# SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

vom 15. Juni 2000 *

1. Mit dieser Klage gemäß Artikel 173 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 230 EG) beantragt die Italienische Republik die Nichtigerklärung der Entscheidung 98/617/EG [1], mit der die Kommission ihr die Ermächtigung verweigert hat, für bestimmte alkoholische Erzeugnisse die Befreiung von der Verbrauchsteuer zu versagen.

## I — Die Gemeinschaftsregelung

### A — *Die Vorschriften über die Verbrauchsteuern*

2. Nach der Richtlinie 92/83/EWG [2] erheben die Mitgliedstaaten eine Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol (Artikel 19 Absatz 1), die je Hektoliter reinen Alkohols bei einer Temperatur von 20 °C festgesetzt und nach der Anzahl der Hektoliter reinen Alkohols zu einem Satz berechnet wird, der grundsätzlich für alle Erzeugnisse, die dieser Verbrauchsteuer unterliegen, gleich ist (Artikel 21).

3. Die Richtlinie sieht jedoch bestimmte Ausnahmen vor. So bestimmt Artikel 27:

„(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

a) in Form von Alkohol zum Vertrieb kommen, der nach den Vorschriften eines Mitgliedstaats vollständig denaturiert worden ist, nachdem die betreffenden Vorschriften gemäß den Absätzen 3 und 4 [3] ordnungsgemäß gemeldet und genehmigt worden sind. Diese Steuerbefreiung setzt die Anwendung der Richtlinie 92/12/EWG [4] auf innergemeinschaftliche Beförderungen von vollständig denaturiertem Alkohol zu gewerblichen Zwecken voraus;

* — Originalsprache: Spanisch.

1 — ABl. 1998, L 295, S. 43.

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

3 — Die Absätze 3 und 4 regeln auf Gemeinschaftsebene das Verfahren für die Mitteilung und Genehmigung der nationalen Denaturierungsmethoden. Nach Maßgabe der Mitteilungen durch die Mitgliedstaaten erließ die Kommission die Verordnung (EG) Nr. 3199/93 vom 22. November 1993 über die gegenseitige Anerkennung der Verfahren zur vollständigen Denaturierung von Alkohol für Zwecke der Verbrauchsteuerbefreiung (ABl. L 288, S. 12). Was Italien anbelangt, so machte die gemeldete Änderung der Formel des in diesem Staat zugelassenen Denaturierungsmittels den Erlass der Verordnung (EG) Nr. 2559/98 (ABl. 1998, L 320, S. 27) durch die Kommission erforderlich, mit der die Grundverordnung geändert wurde.

4 — Richtlinie des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1).

b) nach den Vorschriften eines Mitgliedstaats denaturiert worden sind und zur Herstellung eines nicht für den menschlichen Genuss bestimmten Erzeugnisses verwendet werden;

...

(5) Stellt ein Mitgliedstaat fest, dass ein gemäß Absatz 1 Buchstabe a) oder b) befreites Erzeugnis zu Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch führt, so kann er die Befreiung versagen oder die bereits gewährte Befreiung zurückziehen. Der Mitgliedstaat unterrichtet unverzüglich die Kommission. Die Kommission leitet die Mitteilung binnen eines Monats nach Eingang an die anderen Mitgliedstaaten weiter. Eine endgültige Entscheidung wird nach dem Verfahren des Artikels 24 der Richtlinie 92/12/EWG getroffen. Die Mitgliedstaaten sind nicht verpflichtet, eine solche Entscheidung rückwirkend anzuwenden.

..."

4. Gemäß Artikel 7 Absatz 4 der Richtlinie 92/12, auf den Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 92/83 verweist, werden verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zwischen den Hoheitsgebieten der einzelnen Mitgliedstaaten zusammen mit einem Begleitdokument befördert, das die wichtigsten Angaben des in Artikel 18 Absatz 1 der Richtlinie 92/12 genannten Dokuments enthält [5].

5. Diese Bestimmung wurde mit der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 [6] durchgeführt, deren Artikel 5 lautet:

„Das vereinfachte Begleitdokument ist auch bei der innergemeinschaftlichen Beförderung von vollständig vergälltem Alkohol zu gewerblichen Zwecken gemäß Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe a) der Richtlinie 92/83/EWG des Rates zu verwenden."

6. Nach dieser Vorschrift unterliegt die Beförderung von vollständig vergälltem Alkohol nicht der Pflicht zur Verwendung des in Artikel 18 Absatz 1 der Richtlinie 92/12 genannten begleitenden Verwaltungsdokuments für die Beförderung mit Verbrauchsteuern belasteter Waren (d. h. der Erzeugnisse, für die die Steuerpflicht noch nicht erfüllt ist) im Verfahren der Steueraussetzung. Dieses Dokument wurde

5 — Artikel 18 Absatz 1 der Richtlinie 92/12 lautet: „Ungeachtet des etwaigen Einsatzes der elektronischen Datenverarbeitung wird jeder verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Verfahren der Steueraussetzung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten befördert wird, ein vom Versender ausgestelltes Begleitdokument beigegeben. Das Begleitdokument kann entweder ein Verwaltungsdokument oder ein Handelsdokument sein. Form und Inhalt dieses Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikels 24 festgelegt."

6 — Verordnung der Kommission vom 17. Dezember 1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaats befinden (ABl. L 369, S. 17).

in der Verordnung (EWG) Nr. 2719/92 [7] festgelegt.

B — *Die Vorschriften über kosmetische Mittel*

7. Nach Artikel 5 der Richtlinie 80/232/EWG [8] dürfen die Mitgliedstaaten „das Inverkehrbringen von Fertigpackungen, die den Vorschriften dieser Richtlinie entsprechen, wegen des Wertes der Nennfüllmenge der in Anhang I ... aufgeführten Fertigpackungen ... weder verweigern noch verbieten noch einschränken".

8. Anhang I legt für die in Artikel 1 der Richtlinie genannten Erzeugnisse die Reihe der Werte für die Nennfüllmengen der Fertigpackungen fest. In Nummer 7 (Körperpflegemittel: Erzeugnisse zur Schönheitspflege, Toilettenartikel) dieses Anhangs betrifft die Nummer 7.4 „Erzeugnisse auf Alkoholbasis Mit weniger als 3 % vol natürlichem oder synthetischem Duftstofföl und weniger als 70 % vol reinem Äthylalkohol: Duftwässer, Haarlotionen, Pre- und After-Shave-Lotionen".

9. Schließlich ist auf die Richtlinie 76/768/EWG [9] hinzuweisen. Deren Artikel 1 Absatz 1 definiert „kosmetische Mittel" wie folgt:

„Kosmetische Mittel sind Stoffe oder Zubereitungen, die dazu bestimmt sind, äußerlich mit den verschiedenen Teilen des menschlichen Körpers (Haut, Behaarungssystem, Nägel, Lippen und intime Regionen) oder mit den Zähnen und den Schleimhäuten der Mundhöhle in Berührung zu kommen, und zwar zu dem ausschließlichen oder überwiegenden Zweck, diese zu reinigen, zu parfümieren, ihr Aussehen zu verändern und/oder den Körpergeruch zu beeinflussen und/oder um sie zu schützen oder in gutem Zustand zu halten."

## II — Vorgeschichte des Rechtsstreits

A — *Der Antrag der Italienischen Republik*

10. Im Juni und Juli 1997 teilte die italienische Steuerverwaltung der Kommission mit, dass mit der Ministerialverordnung Nr. 524 vom 9. Juli 1996 [10] in diesem Land bestimmte Bedingungen aufgestellt worden seien, die alkoholische Erzeugnisse erfüllen müssten, um in den Genuss der Verbrauchsteuerbefreiung nach Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 92/83 zu kommen.

7 — Verordnung der Kommission vom 11. September 1992 zum begleitenden Verwaltungsdokument bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABl. L 276, S. 1).

8 — Richtlinie des Rates vom 15. Januar 1980 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die zulässigen Reihen von Nennfüllmengen und Nennvolumen von Behältnissen für bestimmte Erzeugnisse in Fertigpackungen (ABl. L 51, S. 1).

9 — Richtlinie des Rates vom 27. Juli 1976 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über kosmetische Mittel (ABl. L 262, S. 169). Diese Richtlinie wurde u. a. durch die Richtlinie 93/35/EWG des Rates vom 14. Juni 1993 (ABl. L 151, S. 32) geändert.

10 — *Gazzetta Ufficiale* Nr. 237 vom 9. Oktober 1996.

Diese Bedingungen sahen insbesondere vor,

— dass zur Denaturierung nur reiner Alkohol für die Herstellung von Parfüms und kosmetischen Mitteln, kein Ausschussalkohol, gestellt wird und

— dass bestimmte Haushaltsreiniger keinen höheren Alkoholgehalt als 40 % aufweisen.

Der Zweck dieser Bedingungen, die nur die übliche Zusammensetzung dieser Erzeugnisse widerspiegelten, bestand darin, zu verhindern, dass für in abweichender Weise hergestellte Waren zu Unrecht die für bestimmte Warengruppen vorgesehenen Denaturierungsmethoden sowie Beförderungs- und Lagerungsverfahren in Anspruch genommen werden konnten. Insbesondere sollte für kosmetische Mittel ausgeschlossen werden, dass bestimmte Erzeugnisse, die als Parfüms in den Verkehr gebracht wurden, ohne dass sie deren Merkmale aufwiesen, in Wirklichkeit, da sie etwas mehr denaturiert sind, den in Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 92/83 genannten vollständig denaturierten Alkohol ersetzen konnten. Die italienische Steuerverwaltung wies darauf hin, dass diese letztgenannte Art von Alkohol mehr Sicherheit im Hinblick auf die Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung biete, und zwar sowohl aufgrund der stärkeren Denaturierung als auch aufgrund der strengeren Beförderungs- und Zwischenlagerungsverfahren.

11. Den Angaben der italienischen Regierung in ihrer Klageschrift zufolge wurde die Anwendung der genannten Bedingungen wegen der Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens wegen unterbliebener vorheriger Mitteilung technischer Vorschriften ausgesetzt. Gleichwohl bestand die italienische Verwaltung auf der Ermächtigung zur Versagung der Verbrauchsteuerbefreiung für Erzeugnisse, die zur Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch führten könnten.

12. In der Erwiderung erläutert der klagende Staat die Denaturierungstechnik und die Gefahren der Steuerhinterziehung wie folgt.

Die Denaturierung solle bewirken, dass der Alkohol toxisch gemacht werde und nicht getrunken werden könne und auch nicht für den Gebrauch als Lebensmittel umgewandelt werde. Die Denaturierungsmethoden schrieben — für die Herstellung von Reinigungsmitteln — die Verwendung des staatlich zugelassenen Denaturierungsmittels vor. Dabei handele es sich um einen stark toxischen Stabilisator des Erzeugnisses, der die chemische Umwandlung des vergällten Alkohols in trinkbaren Alkohol verhindere.

Parfüms, die ebenfalls von der Verbrauchsteuer befreit seien, stellten ein besonderes Problem dar. Sie könnten nur mit parfümierten, speziellen und milden Denaturierungsmitteln hergestellt werden. Da unreiner Alkohol übel riechend sei und Vor- und Nachlauf von Destillationserzeugnissen (wie Aldehyde, Ketone und Methanol, die für die Gesundheit des Menschen toxisch seien) aufweise, die für eine Anwendung im Gesicht, auf der Haut

und auf den Schleimhäuten ungeeignet seien, müsse für die Herstellung von Parfüm Alkohol guter Qualität verwendet werden.

Obwohl der im Parfüm verwendete Alkohol nur leicht vergällt und somit leicht umwandelbar sei, werde er nicht umgewandelt, da dieser Vorgang angesichts des Preises von reinem Alkohol sehr teuer sei. Der gleiche Vorgang wäre hingegen rentabel, wenn die Verwendung von Ausschussalkohol für die Herstellung von „Parfüm" zugelassen würde.

Aus diesem Grund ist die italienische Regierung der Ansicht, dass die Pflicht zur Verwendung reinen Alkohols für die Herstellung von Parfüms und kosmetischen Mitteln ein Instrument bei der Bekämpfung von Schmuggel und Steuerhinterziehung sei. In Italien habe es einen Fall gegeben, in dem ein mit Ausschussalkohol hergestelltes und leicht parfümiertes Erzeugnis vom Hersteller als kosmetisches Erzeugnis bezeichnet, jedoch als Haushaltsreiniger und somit als Ersatz für den in Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 92/83 genannten vollständig denaturierten Alkohol in den Verkehr gebracht worden sei, ohne dass es den für dieses letztgenannte Erzeugnis geltenden strengeren Vorschriften über Denaturierung, Beförderung und Zwischenlagerung unterworfen worden sei.

B — *Die Entscheidung 98/617/EG der Kommission*

13. Am 21. Oktober 1998 lehnte die Kommission die von Italien beantragte Genehmigung aus folgenden Erwägungen ab [11]:

„(11) Was die Weigerung Italiens anbelangt, aus unreinem Alkohol hergestellte Kosmetika (Parfüms) von der Steuer zu befreien, so ist die Verwendung billigen, unreinen Alkohols zur Herstellung von Erzeugnissen im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b) nicht als Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder Missbrauch anzusehen, insbesondere da zum einen bei unreinem Alkohol die Gefahr der nicht ordnungsgemäßen Verwendung geringer ist und da zum anderen die Anwendung von Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b) unabhängig davon, ob aus unreinem Alkohol hergestellte Kosmetika billiger sind oder nicht, in keiner Weise auf teure Waren beschränkt ist, da die von dieser Bestimmung erfassten unterschiedlichen Erzeugnisse extreme Preisunterschiede aufweisen. Außerdem verlangt die Richtlinie an keiner Stelle, dass Erzeugnisse im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b) (die ja nicht für den menschlichen Genuss bestimmt sind) aus reinem Alkohol hergestellt sein müssen.

11 — Die Kommission erließ ihre Entscheidung gemäß dem Verfahren des Artikels 27 Absätze 4 und 5 der Richtlinie 92/83, nachdem sie die Genehmigung des in Artikel 24 der Richtlinie 92/12 vorgesehenen „Verbrauchsteuerausschusses", der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt, erhalten hatte. Die Kommission wies darauf hin, dass die Argumente der italienischen Behörden so wenig überzeugend gewesen seien, dass sich die Mitglieder des Verbrauchsteuerausschusses einmütig (vierzehn Mitgliedstaaten gegen die Auffassung Italiens) für den Entscheidungsentwurf, den Antrag abzulehnen, ausgesprochen hätten.

(12) Da Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b) außerdem nicht nur bzw. noch nicht einmal hauptsächlich Kosmetika betrifft, sondern auch Erzeugnisse, die unter anderem für Reinigungszwecke verwendet werden, berührt die Verwendung von als Kosmetika deklarierten Erzeugnissen für Reinigungszwecke auch nicht ihre Einstufung unter Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b) und ist daher auch nicht als Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder Missbrauch anzusehen. Besonders deutlich dürfte sich dies daran zeigen, dass es in einigen Mitgliedstaaten durchaus nicht unüblich ist, Kölnisch Wasser und ähnliche Erzeugnisse für nichtkosmetische Zwecke, wie etwa zur Reinigung, zu verwenden. Der Umstand, dass ‚vollständig denaturierter' Alkohol im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe a) ebenfalls für derartige Zwecke verwendet werden kann, ist unerheblich.

...

(16) Außerdem hat Italien nicht aufgezeigt, dass eines der Erzeugnisse, die es nicht von der Steuer befreien will, tatsächlich in Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder Missbrauch verwickelt ist. Auch andere Mitgliedstaaten — in denen meist wesentlich höhere Verbrauchsteuersätze gelten als in Italien — haben nichts von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder Missbrauch aufgrund der Befreiung dieser Erzeugnisse verlauten lassen."

## III — Anträge der Parteien

14. Die italienische Regierung beantragt, die Entscheidung der Kommission für nichtig zu erklären und sie zur erneuten Prüfung zurückzuverweisen sowie der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

15. Die Kommission beantragt, die Klage abzuweisen und der Italienischen Republik die Kosten aufzuerlegen.

## IV — Klagegründe

16. Die Italienische Republik stützt ihre Klage auf eine Verletzung und fehlerhafte Anwendung von Artikel 27 Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 5 der Richtlinie 92/83, auf Artikel 1 der Richtlinie 76/768 und auf Anhang I Nummer 7.4 der Richtlinie 80/232. Darüber hinaus macht sie einen „Irrtum über die Tatbestandsvoraussetzungen", mangelnde Folgerichtigkeit und eine unzureichende Begründung geltend.

Konkret ist die klagende Regierung der Ansicht, die angefochtene Entscheidung sei ungültig und müsse für nichtig erklärt werden,

— weil allgemein und ungeachtet des Anhangs I Nummer 7.4 der Richtlinie

80/232 behauptet werde, dass die kosmetischen Erzeugnisse mit Alkohol hergestellt werden könnten, der nicht rein sein,

— weil entgegen Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 76/768 in der durch die Richtlinie 93/35 geänderten Fassung zugelassen werde, dass kosmetische Erzeugnisse zu anderen Verwendungen bestimmt sein könnten als zur Anwendung auf den menschlichen Körper und daher speziell hergestellt werden könnten, um für diese unterschiedlichen Verwendungen bestimmt zu sein,

— weil die Kommission dadurch, dass sie zwischen den Begriffen Steuerhinterziehung, Steuerflucht und Missbrauch im Sinne von Artikel 27 Absätze 1 und 5 der Richtlinie 92/83 nicht unterscheide und sie alle mit dem Begriff der Steuerflucht gleichsetze, in der Absicht, zu Unrecht von einer günstigeren Steuerkontrollregelung zu profitieren, keinen Missbrauch sehe und

— weil die Kommission durch die Beseitigung aller Grenzen in Bezug auf den Alkoholgehalt und damit durch die Erlaubnis, Erzeugnisse herzustellen, die nach ihrer Zusammensetzung und ihren Verwendungsmöglichkeiten dem vollständig denaturierten Alkohol, der einer günstigeren Regelung unterliegen müsse, im Wesentlichen ähnlich seien, zwischen Erzeugnissen, bei denen die gleiche Gefahr der Steuerflucht bestehe, steuerlich diskriminiere, was auch den Markt und damit die Konkurrenzfähigkeit der eigenen Erzeugnisse beeinträchtige.

## V — Rechtliche Würdigung

### A — *Erzeugnisse, die der Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol unterliegen*

17. Nach Ansicht der Kommission folgt aus den Artikeln 20, 25 und 27 der Richtlinie 92/83, dass alkoholische Getränke die einzigen Erzeugnisse seien, die der Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol unterlägen. Da die übrigen Ethylalkohole zwingend von der Steuer befreit seien, sei es nicht folgerichtig, die Befreiung einem nicht in einem alkoholischen Getränk enthaltenen Ethylalkohol allein deshalb zu verweigern, weil er unzutreffend als Alkohol eingestuft worden sei, der nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b anstatt nach Buchstabe a dieser Bestimmung befreit sei.

18. Die Kommission hat zwar in der ersten Phase der langen Verhandlungen, die dem Erlass der Richtlinie 92/12 vorausgingen [12],

12 — Die ersten Vorschläge der Kommission wurden 1972 veröffentlicht.

vorgeschlagen, dass die Verbrauchsteuern nur auf für den menschlichen Genuss bestimmten Alkohol lasten sollten [13]. Der Rat hat sich diese Initiative jedoch offenbar nicht zu Eigen gemacht.

19. Artikel 19 Absatz 1 der Richtlinie 92/83 bestimmt nämlich, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... nach Maßgabe dieser Richtlinie eine Verbrauchsteuer auf Ethylalkohol [erheben]", und Artikel 20 dieser Richtlinie lautet wie folgt:

„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 fällt;

— die Erzeugnisse der KN-Codes 2204, 2205 und 2206 mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 22 % vol.;

— Trinkbranntweine, gleichviel, ob sie gelöste Erzeugnisse enthalten oder nicht."

20. Gemäß Artikel 26 der Richtlinie 92/83 gelten Bezugnahmen auf die KN-Codes für die bei Annahme der Richtlinie geltende Fassung der Kombinierten Nomenklatur [14]. Auch wenn es zutrifft, dass praktisch alle Erzeugnisse, auf die sich die in Artikel 20 genannten Codes beziehen, alkoholische Getränke sind, so enthält KN-Code 2207 doch auch „Ethylalkohol und Branntwein mit beliebigem Alkoholgehalt, vergällt", die keinesfalls als alkoholische Getränke eingestuft werden können.

21. Nach der Richtlinie 92/83 unterliegen daher nicht für den menschlichen Genuss bestimmte Ethylalkohole grundsätzlich der Verbrauchsteuer unbeschadet der Möglichkeit, dass sie befreit sind, wenn sie die Voraussetzungen des Artikels 27 der Richtlinie erfüllen.

13 — Nach Artikel 7 des Vorschlags einer Richtlinie des Rates über die Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Alkohol, der von der Kommission am 7. März 1972 vorgelegt worden war, war Ethylalkohol, der unter Steueraufsicht für die Gewinnung von Erzeugnissen, die nicht zum menschlichen Verbrauch bestimmt sind, sowie für die Herstellung von Riech-, Körperpflege- und Schönheitsmitteln verwendet wird, von der Verbrauchsteuer befreit. Ebenfalls befreit war Ethylalkohol, der nach den nationalen Vorschriften vollständig vergällt worden ist (ABl. C 43, S. 25).

14 — Dabei handelt es sich um die Verordnung (EWG) Nr. 2587/91 der Kommission vom 26. Juli 1991 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L 259, S. 1).

22. Ich glaube nicht, dass der von der Kommission angeführte Artikel 25 der Richtlinie 92/83 zu einer anderen Schlussfolgerung führen kann. Artikel 25 lautet: „Die Mitgliedstaaten können die Verbrauchsteuer auf alkoholische Getränke zurückerstatten, wenn die betreffenden Erzeugnisse aus dem Handel genommen werden, weil sie aufgrund ihres Zustands oder ihres Alters genussuntauglich geworden sind." Für mich kann daraus, dass sich dieser Artikel nur auf *alkoholische Getränke* bezieht, nicht abgeleitet werden, dass die Verbrauchsteuer nur auf für den menschlichen Genuss bestimmten Erzeugnissen lastet. Wie erwähnt, ist der Anwendungsbereich dieser Verbrauchsteuer in Artikel 20 festgelegt, während Artikel 25 nur eine Spezialbestimmung für einen bestimmten Typ der dieser Steuer unterworfenen Erzeugnisse darstellt.

23. In der Gegenerwiderung führt die Kommission aus, dass es in Anbetracht der großen Vielfalt von Denaturierungsmethoden, über die die Wirtschaftsteilnehmer verfügten (gemeinschaftsrechtlich anerkannte Methoden und nationale Methoden, für die der Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung unter Mitgliedstaaten gilt), außer im Fall des heimlichen Inverkehrbringens nicht vorstellbar sei, dass sich ein Wirtschaftsteilnehmer nicht einer dieser Methoden bediene. Bevor ein nicht nur rechtschaffener, sondern vernünftiger Hersteller oder Händler denaturierten Alkohol vermarkte, vergewissere er sich vor allem, dass dieser Alkohol die gemeinschaftlichen oder nationalen Denaturierungsbedingungen erfülle, die für eine Befreiung verlangt würden, und zwar aus dem auf der Hand liegenden Grund, dass denaturierter Alkohol, auf den die für Ethylalkohol vorgesehene Verbrauchsteuer erhoben werde, übermäßig teuer und damit unverkäuflich wäre.

24. Dieses Argument erscheint mir ebenso wenig überzeugend. Die große Zahl von Denaturierungsmethoden, die der Kommission zufolge auf gemeinschaftlicher und nationaler Ebene anerkannt sind, bedeutet nur, dass es für die Wirtschaftsteilnehmer leicht ist, eine Befreiung zu erhalten. Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie 92/83 knüpft jedoch die Befreiung an die Anwendung einer der durch eine Gemeinschaftsvorschrift (Buchstabe a) oder durch eine nationale Vorschrift (Buchstabe b) genehmigten Denaturierungsmethoden. Entspricht die angewandte Denaturierungsmethode aus irgendeinem Grund keiner dieser beiden Kategorien, kann der betreffende Alkohol nicht nach diesen beiden Vorschriften befreit werden, unabhängig davon, wie man den Wirtschaftsteilnehmer, der in dieser Weise gehandelt hat, einstuft.

25. Ich bin daher der Ansicht, dass die Kommission nicht Recht hat, wenn sie behauptet, dass denaturierter Ethylalkohol jedenfalls von der Verbrauchsteuer befreit sei und dass es steuerlich irrelevant sei, dass ein Alkohol unter Buchstabe a oder Buchstabe b von Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie 92/83 falle. Wie ich gezeigt habe, trifft es nicht zu, dass diese Alkohole *immer* von der Verbrauchsteuer befreit sind, da sie dafür die in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen erfüllen müssen.

B — *Das Vorbringen in Bezug auf einen angeblichen Verstoß gegen die Richtlinie 80/232 sowie die Richtlinien 76/768 und 93/35*

26. Die italienische Regierung trägt vor, die unterschiedlichen Regelungen in Artikel 27

Absatz 1 Buchstaben a und b der Richtlinie 92/83 stünden in engem Zusammenhang mit den unterschiedlichen Arten von Erzeugnissen, da die Denaturierungsmethoden unter Berücksichtigung der jeweiligen speziellen Zweckbestimmung dieser Erzeugnisse geprüft worden seien. Daher müsse jedes Erzeugnis entsprechend seiner Zusammensetzung dieser Erzeugnisse und seiner Verwendung genau eingestuft werden, um zu verhindern, dass es in missbräuchlicher Weise nach einer günstigeren Regelung als der eigentlich für dieses Erzeugnis vorgesehenen behandelt werde, was nicht nur zu einer Gefahr für die öffentliche Gesundheit, sondern auch zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil der rechtschaffenen Wirtschaftsteilnehmer führe.

Indem die Kommission ihr die Ermächtigung verweigert habe, die Steuerbefreiung nach Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b für als „Parfüms" bezeichnete, jedoch mit Ausschussalkohol hergestellte Erzeugnisse zu versagen, habe sie außer Acht gelassen, dass die Richtlinie 80/232 zumindest für die Herstellung bestimmter Kategorien kosmetischer Mittel die Verwendung reinen Alkohols vorschreibe.

Außerdem lasse die Kommission, wenn sie es aus steuerlicher Sicht für irrelevant halte, dass „kosmetische" Mittel als Haushaltsreiniger verwendet werden könnten, die Richtlinien 76/768 und 93/35 unbeachtet.

27. Aus dem Wortlaut von Artikel 27 Absatz 1 Buchstaben a und b der Richtlinie 92/83 lässt sich meiner Ansicht nach nicht herleiten, dass bestimmte Arten von Erzeugnissen wie Reinigungsmittel notwendigerweise von Buchstabe a erfasst sein müssen, wie der klagende Staat dies offenbar meint. Ich bin vielmehr mit der Kommission der Auffassung, dass für die Gewährung oder Versagung der Befreiung auf die Denaturierungsmethode abzustellen ist. Ist die Methode eine der auf Gemeinschaftsebene genehmigten, ist der Alkohol nach Buchstabe a von der Verbrauchsteuer befreit. Wurde der in einem nicht für den menschlichen Genuss bestimmten Erzeugnis enthaltene Alkohol hingegen nach einer in einem Mitgliedstaat genehmigten Methode denaturiert, ist die Befreiung nach Buchstabe b anzuwenden. Entspricht die Denaturierungsmethode schließlich keiner nach Gemeinschaftsrecht oder innerstaatlichem Recht genehmigten Methode, kann für das Erzeugnis keine Befreiung von der Steuer verlangt werden.

28. Daher verstieße es gegen die Richtlinie 92/83, einem Erzeugnis, das die Bedingungen gemäß Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie erfüllt, nur deshalb die Befreiung von der Steuer zu versagen, weil festgestellt wurde, dass seine tatsächliche Zweckbestimmung nicht mit der ihm vom Wirtschaftsteilnehmer gegebenen Bezeichnung übereinstimmt. Wie die Kommission zutreffend bemerkt, hat der Gemeinschaftsgesetzgeber weder die Verwendung reinen Alkohols noch den Höchstalkoholgehalt als Kriterium für die Anwendung der Steuerbefreiung angesehen.

29. Aus dem gleichen Grund kann ebenso wenig der Umstand als Rechtfertigung dienen, dass die angeordneten Bedingungen die übliche Zusammensetzung der Erzeugnisse widerspiegeln. Es trifft zwar zu, dass

die Richtlinie 80/232 in Anhang I Nummer 7.4 für kosmetische Mittel lediglich reinen Alkohol nennt, doch ist es weder zulässig noch erforderlich, einem als kosmetisches Mittel bezeichneten Erzeugnis, das unreinen Alkohol enthält, die Steuerbefreiung zu entziehen, solange es die in Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie 92/83 festgelegten Bedingungen erfüllt. Dagegen können die Mitgliedstaaten nach den Gemeinschaftsrichtlinien sein Inverkehrbringen untersagen und gegebenenfalls die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen wirtschaftlichen oder auch strafrechtlichen Sanktionen verhängen. Das Gleiche gilt für die von der italienischen Regierung eingeführte weitere Bedingung, die den Höchstalkoholgehalt von Haushaltsreinigern betrifft.

30. Daher bin ich der Auffassung, dass das auf einen angeblichen Verstoß gegen die Richtlinie 80/232 über kosmetische Mittel gestützte Vorbringen zurückzuweisen ist. Die Kommission behauptet in der angefochtenen Entscheidung nicht, dass diese Erzeugnisse mit unreinem Alkohol hergestellt werden können. Vielmehr vertritt sie in meinen Augen zu Recht die Ansicht, dass die Verwendung dieser Art von Alkohol in Erzeugnissen, die als kosmetische Mittel aufgemacht sind, der Anwendung der Befreiung nicht entgegensteht, wenn der verwendete Alkohol nach einer der in Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie 92/83 erwähnten Methoden denaturiert wurde.

31. Das Gleiche muss für das Vorbringen in Bezug auf den angeblichen Verstoß gegen die Richtlinie 76/768 in der durch die Richtlinie 93/35 geänderten Fassung gelten. Es trifft zu, dass nach dieser Richtlinie als „kosmetische Mittel" nur Stoffe oder Zubereitungen qualifiziert werden können, die zur unmittelbaren Anwendung auf den menschlichen Körper bestimmt sind (Artikel 1 Absatz 1), und dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen zu treffen haben, damit bei den Etiketten, der Aufmachung und der Werbung für kosmetische Mittel nicht Merkmale vorgetäuscht werden, die die betreffenden Erzeugnisse nicht besitzen (Artikel 6 Absatz 3). So darf ein Erzeugnis für den Hausputz wie ein Reinigungsmittel nicht als „kosmetisches Mittel" bezeichnet werden.

Dass ein Erzeugnis für den Hausputz, wie ich soeben gesagt habe, nicht als kosmetisches Mittel bezeichnet werden kann, bedeutet aber nicht, dass dem denaturierten Alkohol, mit dem es hergestellt wird, die in der Richtlinie 92/83 vorgesehene Verbrauchsteuerbefreiung zu entziehen wäre, wenn er die Bedingungen des Artikels 27 Absatz 1 Buchstabe a oder b dieser Richtlinie erfüllt. Was die Mitgliedstaaten auch hier tun können — und müssen —, ist, seine Vermarktung als kosmetisches Mittel zu verbieten und gegen die Verantwortlichen gegebenenfalls nach der im jeweiligen Staat geltenden Regelung wirtschaftliche oder auch strafrechtliche Sanktionen zu verhängen.

C — *Das auf eine falsche Auslegung des Begriffes „Missbrauch" gestützte Vorbringen*

32. Die Italienische Republik trägt vor, dass die Mitgliedstaaten jedenfalls nach Artikel 27 Absätze 1 und 5 Bedingungen festlegen könnten, um bei der Anwendung der Befreiungen jede Art von Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder Missbrauch zu

verhindern. Würden gemäß Buchstabe b denaturierte Erzeugnisse, die als solche nicht den Erfordernissen des Buchstabens a entsprächen, praktisch als Ersatz für die unter Buchstabe a fallenden Erzeugnisse verwendet, um in den Genuss einer günstigeren Steuerregelung zu kommen, so sei dies ein Missbrauch, gegen den vorzugehen die Mitgliedstaaten befugt sein müssten. Die angefochtene Entscheidung sei daher ungültig, da sie die Begriffe Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder Missbrauch angleiche und nicht anerkenne, dass dieser Versuch, von einem günstigeren Steuerkontrollsystem zu profitieren, missbräuchlich sei.

33. In diesem Zusammenhang weist die Kommission erstens darauf hin, dass nach Artikel 27 der Richtlinie 92/83 Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder Missbrauch die Entscheidung, eine Befreiung nicht zu gewähren oder zu entziehen, nur dann rechtfertigen könne, wenn das tatsächliche Vorliegen eines solchen rechtswidrigen Verhaltens feststehe. Wie in Nummer 16 der Begründung der angefochtenen Entscheidung angegeben sei, habe Italien vorliegend nicht dargetan, dass eines der Erzeugnisse, denen die Befreiung versagt werden solle, tatsächlich in Steuerhinterziehung, Steuervermeidung oder Missbrauch verwickelt sei.

34. Die italienische Regierung stellt insoweit klar, dass sich Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie 92/83 in der italienischen Fassung auf das Erfordernis des „prevenire" (Vorbeugens) gegen Steuerhinterziehung, Steuerflucht und Missbrauch beziehe und in Absatz 5 ebenso wie in der 22. Begründungserwägung der Richtlinie von „eventuale" (eventueller) Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder Missbrauch die Rede sei, woraus sie ableite, dass es nicht erforderlich sei, dass es zu einer Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder einem Missbrauch gekommen sei; die Gefahr, dass es dazu kommen könnte, reiche aus.

35. Die Kommission entgegnet, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes „die Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung der Gemeinschaftsverordnungen verbietet, im Fall von Zweifeln eine Bestimmung für sich allein zu betrachten, sondern vielmehr dazu zwingt, sie unter Berücksichtigung ihrer Fassungen in den anderen Amtssprachen auszulegen" [15]. In diesem Sinne weist die Kommission darauf hin, dass das Adjektiv „eventuale" in der italienischen Fassung des Artikels 27 Absatz 5 in den anderen Sprachfassungen keine Entsprechung finde. Außerdem bestehe ein offensichtlicher Widerspruch zwischen diesem Adjektiv und dem nachfolgenden Verb, das im Indikativ stehe („dà luogo") und dem nicht, wie es folgerichtig wäre, das Verb „potere" im Konditional („potrebbe dar luogo") vorausgehe. Die anderen Sprachfassungen bestätigten, dass der Satz im Indikativ stehe. Aus diesen Gründen könne sich die italienische Regierung nicht auf das Adjektiv „eventuale" in der italienischen Fassung des Artikels 27 Absatz 5 für ihre Ansicht stützen, dass die bloße Möglichkeit einer Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder eines Missbrauchs genüge, damit der Mitgliedstaat Bedingungen dafür aufstellen könne, dass ein Erzeugnis befreit werde.

15 — Urteile vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-219/95 (Ferriere Nord/Kommission, Slg. 1997, I-4411, Randnr. 15) und vom 2. April 1998 in der Rechtssache C-296/95 (Emu Tabac u. a., Slg. 1998, I-1605, Randnr. 36).

36. Die Auslegung von Artikel 27 Absatz 5 wird durch Heranziehung der verschiedenen Sprachfassungen nicht erleichtert. Einige legen nahe, wie die Kommission vorträgt, dass sich eine Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder ein Missbrauch ereignet haben muss, damit der Mitgliedstaat Bedingungen für die Anwendung der Befreiung festlegen kann [16]. Andere scheinen dagegen dafür zu sprechen, dass die bloße Möglichkeit eines solchen Ereignisses genügt, damit die Mitgliedstaaten handeln [17].

37. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission die Ansicht vertreten, dass Artikel 27 Absätze 1 und 5 zwei verschiedene Sachverhalte regele. Während die Mitgliedstaaten nach Absatz 1 allgemeine Bedingungen festlegen könnten, um die ordnungsgemäße Anwendung der Befreiung präventiv zu gewährleisten, beziehe sich Absatz 5 auf die nachträgliche Entziehung einer Befreiung bei Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch.

38. Diese Unterscheidung erscheint mir gekünstelt. Zunächst bezieht sich Artikel 5 nicht nur auf die Entziehung, sondern auch auf die Versagung der Befreiung. Vor allem aber wäre es unlogisch, dass die Richtlinie den Mitgliedstaaten die Festlegung allgemeiner Bedingungen gemäß Absatz 1 ohne andere Kontrolle als die eines möglichen Vertragsverletzungsverfahrens erlauben würde und dass ihnen dagegen aufgegeben würde, einfach das Verfahren nach Absatz 5 anzuwenden, um die Befreiung in einem bestimmten Fall zu versagen oder zu entziehen. Wenn sich außerdem Absatz 5 nur auf konkrete und bewiesene Fälle von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch bezöge, hätte sein letzter Satz keinen Sinn, wenn es darin heißt, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, die Entscheidung der Kommission, die nach Stellungnahme des Verbrauchsteuerausschusses erlassen wurde, rückwirkend anzuwenden.

39. Meiner Meinung nach bezweckt Artikel 27 Absätze 1 und 5, den Mitgliedstaaten zu erlauben, Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung und Missbrauch unabhängig davon zu erlassen, ob betrügerische Praktiken bewiesen sind oder nicht [18]. Damit diese Maßnahmen gültig sind, dürfen sie die

16 — Das ist der Fall bei der französischen Fassung („Si un État membre estime qu'un produit qui a fait l'objet d'une exonération en vertu du paragraphe 1 points a) ou b) est à l'origine d'une fraude, d'une évasion ou d'un abus, il peut refuser d'accorder l'exonération ou retirer l'exonération déjà accordée"), der englischen Fassung ["If a Member State finds that a product which has been exempted under paragraphs 1 (a) or 1 (b) above gives rise to evasion, avoidance or abuse, it may refuse to grant exemption or withdraw the relief already granted"], der deutschen Fassung („Stellt ein Mitgliedstaat fest, dass ein gemäß Absatz 1 Buchstabe a) oder b) befreites Erzeugnis zu Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch führt, so kann er die Befreiung versagen oder die bereits gewährte Befreiung zurückziehen") und der spanischen Fassung („Si un Estado miembro considera que un producto exento con arreglo a las letras a) o b) del apartado 1 del presente artículo origina fraudes, evasiones o abusos, podrá negarse a conceder una exención o anular la ya concedida e informará inmediatamente de ello a la Comisión").

17 — Das ist der Fall bei der portugiesischen Fassung („Se um Estado-membro considerar que um produto isento ao abrigo das alíneas a) e b) do no 1 pode suscitar uma eventual fraude, evasão ou utilização indevida, poderá recusar a isenção ou retirar a redução já concedida") und, bis zu einem gewissen Grad, bei der italienischen Fassung („Se uno Stato membro viene a sapere che un prodotto che è stato esentato ai sensi del paragrafo 1, lettera a) o b) dà luogo ad eventuale evasione, frode o abuso, tale Stato può rifiutare di concedere l'esenzione o revocare lo sgravio già concesso. Lo Stato membro ne informa immediatamente la Commissione"), auch wenn in diesem zweitgenannten Fall, wie die Kommission vorträgt, Zweifel bestehen könnten wegen der Konjugation des Verbs („dà luogo") im Indikativ.

18 — Dagegen kann die Tatsache, dass das Vorliegen solcher rechtswidrigen Verhaltensweisen nicht erwiesen ist, bei der Beurteilung der Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit der Maßnahmen bewertet werden, die ein Mitgliedstaat ergreifen will. Es ist von Interesse, in Bezug auf die vorliegende Rechtssache darauf hinzuweisen, dass die Vertreter der Parteien in der mündlichen Verhandlung auf meine Frage angegeben haben, dass weder in Italien noch in den anderen Mitgliedstaaten andere Fälle von „Missbrauch" als derjenige festgestellt worden seien, der zu dem ursprünglichen Antrag der klagenden Regierung geführt hat.

Anwendung der mit der Richtlinie angeordneten Befreiung nicht ungebührlich einschränken, was nach dem Verfahren des Absatzes 5 zu bestimmen ist. Stellt die Kommission auf der Grundlage der Stellungnahme des Verbrauchsteuerausschusses fest, dass diese Maßnahmen die Tragweite der Befreiung beachten, wird sie sie genehmigen. Andernfalls wird sie ihre Genehmigung versagen können.

40. Es ist somit unerheblich, ob die Maßnahmen, für die die Italienische Republik die Genehmigung gemäß Absatz 5 beantragt hat, dem Erfordernis entsprechen, festgestellte betrügerische Praktiken zu kontrollieren, oder ob sie nur verhindern sollen, dass es dazu kommt. Das vorgesehene Verfahren wurde eingehalten, so dass die Kommission nicht zu prüfen hatte, ob solche Praktiken bereits vorgekommen waren, sondern, ob die erwähnten Maßnahmen die Tragweite der in den Gemeinschaftsvorschriften vorgesehenen Befreiung ungebührlich und ungerechtfertigt beschränkten. Aus der angefochtenen Entscheidung ergibt sich klar, dass die Kommission der Ansicht war, dass die vorgesehenen Maßnahmen den Anwendungsbereich der Befreiung unverhältnismäßig beschränkten. Diese Beurteilung ist vorliegend zu prüfen.

41. Die Parteien sind sich sodann uneinig über die Auslegung des Begriffes „Missbrauch" im Sinne von Artikel 27 Absätze 1 und 5.

42. Die Italienische Republik vertritt die Ansicht, der Begriff „Missbrauch" könne nicht in der von der Kommission vertretenen Weise dahin eng ausgelegt werden, dass er dem Begriff der Steuerflucht gleichkomme, sondern er sei in seiner gewöhnlichen Bedeutung als irgendein rechtswidriges Verhalten zu verstehen, das keine Steuerhinterziehung oder Steuerflucht sei.

43. Die Kommission entgegnet, dass die drei genannten Begriffe dadurch charakterisiert seien, dass sie zu demselben Ergebnis führten, nämlich ein verbrauchsteuerpflichtiges Erzeugnis unrechtmäßig der Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer zu entziehen. Der einzige Unterschied, den die Rechtsprechung des Gerichtshofes zulasse, beziehe sich auf den Begriff der Steuerflucht und den der Steuerhinterziehung. So habe der Gerichtshof im Urteil Direct Cosmetics II [19] zu diesen beiden Begriffen des Artikels 27 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [20] Folgendes ausgeführt:

„Diese Unterscheidung findet ihre Bestätigung in der Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift: Während in der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie ... nur vom Begriff der Hinterziehung die Rede ist, wird in der Sechsten Richtlinie auch der Begriff der Steuerumgehung genannt. Dies bedeutet, dass der Gesetzgeber im Verhältnis zu dem bereits bestehenden Begriff der Steuerhinterziehung ein neues Merkmal einführen wollte. Dieses Merkmal besteht in dem objektiven Charakter, der dem Begriff der Steuerumgehung eigen ist; eine Absicht des Steuerpflichtigen, die ein wesentliches Merkmal des Begriffes der Hinterziehung darstellt, ist als Voraussetzung für das Vorliegen einer Umgehung nicht erforderlich."

19 — Urteil vom 12. Juli 1988 in den Rechtssachen 138/86 und 139/86 (Slg. 1988, 3937, Randnr. 22).

20 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

Hätte der Gemeinschaftsgesetzgeber in den Missbrauchsbegriff das Verhalten eines Wirtschaftsteilnehmers einbeziehen wollen, das darin bestehe, unrechtmäßig in den Genuss eines günstigeren Kontroll- und Beförderungssystems zu kommen, so hätte er diesen Verstoß ausdrücklich vorsehen müssen, indem er den Begriff des Missbrauchs von den parallelen Begriffen der Steuerhinterziehung und der Steuerumgehung abgrenzt. Mangels jeder Unterscheidung in Artikel 27 Absatz 5 sei daher unter „Missbrauch" ein formal rechtmäßiges Verhalten des Steuerpflichtigen zu verstehen, das ganz bewusst mit dem einzigen Ziel erfolge, die Entrichtung der Verbrauchsteuer zu vermeiden.

44. Unabhängig von der Auslegung des Begriffes „Missbrauch", für den das Gemeinschaftsrecht keine Definition bereithält, pflichte ich der Kommission darin bei, dass der Fall, auf den sich die italienische Regierung bezieht, nicht als Missbrauch im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie 92/83 qualifiziert werden kann.

45. Die italienische Regierung geht meiner Ansicht nach von einer falschen Prämisse aus. Wie ich bereits erwähnt habe, trifft es nicht zu, dass Haushaltsreiniger nur nach Buchstabe a dieser Bestimmung befreit werden können, und auch nicht, dass sich Buchstabe b ausschließlich oder hauptsächlich auf kosmetische Mittel bezieht. Vielmehr wird die Befreiung nach Maßgabe der bei der Herstellung verwendeten *Denaturierungsmethode* gewährt. Daher kann darin, dass ein Erzeugnis, das die Denaturierungserfordernisse des Buchstabens b erfüllt und als kosmetisches Mittel aufgemacht worden ist, als Ersatz für einen Haushaltsreiniger verwendet wird, nicht der Versuch gesehen werden, in den Genuss einer günstigeren Steuerregelung zu kommen, und daher auch kein „Missbrauch" sein, der die Versagung oder Entziehung der Befreiung rechtfertigt.

46. Überdies ist, wie es die Kommission getan hat, an die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 13 Teil B Buchstabe h der Sechsten Richtlinie des Rates zu erinnern, der ähnlich lautet wie Artikel 27 der Richtlinie 92/83. Im Urteil Gemeente Emmen [21] hat der Gerichtshof ausgeführt,

„dass die Mitgliedstaaten zwar nach dem Wortlaut des Einleitungssatzes von Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie die Bedingungen für die Befreiungen festsetzen, die deren korrekte und einfache Anwendung gewährleisten sowie Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaige Missbräuche verhüten sollen, dass diese Bedingungen aber nicht die Bestimmung des Inhalts der vorgesehenen Befreiungen betreffen können".

47. Diese Rechtsprechung ist unlängst im Verbrauchsteuerbereich bestätigt worden. Im Urteil Braathens [22] zur Auslegung von

21 — Urteil vom 28. März 1996 in der Rechtssache C-468/93 (Slg. 1996, I-1721, Randnr. 19). Vgl. auch Urteile vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 32), vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, 2763, Randnr. 20) und vom 7. Mai 1998 in der Rechtssache C-124/96 (Kommission/Spanien, Slg. 1998, I-2501, Randnr. 11).

22 — Urteil vom 10. Juni 1999 in der Rechtssache C-346/97 (Slg. 1999, I-3419, Randnr. 31).

Artikel 8 Absatz 1 der Richtlinie 92/81/EWG [23] hat der Gerichtshof ausgeführt:

„Zum anderen kann der den Mitgliedstaaten in Artikel 8 Absatz 1 erster Satzteil eingeräumte Gestaltungsspielraum, wonach die Befreiungen von den Mitgliedstaaten ‚unter den Voraussetzungen [gewährt werden], die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen', nicht die Unbedingtheit der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiungsverpflichtung in Frage stellen ...“

48. Meiner Meinung nach hat die italienische Regierung dadurch, dass sie die Gewährung der Befreiung von der Erfüllung der Erfordernisse in Bezug auf die Art des bei der Herstellung kosmetischer Mittel verwendeten Alkohols und den höchstzulässigen Alkoholgehalt der Haushaltsreiniger abhängig gemacht hat, in der Gemeinschaftsregelung nicht vorgesehene Erfordernisse aufgestellt, die nicht mit der für die Mitgliedstaaten bestehenden Möglichkeit, Maßnahmen zur Verhinderung eines etwaigen Missbrauchs zu erlassen, gerechtfertigt werden können.

49. Aus diesen Gründen bin ich der Auffassung, dass die Kommission keinen Irrtum begangen hat, als sie diesem Argument der italienischen Regierung nicht gefolgt ist, und dass dieses Vorbringen daher ebenfalls zurückzuweisen ist.

D — *Das auf eine steuerliche Diskriminierung zwischen Erzeugnissen gestützte Vorbringen*

50. Bei diesem Vorbringen beschränkt sich der klagende Staat auf die Behauptung, die Kommission schaffe dadurch, dass sie es zulasse, dass die fraglichen Erzeugnisse missbräuchlich in den Genuss eines Steuerkontrollsystems kämen, das günstiger sei als dasjenige, das für sie vorgesehen sei, eine Verzerrung des Wettbewerbs zum Nachteil der rechtschaffenen Wirtschaftsteilnehmer.

51. Die Voraussetzungen für die Befreiung nach Artikel 27 Absatz 1 Buchstaben a und b dieser Richtlinie sind wie das anwendbare Steuerkontrollsystem auf ein objektives Kriterium gestützt: die Methode der Herstellung jedes Erzeugnisses und, konkret, die angewandte Denaturierungsmethode. In der angefochtenen Entscheidung hat die Kommission nichts anderes getan, als die korrekte Anwendung dieser Bestimmung anzuordnen, weshalb nicht behauptet werden kann, dass sie eine missbräuchliche Anwendung der vorgesehenen Steuerregelungen erlaubt habe. Daher ist dieses Vorbringen zurückzuweisen.

23 — Richtlinie des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. L 316, S. 12).

E — *Das Vorbringen in Bezug auf die weiteren Erfordernisse, die denaturierte Alkohole erfüllen müssen, um befreit werden zu können*

52. Es erscheint mir schließlich angebracht, kurz auf zwei Fragen einzugehen, die von den Parteien in ihren beim Gerichtshof eingereichten Schriftsätzen erörtert worden sind und die sich beide auf die Erfordernisse beziehen, die denaturierte Alkohole erfüllen müssen, um gemäß Artikel 27 Absatz 1 Buchstaben a und b befreit zu werden; beide Fragen haben meiner Meinung nach mit dem vorliegenden Verfahren nichts zu tun.

53. Die erste erörterte Frage betrifft die *förmlichen Erfordernisse*, konkret, das Erfordernis, dass alkoholische Erzeugnisse mit einem Begleitdokument befördert werden.

Der italienischen Regierung zufolge müssen vollständig denaturierte Alkohole, auf die sich Buchstabe a beziehe, mit dem vereinfachten Begleitdokument gemäß Artikel 5 der Verordnung Nr. 3649/92 befördert werden, und unter Buchstabe b fallende Alkohole, die nach einer von einem Mitgliedstaat genehmigten Methode denaturiert seien, mit dem Begleitdokument für Erzeugnisse, die nach der Verordnung Nr. 2719/92 im Verfahren der Steueraussetzung befördert würden. Das Fehlen dieser Dokumente führe zum Verlust des Anspruchs auf Befreiung.

Dagegen vertritt die Kommission die Ansicht, dass das einzige Erfordernis, von dem es abhänge, ob denaturierter Alkohol befreit werden könne, dasjenige sei, ob er mit einer auf Gemeinschaftsebene (Buchstabe a) oder im Herkunftsmitgliedstaat (Buchstabe b) genehmigten Methode denaturiert worden sei. Die erstgenannten Alkohole müssten zwar mit dem vereinfachten Begleitdokument befördert werden, doch könne das Fehlen dieses Dokuments nur eine Verwaltungssanktion auslösen, keinesfalls aber zum Verlust des Anspruchs auf Befreiung führen, der eine unverhältnismäßige, in der Gemeinschaftsregelung nicht vorgesehene Folge wäre. Die zweitgenannten Alkohole könnten frei zwischen den Mitgliedstaaten befördert werden, ohne formales Erfordernis.

54. Ich bin ebenso wie die Kommission der Meinung, dass diese Frage mit dem vorliegenden Rechtsstreit nichts zu tun hat. Es steht fest, dass die Italienische Republik nicht die Ermächtigung beantragt, die Befreiung verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnissen zu versagen, die nicht mit dem Begleitdokument befördert werden [24]. Daher hat der Verbrauchsteuerausschuss diesen Gesichtspunkt, der in Punkt 13 Ziffer i der angefochtenen Entscheidung erwähnt ist, nur inzident geprüft, im Zusammenhang mit dem konkreten „Missbrauchs"-Fall, der von der italienischen Regierung angeführt worden war. Unter diesen Umständen meine ich, dass der Gerichtshof darüber im Rahmen dieser Nichtigkeitsklage nicht entscheiden muss [25].

24 — Das Ministerialdekret 524 vom 9. Juli 1996 stellt dieses Erfordernis offenbar in Artikel 2 Absatz 7 auf, der sich auf unter Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 92/83 fallende Alkohole bezieht.

25 — In der Klagebeantwortung führt die Kommission aus, dass ihre zuständigen Dienststellen unverzüglich die Vereinbarkeit von Artikel 2 Absatz 7 des Dekrets 524 mit der Richtlinie 92/83 prüfen würden.

55. Genauso wenig erscheint es mir angebracht, dass der Gerichtshof über die andere von den Parteien erörterte Frage entscheidet, nämlich darüber, ob die in Buchstabe b vorgesehene Befreiung nur für den gemäß den Vorschriften eines Mitgliedstaats denaturierten Alkohol gilt, der *bereits* zur Herstellung eines nicht für den menschlichen Genuss bestimmten Erzeugnisses *verwendet wurde.*

Die italienische Regierung weist darauf hin, dass sich Buchstabe b auf denaturierten Alkohol beziehe, der *bereits* für die Herstellung eines nicht für den menschlichen Genuss bestimmten Erzeugnisses *verwendet* worden sei. Sei er noch nicht verwendet worden, so könne der denaturierte Alkohol nicht nach Buchstabe b befreit werden und müsse als ein Erzeugnis angesehen werden, das dem Verfahren der Steueraussetzung unterliege.

Die Kommission führt aus, die Richtlinie 92/83 verwende den Begriff „Erzeugnisse" in wenig strenger Weise, da er einmal verbrauchsfertige Endprodukte bezeichne (wie in der dritten Begründungserwägung oder in Artikel 20 zweiter Gedankenstrich), während er ein anderes Mal für Ausgangsmaterialien stehe, die zur Herstellung von Endprodukten bestimmt seien (wie in Artikel 27 Absatz 2 Buchstaben d und e), zu denen denaturierter Alkohol nach Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b zähle. Daher müsse die Befreiung nach Buchstabe b für das „Erzeugnis" denaturierter Alkohol gelten können, das für die Herstellung jedes nicht für den menschlichen Genuss bestimmten Erzeugnisses verwendet werde. Die nationalen Steuerverwaltungen hätten zu prüfen, ob dieses Erzeugnis tatsächlich für einen anderen Gebrauch als den menschlichen Genuss bestimmt sei.

56. Ich meine, wie ich bereits gesagt habe und wie auch die Kommission ausgeführt hat, dass diese Frage nichts mit dem vorliegenden Rechtsstreit zu tun hat, da dieser Gesichtspunkt weder im ursprünglichen Antrag der italienischen Regierung noch in der angefochtenen Entscheidung erwähnt wird. Daher braucht der Gerichtshof meiner Meinung nach nicht darüber zu entscheiden.

## VI — Ergebnis

57. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Klage der Italienischen Republik gegen die Entscheidung 98/617/EG der Kommission abzuweisen und die Kosten dem klagenden Staat aufzuerlegen.