelbaren Steuerbefreiung wird die Steuerbefreiung auf der Grundlage einer Endnutzergenehmigung gewährt. Eine solche Genehmigung wird Verwendern erteilt, die verbrauchsteuerbefreite Waren erwerben.

…

(34) Bei einer unmittelbaren Steuerbefreiung werden die Waren zu Preisen ohne Verbrauchsteuer geliefert; sie müssen bei der Beförderung mit einer ausgedruckten Ausfertigung des in Rn. 91 genannten elektronischen Verwaltungsdokuments versehen sein.

…

(37) In den Fällen des Art. 206[58] Abs. 1 Buchst. a, b, c, e und i des Steuergesetzbuchs [von 2003] wird die Steuerbefreiung mittelbar gewährt. Die Preise für die Lieferung der Waren müssen die Verbrauchsteuer enthalten; die Wirtschaftsteilnehmer, die die Waren verwenden, beantragen sodann gemäß den Bestimmungen des [Codul de procedură fiscală (Steuerverfahrensordnung)] die Gutschrift oder Erstattung der Verbrauchsteuer.

(38) Für die Erstattung der Verbrauchsteuer reichen die Verwender bei der regionalen Steuerbehörde monatlich spätestens am 25. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, für den die Erstattung beantragt wird, einen Antrag auf Erstattung der Verbrauchsteuer ein, dem Folgendes beigefügt ist:
a) eine Kopie der Rechnung für den Kauf von Ethylalkohol und/oder des alkoholischen Erzeugnisses, in der die Verbrauchsteuer gesondert ausgewiesen ist;
b) einen Nachweis, dass die Verbrauchsteuer an den Lieferanten gezahlt wurde, d. h. einen von der Bank, bei der der Benutzer ein Konto eröffnet hat, bestätigten Zahlungsbeleg;
c) ein Nachweis der für den Zweck, für den die Steuerbefreiung gewährt wurde, verwendeten Menge, d. h. eine Übersicht über die tatsächlich verwendeten Mengen und die entsprechenden Unterlagen.“

18 In den Durchführungsbestimmungen zu Art. 397 des Steuergesetzbuchs von 2015 heißt es:

„…

81. (1) Bei einer unmittelbaren Steuerbefreiung für die in Art. 397 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs [von 2015] genannten Waren wird die Verbrauchsteuerbefreiung nur dem Verwender gewährt; dieser muss die Ware unmittelbar in einem Steuerlager empfangen, oder die Ware muss unmittelbar aus einem eigenen innergemeinschaftlichen Erwerb oder einer eigenen Einfuhr stammen.

(2) Bei einer mittelbaren Steuerbefreiung für die in Art. 397 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs [von 2015] genannten Waren wird die Befreiung von der Verbrauchsteuer nur dem Verwender gewährt; dieser muss die Ware unmittelbar in einem Steuerlager oder von einem registrierten Empfänger empfangen, oder die Ware muss unmittelbar aus einer eigenen Einfuhr stammen. Ein registrierter Empfänger, der Waren liefert, die für einen von der Verbrauchsteuer befreiten Zweck verwendet werden sollen, muss in der Rechnung den Betrag der an den Staatshaushalt gezahlten Verbrauchsteuer angeben.

(3) Wenn ein Verwender innergemeinschaftliche Erwerbe von Ethylalkohol tätigt, um diesen für die in Art. 397 Abs. 1 Buchst. b bis i des Steuergesetzbuchs [von 2015] genannten Zwecke zu verwenden, muss er 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 [von 2015] genannten Zwecken verwendet zu werden, muss der Einführer auch der Verwender des Ausgangsstoffes sein.

82. (1) Die Befreiung von der Verbrauchsteuer wird unmittelbar gewährt:
a) in den in Art. 397 Abs. 1 Buchst. d und f des Steuergesetzbuchs [von 2015] genannten Fällen;
b) in dem in Art. 397 Abs. 1 Buchst. b des Steuergesetzbuchs [von 2015] genannten Fall nur für die Herstellung von Sanitäralkohol;
c) in den in Art. 397 Abs. 1 Buchst. a, c und e des Steuergesetzbuchs [von 2015] genannten Fällen.

(2) Nur zugelassene Lagerinhaber, die im Rahmen eines integrierten Systems tätig sind, kommen in den Genuss der unmittelbaren Steuerbefreiung gemäß Abs. 1 Buchst. b und c. ‚Integriertes System' bedeutet die Verwendung von Ethylalkohol und anderen alkoholischen Erzeugnissen in dem Steuerlager, in dem diese Erzeugnisse hergestellt wurden, zur Herstellung von Fertigerzeugnissen, die ohne weitere Änderungen als solche verbraucht werden.

(3) Bei einer unmittelbaren Steuerbefreiung wird die Steuerbefreiung auf der Grundlage einer Endnutzergenehmigung gewährt."

Irisches Recht

19 Section 77(a)(iii) des Finance Act 2003 (Finanzgesetz von 2003), die der Umsetzung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 in das irische Recht dient, bestimmt:

„Unbeschadet etwaiger anderer Verbrauchsteuerbefreiungen und vorbehaltlich der von den Commissioners [Steuerverwaltung, Irland] 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 [Steuerverwaltung] 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."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

20 Die Concentrate Manufacturing Company Ireland Ltd (im Folgenden: CMCI) ist eine irische Tochtergesellschaft von PepsiCo, einem multinationalen Unternehmen, das Lebensmittel und Getränke herstellt. Zur Herstellung von Aromen, die unter die Position 3302 der KN fallen, verwendet CMCI unvergällten 100%igen Ethylalkohol, der unter die Position 2207 der KN fällt. Die Aromen haben einen vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol. und sind für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken bestimmt.

21 CMCI stellt die Aromen in Irland her und verkauft sie an eine andere irische Tochtergesellschaft von PepsiCo, Pepsi Cola International Cork (im Folgenden: Pepsi Irland). Pepsi Irland verkaufte Aromen an die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die diese in Rumänien zur Herstellung von Erfrischungsgetränken verwendet. Die Aromen wurden der Klägerin des Ausgangsverfahrens unmittelbar von CMCI geliefert.

22 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist kein registrierter Empfänger, und Pepsi Irland ist kein zugelassener Lagerinhaber. CMCI hingegen ist ein zugelassener Lagerinhaber.

23 In den Jahren 2011, 2012, 2013 und 2014 und von Januar bis August 2016 entrichtete die Klägerin des Ausgangsverfahrens auf die Aromen, um die es im Ausgangsverfahren geht, Verbrauchsteuern in Höhe von 3 702 961 rumänischen Lei (RON) (rund 752 787 Euro). Im September 2016 verlangte sie die Erstattung dieses Betrags.

24 Die zuständige Steuerbehörde lehnte diesen Antrag mit der Begründung ab, dass nach Art. 206[58] des Steuergesetzbuchs von 2003 (jetzt Art. 397 des Steuergesetzbuchs von 2015) Ethylalkohol und andere alkoholische Erzeugnisse nur insoweit von der Verbrauchsteuer befreit seien, als sie zur Herstellung von Lebensmittelaromen für die Bereitung von Lebensmitteln oder nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet würden. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens stelle aber nicht alkoholische Getränke her, unter Verwendung von Lebensmittelaromen, die Alkohol enthielten. Die genannte Steuerbefreiung komme daher nicht zum Tragen.

25 Abgesehen davon könne die Steuerbefreiung auch deshalb nicht gewährt werden, weil die Klägerin kein registrierter Empfänger und Pepsi Irland kein zugelassener Lagerinhaber seien.

26 Nach irischem Steuerrecht fällt Alkohol, der zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln oder Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet wird, unter die Steuerbefreiung gemäß Section 77(a)(iii) des Finance Act 2003, die der Umsetzung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 in das irische Recht dient. Diese gilt nicht nur für Ethylalkohol, der bei der Herstellung der Aromen verwendet wird, sondern auch für Ethylalkohol, der bei sämtlichen späteren Verkäufen verwendet wird.

27 Die zuständige Steuerbehörde ist jedoch der Auffassung, dass die Aromen verbrauchsteuerpflichtig seien.

28 Ein von der Klägerin des Ausgangsverfahrens am 28. Dezember 2016 eingelegter Einspruch wurde von der zuständigen Steuerbehörde mit Bescheid vom 22. Juni 2017 zurückgewiesen. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erhob dagegen beim vorlegenden Gericht, dem Tribunalul Bucureşti (Regionalgericht Bukarest, Rumänien), Klage. Das vorlegende Gericht fragt sich, wie Art. 27 Abs. 1 Buchst. e und Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83 auszulegen sind.

29 Es hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und 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 % vol. 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 % vol. 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 % vol. 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 Steuerbefreiung verfahrensrechtliche Anforderungen aufzuerlegen, die die Steuerbefreiung 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?

Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

30 Die rumänische Regierung meint, das Vorabentscheidungsersuchen sei unzulässig, weil es die nach Art. 94 Buchst. c der Verfahrensordnung des Gerichtshofs erforderlichen Angaben nicht enthalte.

31 Nach ständiger Rechtsprechung ist das in Art. 267 AEUV vorgesehene 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 (Urteile vom 20. Juni 2013, Impacto Azul, C-186/12, EU:C:2013:412, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 1. August 2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Im Rahmen des in Art. 267 AEUV vorgesehenen Verfahrens hat nur das nationale Gericht, das mit dem Ausgangsrechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten jeder Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Entscheidungserheblichkeit der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen zu beurteilen. Daher ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, über ihm vorgelegte Fragen zu befinden, wenn sie die Auslegung des Unionsrechts betreffen. Folglich spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Fragen zum Unionsrecht. Die Zurückweisung des Ersuchens eines nationalen Gerichts ist dem Gerichtshof daher nur dann möglich, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn er nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 3. Juni 2021, BalevBio, C-76/20, EU:C:2021:441, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Es entspricht weiter einer ständigen Rechtsprechung, dass eine Auslegung des Unionsrechts, die für das nationale Gericht von Nutzen ist, nur dann möglich ist, wenn das vorlegende Gericht den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in dem sich seine Fragen stellen, darlegt oder zumindest die tatsächlichen Annahmen, auf denen diese 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 (Urteil vom 1. August 2022, Roma Multiservizi und Rekeep, C-332/20, EU:C:2022:610, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass der Vorlagebeschluss zwar gewisse Lücken aufweist, das vorlegende Gericht die Gründe, aus denen es Zweifel bezüglich der Auslegung bestimmter Vorschriften und bestimmter Grundsätze des Unionsrechts hat, aber hinreichend klar dargestellt hat. Die Regierungen der Mitgliedstaaten und die übrigen Beteiligten waren aufgrund der in dem Vorlagebeschluss enthaltenen Informationen auch in der Lage, Erklärungen einzureichen.

35 Das Vorabentscheidungsersuchen ist daher zulässig.

Zu den Vorlagefragen

Zu Frage 1

36 Mit Frage 1 möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass sowohl Ethylalkohol, der zur Herstellung von Aromen verwendet wird, die ihrerseits für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet werden, als auch Ethylalkohol, der bereits zur Herstellung solcher Aromen verwendet worden ist, unter die in der Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung fallen.

37 Die Richtlinie 92/83, mit der die Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke harmonisiert wird, sieht in Art. 27 Abs. 1 Buchst. e vor, dass die Mitgliedstaaten die von der 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, befreien, sofern die betreffenden Erzeugnisse zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln und nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet werden.

38 Nach Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie umfasst der Begriff „Ethylalkohol“ u. a. „alle Erzeugnisse der [Positionen] 2207 und 2208 [der KN] mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol., auch wenn diese Erzeugnisse Teil eines Erzeugnisses sind, das unter ein anderes Kapitel der [KN] fällt“.

39 Im Übrigen ergibt sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 27 der Richtlinie 92/83, dass eine Steuerbefreiung gemäß dieser Bestimmung nur für Erzeugnisse in Betracht kommt, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen. Dagegen ist es unerheblich, ob die betreffenden Erzeugnisse Teil einer Ware sind, die als solche nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fällt (Urteil vom 7. April 2022, Y GmbH [Vanille-Oleoresin], C-668/20, EU:C:2022:270, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Ein Erzeugnis mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol., das unter die Positionen 2207 und 2208 der KN fällt, fällt mithin auch dann unter den Begriff „Ethylalkohol“ im Sinne von Art. 20 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/83, wenn es Teil eines Aromas ist, das unter die Position 3302 der KN fällt. Nach Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie müsste ein solches Erzeugnis demnach – vorbehaltlich der Steuerbefreiungen gemäß Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie – grundsätzlich der harmonisierten Verbrauchsteuer gemäß der Richtlinie unterliegen.

41 Wie auch der Generalanwalt in Nr. 30 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, ist der Wortlaut von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 insoweit nicht ganz eindeutig.

42 Nach ständiger Rechtsprechung sind bei der Auslegung einer Unionsvorschrift aber nicht nur ihr Wortlaut zu berücksichtigen, sondern auch ihr Kontext und die Ziele, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (Urteil vom 8. September 2022, Ministerstvo životního prostředí [Papageienart Hyazinth-Ara], C-659/20, EU:C:2022:642, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Es ist es deshalb näher auf den Kontext von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 und auf die mit dieser verfolgten Ziele einzugehen.

44 Nach der Rechtsprechung kommt es bei der in Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 vorgesehenen Steuerbefreiung maßgeblich auf die endgültige Verwendung des Ethylalkohols an (vgl. entsprechend Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 49).

45 Im vorliegenden Fall besteht die endgültige Verwendung zum einen in der Herstellung von Aromen, die ihrerseits Ethylalkohol enthalten, und zum anderen in der Herstellung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol.

46 In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits zum einen entschieden hat, dass bei den von Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83 erfassten Erzeugnissen die Steuerbefreiung die Regel und die Versagung einer solchen Befreiung die Ausnahme ist, und zum anderen, dass die den Mitgliedstaaten durch diese Bestimmung eingeräumte Befugnis, die Bedingungen „zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung solcher Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder

Missbrauch“ festzulegen, nicht die Unbedingtheit der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiungsverpflichtung in Frage stellen kann (Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Mit den in der Richtlinie 92/83 vorgesehenen Steuerbefreiungen wird u. a. das Ziel verfolgt, die Auswirkung der Verbrauchsteuern auf Alkohol als bei der Herstellung anderer Handels- oder Industrieerzeugnisse verwendetes Zwischenerzeugnis zu neutralisieren (Urteile vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 48, und vom 15. Oktober 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, Rn. 21).

48 Entsprechend wird in Nr. 1 des Dokuments des Verbrauchsteuerausschusses mit dem Titel „In der Sitzung vom 12., 13. und 14. November 2003 angenommene Leitlinien“ festgestellt, dass die Delegationen der Mitgliedstaaten fast einstimmig der Auffassung seien, dass die Befreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 vom Zeitpunkt der Herstellung oder der Einfuhr an für Aromen gewährt werde, die u. a. unter die Position 3302 der KN fielen.

49 Würde der Auffassung der zuständigen Steuerbehörde (siehe oben, Rn. 24) gefolgt, würde dies, wie der Generalanwalt in Nr. 33 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, bedeuten, dass Ethylalkohol, der für die Herstellung solcher Aromen bestimmt ist, von der Verbrauchsteuer befreit wäre, Ethylalkohol, der bereits in solchen Aromen enthalten ist, hingegen nicht. Eine solche Auslegung würde zu dem widersinnigen Ergebnis führen, dass Ethylalkohol, der in dem Stadium, in dem er für die Herstellung von Aromen bestimmt war, von der Steuer befreit war, nach seiner Verwendung zur Herstellung der Aromen wieder der Verbrauchsteuer unterliegen würde. Somit würde das Ziel verfehlt, 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 % vol. verwendet wird.

50 Nach alledem ist auf Frage 1 zu antworten, dass Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass sowohl Ethylalkohol, der zur Herstellung von Aromen verwendet wird, die ihrerseits für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet werden, als auch Ethylalkohol, der bereits zur Herstellung solcher Aromen verwendet worden ist, unter die in der Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung fallen.

Zu Frage 2

51 Mit Frage 2 möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass, wenn Ethylalkohol, der in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden ist, in dem er von der Verbrauchsteuer befreit ist, weil er zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet worden ist, in einem anderen Mitgliedstaat in den Verkehr gebracht wird, dieser Mitgliedstaat verpflichtet ist, den Ethylalkohol ebenso von der Verbrauchsteuer zu befreien.

52 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass es die einheitliche Anwendung der Bestimmungen der Richtlinie 92/83 mit sich bringt, dass der Umstand, dass ein Erzeugnis in einem Mitgliedstaat der Verbrauchsteuer unterliegt oder nicht oder von ihr befreit ist, grundsätzlich von den übrigen Mitgliedstaaten anzuerkennen ist (Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 41).

53 Eine gegenteilige Auslegung liefe der Verwirklichung des mit der Richtlinie 92/83 verfolgten Ziels zuwider und wäre geeignet, den freien Warenverkehr zu behindern (Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 42).

54 Allerdings darf einem Mitgliedstaat nicht die durch den 22. Erwägungsgrund und Art. 27 der Richtlinie anerkannte Möglichkeit genommen werden, durch den Erlass von Maßnahmen Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen gegebenenfalls zu bekämpfen und deren korrekte und einfache Anwendung sicherzustellen (Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 43).

55 Der Erlass solcher Maßnahmen muss jedoch auf konkreten, objektiven und nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen (Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 44).

56 Wie sich aus den Akten ergibt, die dem Gerichtshof vorliegen, wurden die Aromen, um die es im Ausgangsverfahren geht, in dem Mitgliedstaat, in dem sie hergestellt worden sind (Irland), im Sinne der Richtlinie 2008/118 in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt. Dieser Mitgliedstaat hat auf sie die Steuerbefreiung gemäß Section 77(a)(iii) des Finance Act 2003 angewandt, die der Umsetzung von Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 dient. Nach den vorstehenden Ausführungen war der Mitgliedstaat, für den die Aromen bestimmt waren, daher verpflichtet, diese, sobald sie in sein Hoheitsgebiet gelangt waren, ebenso von der Verbrauchsteuer zu befreien, es sei denn es existierten Gründe, die die Feststellung einer fehlerhaften Anwendung der betreffenden Steuerbefreiung oder einer Steuerflucht, einer Steuerhinterziehung oder eines Missbrauchs rechtfertigten.

57 Wie sich aus der Antwort auf Frage 1 ergibt, hat Irland die betreffende Steuerbefreiung auf die Aromen, um die es im Ausgangsverfahren geht, aber richtig angewandt. Und aus den Akten, die dem Gerichtshof vorliegen, ist – vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht – nicht ersichtlich, dass die Weigerung der zuständigen Steuerbehörde, auf die Aromen dieselbe Steuerbefreiung anzuwenden, gerechtfertigt gewesen wäre, weil es Anhaltspunkte für eine Steuerflucht, eine Steuerhinterziehung oder einen Missbrauch gegeben hätte.

58 Somit ist auf Frage 2 zu antworten, dass Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass, wenn Ethylalkohol, der in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden ist, in dem er von der Verbrauchsteuer befreit ist, weil er zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet worden ist, in einem anderen Mitgliedstaat in den Verkehr gebracht wird, dieser letztgenannte Mitgliedstaat verpflichtet ist, den Ethylalkohol in seinem Hoheitsgebiet ebenso von der Verbrauchsteuer zu befreien, sofern der erstgenannte Mitgliedstaat die in Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 vorgesehene Steuerbefreiung richtig angewandt hat und es keine Anhaltspunkte für eine Steuerflucht, eine Steuerhinterziehung oder einen Missbrauch gibt.

Zu Frage 3

59 Zunächst ist festzustellen, dass sich das vorlegende Gericht in Frage 3 zwar auf Art. 27 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 92/83 bezieht, in seinem Vorabentscheidungsersuchen aber weder auf eine nationale Regelung, die der Umsetzung dieser Bestimmung diente, noch auf Umstände eingeht, aus denen sich ergäbe, dass die Bestimmung für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits erheblich wäre.

60 Daher ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit Frage 3 im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die bei einem Wirtschaftsteilnehmer, der in seinem Hoheitsgebiet Erzeugnisse in den Verkehr bringt, die er von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Verkäufer erworben hat, in dem die Erzeugnisse hergestellt, in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 von der Verbrauchsteuer befreit worden sind, die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung von der Bedingung abhängig macht, dass er registrierter Empfänger und der Verkäufer zugelassener Lagerinhaber ist.

61 Nach Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83 können die Mitgliedstaaten Bedingungen zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen. Wie bereits ausgeführt (siehe oben, Rn. 46), hat der Gerichtshof aber bereits entschieden, dass diese Befugnis der Mitgliedstaaten die Unbedingtheit der in Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 92/83 vorgesehenen Befreiungsverpflichtung nicht in Frage stellen kann (Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62 Daraus ergibt sich, dass es im Rahmen der Ausübung dieser Befugnis dem betreffenden Mitgliedstaat obliegt, die konkreten, objektiven und nachprüfbaren Anhaltspunkte anzuführen, die für das Vorliegen einer ernst zu nehmenden Gefahr von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch sprechen, und dass die Bedingungen, die dieser Mitgliedstaat aufgrund der ihm so zuerkannten Befugnis festlegt, nicht über das zur Erreichung dieses Ziels Erforderliche hinausgehen dürfen (Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

63 Demnach dürfen die Mitgliedstaaten die Anwendung der in Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 vorgesehenen Steuerbefreiung nicht von der Einhaltung von Bedingungen abhängig machen, für die nicht aufgrund konkreter, objektiver und nachprüfbarer Anhaltspunkte erwiesen ist, dass sie zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Steuerbefreiung sowie zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich sind (vgl. entsprechend Urteil vom 9. Dezember 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, Rn. 53).

64 Die Bedingungen, die in der nationalen Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, vorgesehen sind, nämlich, dass der Wirtschaftsteilnehmer, der im Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedstaats Erzeugnisse in Verkehr bringt, die er von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Verkäufer erworben hat, registrierter Empfänger und der Verkäufer zugelassener Lagerinhaber sein muss, sind – soweit ersichtlich – aber wohl weder zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 noch zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich.

65 Die rumänische Regierung hat in ihren schriftlichen Erklärungen geltend gemacht, dass, wenn die Aromen außerhalb des Verfahrens der Steueraussetzung in den steuerrechtlich freien Verkehr gebracht werden dürften, die Gefahr bestünde, dass sie in alkoholische Getränke umgewandelt würden, die für den Verbrauch bestimmt seien und für die keine Verbrauchsteuer entrichtet würde.

66 Wie der Generalanwalt in Nr. 36 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, geht aus dem Dokument CED Nr. 364 Rev. 1 vom 22. Januar 2003 aber hervor, dass der Verbrauchsteuerausschuss festgestellt hat, dass Aromen hauptsächlich als Konzentrate für die Bereitung von Erfrischungsgetränken verwendet würden, dass sie, da sie in den meisten Mitgliedstaaten teurer seien als die billigste Spirituose, relativ teuer seien und dass es teuer sei, Aromen den in ihnen enthaltenen Ethylalkohol durch Destillation zu entziehen. Aufgrund dieser Feststellungen ist der Verbrauchsteuerausschuss zu dem Schluss gelangt, dass die Gewährung der Steuerbefreiung gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 zum Zeitpunkt der Herstellung der Aromen eigentlich kein Risiko von Steuerhinterziehung hervorrufen dürfte.

67 Vor diesem Hintergrund bestehen ernsthafte Zweifel daran, dass das von der rumänischen Regierung ins Feld geführte Risiko einer Umwandlung der Aromen in für den Verzehr bestimmte alkoholische Getränke tatsächlich besteht und dass die in der in Rede stehenden Regelung vorgesehenen Bedingungen tatsächlich zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 sowie zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich sind.

68 Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, das mit dem Ausgangsrechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, anhand konkreter, objektiver und nachprüfbarer Anhaltspunkte, die vorhanden sind, zu überprüfen, ob die Bedingungen, von denen die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 nach der rumänischen Regelung abhängig ist, zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Steuerbefreiung sowie zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich sind.

69 Somit ist auf Frage 3 zu antworten, dass Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die bei einem Wirtschaftsteilnehmer, der in seinem Hoheitsgebiet Erzeugnisse in den Verkehr bringt, die er von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Verkäufer erworben hat, in dem die Erzeugnisse hergestellt, in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 von der Verbrauchsteuer befreit worden sind, die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung von der Bedingung abhängig macht, dass er registrierter Empfänger und der Verkäufer zugelassener Lagerinhaber ist, es sei denn, es ergibt sich aus konkreten, objektiven und nachprüfbaren Anhaltspunkten, dass diese Bedingungen zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung sowie zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich sind.

Zu Frage 4

70 Frage 4 betrifft den Fall, dass ein Mitgliedstaat die Steuerbefreiung gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 nicht richtig angewandt hat.

71 Wie sich aus der Antwort auf Frage 1 ergibt, hat Irland die Steuerbefreiung gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 auf die Aromen, um die es im Ausgangsverfahren geht, aber richtig angewandt. Frage 4 ist daher nicht zu beantworten.

Kosten

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

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

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 wie folgt auszulegen:

   Sowohl Ethylalkohol, der zur Herstellung von Aromen verwendet wird, die ihrerseits für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet werden, als auch Ethylalkohol, der bereits zur Herstellung solcher Aromen verwendet worden ist, fallen unter die in der Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung.

2. **Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83**

   ist wie folgt auszulegen:

   Wird Ethylalkohol, der in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden ist, in dem er von der Verbrauchsteuer befreit ist, weil er zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von nicht alkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet worden ist, in einem anderen Mitgliedstaat in den Verkehr gebracht, ist dieser letztgenannte Mitgliedstaat verpflichtet, den Ethylalkohol in seinem Hoheitsgebiet ebenso von der Verbrauchsteuer zu befreien, sofern der erstgenannte Mitgliedstaat die in Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 vorgesehene Steuerbefreiung richtig angewandt hat und es keine Anhaltspunkte für eine Steuerflucht, eine Steuerhinterziehung oder einen Missbrauch gibt.

3. **Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83**

   ist wie folgt auszulegen:

   Er steht einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die bei einem Wirtschaftsteilnehmer, der in seinem Hoheitsgebiet Erzeugnisse in den Verkehr bringt, die er von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Verkäufer erworben hat, in dem die Erzeugnisse hergestellt, in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 92/83 von der Verbrauchsteuer befreit worden sind, die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung von der Bedingung abhängig macht, dass er registrierter Empfänger und der Verkäufer zugelassener Lagerinhaber ist, es sei denn, es ergibt sich aus konkreten, objektiven und nachprüfbaren Anhaltspunkten, dass diese Bedingungen zur Sicherstellung einer

korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung sowie zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich sind.

Unterschriften