

Unterrichtung
durch die Bundesregierung

Bericht der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Anwendung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Vorlage gemäß Artikel 27 der Richtlinie 92/12/EWG)

KOM(2004) 227 endg.; Ratsdok. 8241/04

Übermittelt vom Bundesministerium der Finanzen am 15. April 2004 gemäß § 2 des Gesetzes über die Zusammenarbeit von Bund und Ländern in Angelegenheiten der Europäischen Union (BGBl. I 1993 S. 313 ff.).

Die Vorlage ist von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften am 5. April 2004 dem Generalsekretär/Hohen Vertreter des Rates der Europäischen Union übermittelt worden.

Hinweis: vgl. Drucksache 854/90 = AE-Nr. 902677

INHALTSVERZEICHNIS

BERICHT DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN RAT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS über die Anwendung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG		3
1.	Einleitung	3
2.	Vorschriften der Gemeinschaft über die innergemeinschaftliche Beförderung von Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind	5
2.1.	Vorgeschichte.....	5
2.2.	Verfahren	5
2.3.	Bewertung der Anwendung der Artikel 7 bis 10	6
2.3.1.	Handelsvolumen.....	6
2.3.2.	Tabakwaren	7
2.3.3.	Mineralöle	7
2.3.4.	Alkoholische Getränke.....	8
3.	Probleme bei der Anwendung der Artikel 7 bis 10 und diesbezügliche Massnahmen	9
3.1.	Einleitung	9
3.2.	Allgemeine Struktur der Artikel 7 bis 10.....	10
3.3.	Artikel 7	10
3.3.1.	Anwendungsfälle und zur Zahlung verpflichtete Personen	10
3.3.2.	Definition der beteiligten Personen.....	12
3.3.3.	Verwaltungformalitäten - Formalitäten im Bestimmungsmitgliedstaat	13
3.3.4.	Verwaltungformalitäten - Verwendung des Vereinfachten Begleitdokuments (VBD)14	
3.3.5.	Verkauf an Bord eines Flugzeuges oder eines Schiffes während einer innergemeinschaftlichen Beförderung	15
3.3.6.	Fehlen von bei Zuwiderhandlungen anzuwendenden Bestimmungen.....	18
3.4.	Artikel 8	19
3.4.1.	Aufgetretene Schwierigkeiten.....	19
3.4.1.1.	Auslegung der Formulierung "die sie selbst befördern"	19
3.4.1.2.	Nicht gewerbliche Beförderungen	21
3.4.1.3.	Grenzüberschreitender Handel.....	23
3.4.2.	Stellungnahme.....	23

3.5.	Artikel 9.....	26
3.5.1.	Relevanz von Artikel 9 Absatz 1	26
3.5.2.	Kriterien für die Feststellung des gewerblichen Zweckes	27
3.5.3.	Atypische Beförderungsarten (Artikel 9 Absatz 3).....	28
3.6.	Artikel 10	29
3.6.1.	Ausschließlich für Privatpersonen bestimmte Beförderungen.....	30
3.6.2.	Von dem Verkäufer zu erledigende Formalitäten.....	30
3.6.3.	Fehlen eines begleitenden Verwaltungsdokuments	32
3.6.4.	Beförderung für Rechnung der Privatperson	32
4.	Schlussfolgerungen	33
 <i>ANHANG Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG</i>		 34
 RICHTLINIE DES RATES zur Änderung der Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren		 45

BERICHT DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN RAT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS

über die Anwendung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG

1. EINLEITUNG

In dem vorliegenden Bericht werden die Ergebnisse der Überprüfung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren¹ (im Folgenden "die Richtlinie") vorgestellt. Diese Überprüfung fand auf der Grundlage von Artikel 27 der genannten Richtlinie statt, der Folgendes bestimmt:

"Der Rat überprüft vor dem 1. Januar 1997 anhand eines Berichts der Kommission die Bestimmungen der Artikel 7 bis 10 und erlässt gegebenenfalls auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig die erforderlichen Änderungen".

Der genannte Termin wurde aus folgenden Gründen nicht eingehalten:

- Der in Artikel 27 festgesetzte Termin ließ den Beteiligten nicht genügend Zeit für eine fundierte Stellungnahme zu den möglichen Problemen mit der Anwendung der Artikel 7 bis 10. Außerdem war Ende 1996 der Anteil des Handels mit bereits versteuerten Waren am innergemeinschaftlichen Wirtschaftsverkehr mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren gering.

Seither hat die Beförderung bereits versteuerter verbrauchsteuerpflichtiger Waren an Bedeutung gewonnen. Als Beispiel kann auf den beträchtlichen Anstieg der über das Internet getätigten Geschäfte (Verkauf und Erwerb über den Versandhandel) verwiesen werden. Angesichts des Interesses der Verbraucher an dieser Form des Einkaufs haben die Wirtschaftsbeteiligten versucht, bei den betreffenden Mitgliedstaaten Vereinfachungen der Kontrollverfahren und der Verfahren zur Entrichtung der Verbrauchsteuer zu erwirken. In diesem Zusammenhang erachtete es die Kommission für notwendig, das Ergebnis der Einführung "alternativer" nationaler Verfahren abzuwarten, um zur Eignung dieser Lösungen Stellung zu nehmen und gegebenenfalls die erforderlichen Schlüsse in Bezug auf die Rechtsvorschriften zu ziehen.

- Der Europäische Gerichtshof erließ am 2. April 1998 sein Urteil in der Rechtssache C-296/95 (EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd). Da es in diesem Verfahren um die Auslegung von Artikel 8 ging, musste die Kommission die Auslegung des Europäischen Gerichtshofs in ihrem Bericht berücksichtigen.
- In den letzten Jahren beschwerten sich zahlreiche Bürger über die restriktive Anwendung von Artikel 8 durch einige Mitgliedstaaten. Die bei der Bearbeitung dieser Beschwerden

¹ ABl. L 76 vom 23.3.1992, S. 1. Richtlinie zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 807/2003 des Rates vom 14. April 2003 (ABl. L 122 vom 16.5.2003, S. 36).

erlangten Informationen ermöglichten eine bessere Einschätzung der Probleme mit der Auslegung bestimmter Vorschriften der Gemeinschaft im Verbrauchsteuerbereich.

In der Regel erfolgt die innergemeinschaftliche gewerbliche Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung. Die Waren, die nicht durch Entrichtung der Verbrauchsteuer in den freien Verkehr überführt wurden, werden zusammen mit einem Begleitenden Verwaltungsdokument (BVD) zwischen Steuerlagern von einem Mitgliedstaat zum anderen befördert. Auf diese Weise ist sichergestellt, dass die Verbrauchsteuer, in dem Mitgliedstaat erhoben wird, in dem der Verbrauch vermutlich stattfinden wird.

Auch verbrauchsteuerpflichtige Waren, die bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, für die also die Steuer bereits in einem Mitgliedstaat entrichtet wurde, können Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Beförderung sein. Diese Art der Beförderung ist in den Artikeln 7 bis 10 der Richtlinie geregelt. Diese Artikel legen die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze und die Verfahren zu ihrer Anwendung fest. Diese Bestimmungen sollen es zum einen den Bürgern ermöglichen, im Binnenmarkt verbrauchsteuerpflichtige Waren zu erwerben und anschließend in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, ohne dort nochmals die Verbrauchsteuer entrichten zu müssen. Zum anderen soll sichergestellt werden, dass die Verbrauchsteuer bei Beförderungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu gewerblichen Zwecken im Mitgliedstaat des Verbrauchs entrichtet wird. In Abschnitt 2 wird das Verfahren beschrieben, das für die innergemeinschaftliche Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, vorgesehen ist.

2. VORSCHRIFTEN DER GEMEINSCHAFT ÜBER DIE INNERGEMEINSCHAFTLICHE BEFÖRDERUNG VON WAREN, DIE BEREITS IN EINEM MITGLIEDSTAAT IN DEN STEUERRECHTLICH FREIEN VERKEHR ÜBERFÜHRT WORDEN SIND

2.1. Vorgeschichte

Der endgültige Wortlaut der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie ist das Ergebnis langwieriger und komplizierter Diskussionen im Rat auf der Grundlage eines im November 1990 unterbreiteten Richtlinienvorschlags² der Kommission, in dem die am 13. November 1989 vom Rat "Wirtschaft und Finanzen" festgelegten Kriterien berücksichtigt wurden.

Anstelle der jetzigen vier Artikel sah der Vorschlag der Kommission einen einzigen Artikel für alle innergemeinschaftlichen Beförderungen versteuerter Waren vor. Der vorgeschlagene Artikel (Artikel 5) beinhaltete Bestimmungen, die es ermöglicht hätten, die Verbrauchsteuer in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat zu erheben, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden.

Da Privatpersonen gemäß den allgemeinen Grundsätzen des Binnenmarkts beim Einkauf keinen Beschränkungen unterliegen, enthielt der genannte Richtlinienvorschlag keine Bestimmung in Bezug auf Erwerbe durch Privatpersonen in anderen Mitgliedstaaten. Zum Zeitpunkt der Ausarbeitung des genannten Richtlinienvorschlags gab es Grund zu der Annahme, dass die Steuersätze stärker einander angeglichen würden.

Im Laufe der Beratungen im Rat kristallisierte sich immer deutlicher heraus, welche Schwierigkeiten und Hindernisse einer baldigen Angleichung der Verbrauchsteuersätze, wie sie die Kommission vorgeschlagen hatte, im Wege standen. Ohne Angleichung dieser Steuersätze rückte das System der Beförderung und Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren zunehmend in den Mittelpunkt des Harmonisierungsprozesses.

Damit war klar, dass auch die Vorschriften über die innergemeinschaftliche Beförderung mit dem Ziel überprüft werden müssten, ihre Anwendung genauer zu regeln. Das Ergebnis dieser Überprüfung war der derzeitige Wortlaut der Artikel 7 bis 10.

Zur Erleichterung des Verständnisses des vorliegenden Berichts ist der derzeitige Wortlaut der Artikel 7 bis 10 in Anhang 1 wiedergegeben.

2.2. Verfahren

Das in der Richtlinie festgeschriebene Verfahren für bereits versteuerte Waren lässt sich wie folgt zusammenfassen:

² KOM (90) 431 endg. vom 7.11.1990.

- (1) **Bei allen gewerblichen Beförderungen zwischen Mitgliedstaaten** entsteht der Verbrauchsteueranspruch im Bestimmungsmitgliedstaat.
- (2) Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, die Verbrauchsteuer bei den an der innergemeinschaftlichen Beförderung beteiligten Personen zu erheben (Artikel 7 Absatz 3).
- (3) **Bei gewerblichen Beförderungen, mit Ausnahme der "Fernverkäufe"** im Sinne von Artikel 10 ist zu Kontrollzwecken ein vereinfachtes Begleitdokument zu verwenden (Artikel 7 Absatz 4). Form und Inhalt dieses Dokuments sind in der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 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, festgelegt³.
- (4) Es gibt spezifische Vorschriften betreffend die Sicherheitsleistung und die Entrichtung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat (Artikel 7 Absatz 5).
- (5) **Bei Waren, die von Privatpersonen direkt** für ihren Eigenbedarf **erworben und** selbst befördert werden, wird die Verbrauchsteuer gemäß Artikel 8 im Mitgliedstaat des Erwerbs erhoben.
- (6) Zur Unterscheidung zwischen Vorgängen mit gewerblichem Zweck und Vorgängen ohne gewerblichen Zweck wurden einige Kriterien, namentlich Richtmengen, festgelegt (Artikel 9 Absatz 2).
- (7) **Im Falle von "Fernverkauf"** (Versand von Waren durch einen Verkäufer an eine Person in einem anderen Mitgliedstaat, die weder zugelassener Lagerinhaber noch registrierter oder nicht registrierter Wirtschaftsbeteiligter ist) wird die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat von dem ausländischen Verkäufer geschuldet (Artikel 10).
- (8) Es gibt außerdem Bestimmungen, wonach die Verbrauchsteuer, die im Erwerbsmitgliedstaat gezahlt wurde, nach Zahlung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat **erstattet** wird (Artikel 7 Absatz 6 und Artikel 10 Absatz 4).

2.3. Bewertung der Anwendung der Artikel 7 bis 10

2.3.1. Handelsvolumen

Reguläre innergemeinschaftliche Beförderungen bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführter verbrauchsteuerpflichtiger Waren für gewerbliche Zwecke sind eher selten. Aus diesem Grunde können die Mitgliedstaaten hierüber in der Regel keine aussagekräftigen statistischen Daten liefern. Globalen Schätzungen zufolge machen Beförderungen bereits versteuerter Waren jedoch nicht mehr als drei Prozent des innergemeinschaftlichen Handels mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus.

³ ABl. L 369 vom 18.12.1992, S. 17.

Dieses Volumen muss allerdings nach den einzelnen Kategorien verbrauchsteuerpflichtiger Waren aufgeschlüsselt werden. Hierbei bestätigt sich, dass der Umfang der Beförderungen nicht für alle Warengruppen gleich ist.

2.3.2. *Tabakwaren*

Reguläre innergemeinschaftliche Beförderungen bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführter Tabakwaren für gewerbliche Zwecke kommen selten vor. Dies hat folgende Gründe:

- Bei den in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Tabakwaren handelt es sich ausschließlich um bereits verpackte, gebrauchsfertige Waren. Da eine große Zahl von Mitgliedstaaten bei dieser Art von Waren Steuerzeichen oder sonstige Zeichen als Nachweis für die Entrichtung der Verbrauchsteuer einsetzt, kommen die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Tabakwaren kaum für eine rechtmäßige gewerbliche Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat in Betracht. Außerdem lassen sich die Zeichen nach ihrer Anbringung nur schwer wieder ablösen, ohne die Verpackung oder die Ware selbst zu beschädigen.
- Andere Mitgliedstaaten, die keine Steuerzeichen verwenden, haben Vertriebsmonopole eingerichtet und lassen die Vermarktung von Tabakwaren außerhalb des zugelassenen Vertriebsnetzes nicht zu.
- Gemäß den Bestimmungen der Richtlinie 2001/37/EG⁴ ist die Anbringung von Hinweisen auf die Gesundheitsgefährdung in der Amtssprache des Verbrauchsmitgliedstaats auf den Verpackungen von Tabakwaren obligatorisch.

Wegen der sehr unterschiedlichen Besteuerung in den einzelnen Mitgliedstaaten machen jedoch sowohl reguläre als auch irreguläre innergemeinschaftliche Beförderungen von Tabakwaren für private Zwecke einen sehr großen Anteil an den Käufen einiger EU-Bürger außerhalb ihres Mitgliedstaats aus.

2.3.3. *Mineralöle*

Reguläre innergemeinschaftliche Beförderungen von bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Mineralölen zu gewerblichen wie privaten Zwecken fallen kaum ins Gewicht. Dies hängt im Wesentlichen damit zusammen, dass Produktion und Vertrieb von Mineralöl in der Hand einer relativ kleinen Zahl zugelassener Wirtschaftsbeteiligter liegt. Darüber hinaus werden bereits versteuerte Kraftstoffe und Brennstoffe in Vertriebseinrichtungen gelagert, die jeweils einen eng umgrenzten Lieferbezirk bedienen.

⁴ Richtlinie 2001/37/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juni 2001 zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Herstellung, die Aufmachung und den Verkauf von Tabakerzeugnissen (ABl. L 194 vom 18.7.2001, S. 26).

2.3.4. *Alkoholische Getränke*

Innergemeinschaftliche Beförderungen bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführter alkoholischer Getränke machen den größten Anteil an Beförderungen versteuerter Waren aus; dies gilt gleichermaßen für Beförderungen zu gewerblichen und zu privaten Zwecken. Der Sektor der alkoholischen Getränke unterscheidet sich durch die folgenden Besonderheiten von den beiden übrigen Sektoren:

- Die Erzeugung verteilt sich auf eine große Zahl von Erzeugern.
- Es gibt eine große Vielfalt bei diesen Waren.
- Die Erzeugung hat einen ausgeprägten geographischen Bezug (regionaltypische Produkte, kontrollierte Ursprungsbezeichnung usw.).

Wegen dieser Besonderheiten gibt es eine große Nachfrage nach Waren mit spezifischen Eigenschaften, die sich nicht immer im Verfahren der Steueraussetzung befinden. Außerdem können die niedrigen Steuersätze in einigen Mitgliedstaaten (bei Wein zum Beispiel der Nullsatz) in Verbindung mit der Tatsache, dass ein großer Teil der Bevölkerung alkoholische Getränke konsumiert, die große Zahl regulärer, aber auch irregulärer innergemeinschaftlicher Beförderungen derartiger alkoholischen Getränke zu privaten Zwecken erklären.

3. PROBLEME BEI DER ANWENDUNG DER ARTIKEL 7 BIS 10 UND DIESBEZÜGLICHE MASSNAHMEN

3.1. Einleitung

Bereits im Jahre 1996 hatte die Kommission die Verwaltungen der Mitgliedstaaten und die im Bereich der verbrauchsteuerpflichtigen Waren tätigen Wirtschaftsverbände über eventuell vorhandene Probleme im Zusammenhang mit der Anwendung der Artikel 7 bis 10 befragt.

Bei dieser Befragung zeigte sich, dass die Verbände die Verfahren zur Umsetzung der Artikel 7 bis 10 insgesamt als recht zufrieden stellend beurteilten, während die Verwaltungen der Mitgliedstaaten eine gewisse Besorgnis, vor allem über die Schwächen des Systems der administrativen Kontrolle, zum Ausdruck brachten. Die Ergebnisse eines FISCALIS-Seminars, das der Untersuchung des Systems der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren gemäß den Bestimmungen der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG gewidmet war, bestätigten diese Schlussfolgerung.

Zwar haben die innergemeinschaftlichen Beförderungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren, für die die Verbrauchsteuer bereits entrichtet wurde, nach wie vor nur geringe Bedeutung, doch ist festzustellen, dass seit dieser ersten Befragung immer mehr Wirtschaftsbeteiligte und Privatpersonen versuchen, die Artikel 7 bis 10 in einer Weise auszulegen, die ihnen eine Rechtfertigung für Handelspraktiken bietet, die die Zahlung der Verbrauchsteuern im Mitgliedstaat des Erwerbs der Waren zur Folge haben. Darüber hinaus haben die Entwicklung der über das Internet abgewickelten Geschäfte sowie die Abschaffung der steuerfreien Verkäufe an Reisende im innergemeinschaftlichen Verkehr dazu geführt, dass immer häufiger auf die genannten Bestimmungen zurückgegriffen wird.

Diese Feststellung bestärkt die Kommission in ihrer Auffassung, dass angesichts der Erfahrungen sowohl der Mitgliedstaaten als auch der Wirtschaftsbeteiligten jetzt der richtige Zeitpunkt für die Vorlage des Berichts über die Anwendung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie gekommen ist. In diesen Bericht haben insbesondere die Ergebnisse der von der Kommission im Jahre 2002 durchgeführten Befragung der mit den innergemeinschaftlichen Beförderungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren befassten nationalen Verwaltungen und Wirtschaftsbeteiligten Eingang gefunden.

In den Abschnitten 3.2 bis 3.6 werden die Bestimmungen der Artikel 7 bis 10 und die verschiedenen Schwierigkeiten bei ihrer Anwendung beschrieben. Die Kommission nimmt außerdem zu jeder einzelnen Schwierigkeit Stellung und macht Vorschläge, wie das jeweilige Problem gelöst werden könnte.

3.2. Allgemeine Struktur der Artikel 7 bis 10

Aufgetretene Schwierigkeiten

In Abschnitt 2.1 wurde bereits darauf hingewiesen, dass der jetzige Wortlaut der Artikel 7 bis 10 das Ergebnis langwieriger und komplizierter Diskussionen im Rat ist.

Die hieraus hervorgegangenen Rechtsvorschriften sind allerdings nicht sehr gut aufeinander abgestimmt. Für ein und denselben Fall, namentlich den Besitz zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, gelten drei Bestimmungen mit derselben Zielsetzung – Entrichtung der Verbrauchsteuer in diesem Mitgliedstaat. Darüber hinaus ist der Anwendungsbereich der jeweiligen Bestimmung nicht immer eindeutig definiert. Dies hat zur Folge, dass für bestimmte Arten der Beförderung verschiedene Bestimmungen anwendbar sind, die die Erledigung verschiedener Formalitäten erfordern.

Stellungnahme

In dem Bemühen um Kohärenz und eine größere Verständlichkeit empfiehlt es sich, den Anwendungsbereich derjenigen Artikel, die die Zahlung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat gewährleisten sollen, genauer abzugrenzen.

Zu diesem Zweck sieht der Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG (im Folgenden "Richtlinienvorschlag" genannt) die Streichung des Steuertatbestands gemäß Artikel 9 Absatz 1 vor. Diese Bestimmung greift nämlich nur den bereits in Artikel 7 Absatz 1 genannten Steuertatbestand auf, mit dem einzigen Unterschied, dass die Verbrauchsteuer anstelle von den in Artikel 7 genannten Personen von der Person geschuldet wird, die die Waren besitzt. Um die bisher Artikel 9 unterliegenden Fälle zu erfassen, wurde Artikel 7 Absatz 3 um einen Unterabsatz ergänzt, wonach in den Fällen, für die nicht ausdrücklich ein Steuerschuldner bestimmt ist, die Verbrauchsteuer von der Person geschuldet wird, die die Waren besitzt. Dabei kann es sich insbesondere um Waren handeln, die Privatpersonen für andere Zwecke als ihren Eigenbedarf besitzen, oder um Waren, die ein Wirtschaftsbeteiligter oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts besitzt, der/die die Vorschriften der vorgeschlagenen Fassung von Artikel 7 Absatz 5 nicht beachtet hat.

3.3. Artikel 7

3.3.1. Anwendungsfälle und zur Zahlung verpflichtete Personen

Aufgetretene Schwierigkeiten

Artikel 7 Absatz 1 regelt eindeutig, an welchem Ort der Verbrauchsteueranspruch entsteht, wenn Waren zu gewerblichen Zwecken von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert werden.

Allerdings wird die Anwendung der Bestimmungen der Absätze 2 und 3 generell als schwierig empfunden. In diesem Zusammenhang soll daran erinnert werden, für welche Fälle diese Bestimmungen gedacht sind:

a) In Artikel 7 Absatz 2 werden die verschiedenen Möglichkeiten des Besitzes zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr erfolgte, beschrieben. Dies sind sowohl die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren an einen Wirtschaftsbeteiligten oder eine öffentlich-rechtliche Einrichtung als auch die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in das Gebiet eines Mitgliedstaats mit dem Ziel, sie dort zum Verkauf anzubieten. Der zuletzt genannte Fall bezieht sich insbesondere auf gelegentliche Verkäufe eines Großhändlers an Einzelhändler oder Restaurants, die sich in einem angrenzenden Mitgliedstaat befinden, sowie auf den "ambulanten Handel", bei dem ausländische Verkäufer ihre Waren potenziellen Kunden anbieten.

Lieferungen an einen Wirtschaftsbeteiligten, der zuvor einen entsprechenden Auftrag erteilt hat, stellen kein besonderes Problem dar. Dies gilt allerdings nicht für die übrigen Fälle, in denen verbrauchsteuerpflichtige Waren in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden, ohne zuvor Gegenstand eines gewerblichen Geschäftsvorgangs gewesen zu sein. Diese Art von Beförderungen ist in Artikel 7 tatsächlich nicht berücksichtigt, denn es fehlen Vorschriften über die Verwendung eines Begleitdokuments und über das Verfahren, das angewandt werden muss, wenn die Waren nicht verkauft und in den Herkunftsmitgliedstaat zurückbefördert werden.

b) In Artikel 7 Absatz 3 werden die Personen genannt, die zur Entrichtung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat verpflichtet sein können und daher die in Absatz 5 beschriebenen Formalitäten erledigen müssen. Aufgrund der sehr "flexiblen" Formulierung des Absatzes 3 verfügen die Mitgliedstaaten über einen großen Spielraum, was die Anwendung dieses Absatzes anbelangt. Sie können eine allgemeine Vorschrift erlassen oder auch von Fall zu Fall entscheiden.

Dieser Spielraum stellt einige Mitgliedstaaten vor Probleme. Die Formulierung "je nach Fallgestaltung" lässt tatsächlich jegliches Kriterium vermissen, das zur Beantwortung der Frage herangezogen werden könnte, ob der Versender, der Empfänger oder ein Dritter (beispielsweise der Beförderer) die Verbrauchsteuer entrichten muss. Diese Mitgliedstaaten erachten es für dringend erforderlich, den Verbrauchsteuerpflichtigen *im Voraus* zu bestimmen, damit in die nationalen Rechtsvorschriften eindeutig aufgenommen werden kann, wer die in Absatz 5 vorgeschriebenen Formalitäten erledigen muss.

Zahlreiche Mitgliedstaaten haben sich dafür entschieden, den Empfänger zur Entrichtung der Verbrauchsteuer und damit zur Erledigung der in Absatz 5 vorgeschriebenen Formalitäten zu verpflichten.

Stellungnahme

In Anbetracht der aufgetretenen Schwierigkeiten mit den Verfahren, die unter bestimmten in Artikel 7 festgelegten Umständen anzuwenden sind, sowie in Ermangelung von Bestimmungen, die eine zweifelsfreie Feststellung der zur Entrichtung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat verpflichteten Person ermöglichen, ist eine präzisere Formulierung von Artikel 7 unerlässlich. Hierbei müssen zwei Fälle eindeutig definiert werden:

- Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats durch einen in diesem anderen Mitgliedstaat nicht ansässigen Wirtschaftsbeteiligten mit dem Ziel, sie dort zum Verkauf anzubieten. In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer entsprechend dem für "Fernverkauf" vorgesehenen Verfahren von dem ausländischen Verkäufer geschuldet (siehe Punkt 3.6.2.). Mit diesem Verfahren, das nicht die Verwendung des Vereinfachten Verwaltungsdokuments erfordert, werden die oben unter Punkt 3.3.1. a) erwähnten Probleme im Zusammenhang mit der Verwendung dieses Begleitdokuments gelöst.
- Waren, die in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke eines Wirtschaftsbeteiligten oder einer Einrichtung des öffentlichen Rechts bestimmt sind. In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer von diesen Personen geschuldet. Mit der Einführung einer solchen Verpflichtung können - in Bezug auf die Verwaltungsformalitäten - gleiche Voraussetzungen für nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte gemäß Artikel 16 Absatz 3 und für Wirtschaftsbeteiligte sowie öffentlich-rechtliche Einrichtungen gemäß Artikel 7 geschaffen werden.

Allerdings muss das für "Fernverkauf" vorgesehene Verfahren auch angewandt werden können, wenn der ausländische Verkäufer die Verbrauchsteuer an Stelle dieser Personen entrichten möchte (siehe Punkt 3.6.2.).

Der Begriff "für Zwecke ... bestimmt" deckt die Fälle ab, in denen Waren durch einen nicht im Bestimmungsmitgliedstaat ansässigen Wirtschaftsbeteiligten an einen Wirtschaftsbeteiligten oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts geliefert werden und in denen Waren in anderer Weise für Zwecke eines Wirtschaftsbeteiligten oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts bestimmt sind. Letzteres ist z.B. der Fall, wenn ein Wirtschaftsbeteiligter einen Vorrat an bereits versteuerten Waren von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert.

In Artikel 7 Absatz 3 des Richtlinienvorschlags werden die Möglichkeiten des Besitzes sowie der jeweilige Schuldner der Verbrauchsteuer definiert. Da Artikel 7 Absatz 2 nur die Bestimmungen der Absätze 1 und 3 wiederholt, wird er gestrichen.

3.3.2. *Definition der beteiligten Personen*

Aufgetretene Schwierigkeiten

Die Richtlinie enthält keine Definitionen der Ausdrücke "für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt" und "für den Bedarf einer Einrichtung des öffentlichen Rechts". Daher geht jeder Mitgliedstaat nach einer eigenen Interpretation vor.

Stellungnahme

Die beteiligten Personen sind die Wirtschaftsbeteiligten in ihrer Gesamtheit sowie die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen. Es genügt daher die Bezugnahme auf "Wirtschaftsbeteiligte" und "Einrichtungen des öffentlichen Rechts".

In Artikel 7 Absatz 3 des Richtlinienvorschlags werden nur der Wirtschaftsbeteiligte und die Einrichtung des öffentlichen Rechts genannt.

3.3.3. Verwaltungsformalitäten - Formalitäten im Bestimmungsmitgliedstaat

Aufgetretene Schwierigkeiten

Die gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten beklagen sich darüber, dass die in Absatz 5 vorgeschriebenen Formalitäten zu kompliziert seien und zu hohe Anforderungen stellen. Es geht hierbei um die mit der Hinterlegung einer Sicherheit vor dem Versand der Waren sowie der Entrichtung der Verbrauchsteuer bei der Lieferung der Waren verbundenen Formalitäten. In der Regel handelt es sich bei den Wirtschaftsbeteiligten, die versteuerte Waren befördern, um Kleinunternehmen, denen die Erledigung der geforderten Formalitäten die größten Schwierigkeiten macht. Darüber hinaus unterhalten diese Unternehmen keine häufigen Handelsbeziehungen zu den übrigen Mitgliedstaaten (andernfalls wären sie als Steuerlager zugelassen). Dies trifft vor allem auf die kleinen Weinerzeuger zu, für die es besonders schwierig ist, die in dem Endverbrauchsmittelstaat vorgesehenen Verfahren einzuhalten.

Die befragten Verbände haben darauf hingewiesen, dass sich einige Wirtschaftsbeteiligte angesichts der komplizierten Verwaltungsformalitäten dazu veranlasst sehen könnten, von derartigen innergemeinschaftlichen Beförderungen abzusehen oder sie illegal durchzuführen.

Stellungnahme

Zur Lösung der Probleme mit den am Bestimmungsort zu erledigenden Formalitäten hält es die Kommission für angebracht, als Schuldner der Verbrauchsteuer diejenige Person zu bestimmen, die am ehesten in der Lage ist, diese Formalitäten zu erfüllen.

Diese Person ist der nicht im Bestimmungsmitgliedstaat ansässige Wirtschaftsbeteiligte, wenn sich die Waren, die noch nicht Gegenstand eines gewerblichen Geschäftsvorgangs waren, in seinem Besitz befinden (dieser Fall ist in Artikel 7 Absatz 3 Unterabsatz 1 (neu) geregelt).

Sind die Waren im Bestimmungsmitgliedstaat für Zwecke eines Wirtschaftsbeteiligten oder einer Einrichtung des öffentlichen Rechts bestimmt (dieser Fall ist in Artikel 7 Absatz 3 Unterabsatz 1 (neu) geregelt), so gilt die allgemeine Regel, wonach die Verbrauchsteuer von dem im Bestimmungsmitgliedstaat ansässigen Empfänger der Waren geschuldet wird. Bekundet in letzterem Fall der ausländische Verkäufer die Absicht, selbst die Verbrauchsteuer am Bestimmungsort zu zahlen (z.B. weil er regelmäßig Lieferungen bereits versteuerter Waren in diesen Mitgliedstaat tätigt), so soll ihm die Möglichkeit eingeräumt werden, anstelle des Empfängers der Waren die Steuerschuldnerschaft zu übernehmen. In diesem Falle gilt das für "Fernverkäufe" vorgesehene vereinfachte

Verfahren (siehe Punkt 3.6.2.). In diesem Zusammenhang dürfte die Einführung einer zentralen Sicherheitsleistung bei einer Verbrauchsteuerstelle in Verbindung mit einer engen Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten eine zufrieden stellende Antwort auf die berechtigten Forderungen der Wirtschaftsbeteiligten nach Vereinfachung darstellen.

In Artikel 7 Absatz 3 des Richtlinienvorschlags sind die Möglichkeiten des Besitzes sowie die jeweils zur Entrichtung der Verbrauchsteuer verpflichtete Person definiert. In Artikel 7 Absatz 5 sind die Vorschriften festgelegt, die die Schuldner der Verbrauchsteuer einhalten müssen.

3.3.4. *Verwaltungsformalitäten - Verwendung des Vereinfachten Begleitdokuments (VBD)*

Aufgetretene Schwierigkeiten

- Ausstellung und Kontrolle

Das in Artikel 7 Absatz 4 vorgesehene Begleitdokument ist Gegenstand der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92. Es wird dort als "vereinfachtes Begleitdokument" (VBD) bezeichnet.

Die Mehrzahl der Mitgliedstaaten erachtet dieses Verwaltungsdokument für erforderlich, zweifelt jedoch die Wirksamkeit dieses Dokuments in Bezug auf die Kontrollmöglichkeiten an. Deshalb fordern einige Mitgliedstaaten, dass das VBD zu Kontrollzwecken zusammen mit der Bescheinigung über die Gewährleistung oder mit der Bescheinigung über die Entrichtung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat mitgeführt werden muss.

Die Bedenken bezüglich des VBD resultieren im Wesentlichen aus der Tatsache, dass Ausstellung und Kontrolle dieses Dokuments deutlich weniger strikt gehandhabt werden als bei dem Dokument, das für die Beförderung unter Steueraussetzung vorgesehen ist. Tatsächlich sind die nationalen Steuerbehörden weder direkt noch indirekt an der Ausstellung dieses VBD beteiligt, die durch und für Wirtschaftsbeteiligte erfolgt, die zumeist im Verbrauchsteuersystem nicht registriert sind.

- Erstattung

Das VBD wird in einigen Fällen als unzureichend für die Rückerstattung der im Abgangsmitgliedstaat entrichteten Verbrauchsteuer erachtet.

In Artikel 4 der Verordnung Nr. 3649/92 ist für die Rückerstattung der im Abgangsmitgliedstaat entrichteten Verbrauchsteuer die Rücksendung der Ausfertigung 3 des VBD mit dem ordnungsgemäßen Vermerk des Empfängers betreffend die steuerliche Behandlung der Waren im Bestimmungsmitgliedstaat an den Versender vorgesehen. Dennoch haben die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 22 Absatz 3 der Richtlinie 91/12/EWG die Möglichkeit, bei ihnen eingereichten Erstattungsanträgen nicht stattzugeben, falls ihre spezifischen Kriterien in Bezug auf die Ordnungsmäßigkeit der Anträge nicht erfüllt sind.

Da die Vermerke auf der Rückseite der Ausfertigung 3 des VBD nicht von den Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats validiert werden, verlangen einige Mitgliedstaaten von dem Versender, zur Unterstützung seines Erstattungsantrags zusätzlich zu der Ausfertigung 3 des VBD Nachweise von Verwaltungen beizubringen. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass auf Gemeinschaftsebene kein einheitliches Dokument für die Bescheinigung der Entrichtung der Verbrauchsteuer verwendet wird. Dieser Umstand trägt nicht zur Erleichterung der Bearbeitung von Erstattungsanträgen auf der Grundlage von Artikel 7 bei.

Stellungnahme

Die Kommission hält die Praxis einiger Mitgliedstaaten, zu Kontrollzwecken zusätzlich zu dem VBD die Vorlage der Bescheinigung über die Leistung einer Sicherheit oder über die Zahlung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsstaat zu verlangen, für unnötig. Die in den Feldern 3 und 6 des VBD enthaltenen Angaben betreffend die vorherige Anmeldung in dem Bestimmungsmitgliedstaat reichen aus, um den Behörden die Kontrolle der Einhaltung der Pflichten im Bestimmungsmitgliedstaat zu ermöglichen.

Bezüglich der Erstattung ist es im Hinblick auf die Vereinfachung der Bearbeitung der von den Wirtschaftsbeteiligten eingereichten Anträge durch die Verwaltung angemessen zu fordern, dass der auf der Ausfertigung 3 des VBD anzubringende Vermerk betreffend den Erhalt der Waren von den Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats bestätigt werden muss. Da der Verbrauchsteuerschuldner in diesem Mitgliedstaat bei Erhalt der Waren ohnehin Verwaltungsformalitäten erledigen muss, ist mit dieser Forderung kein zusätzlicher Aufwand für die Wirtschaftsbeteiligten verbunden. Darüber hinaus wäre mit dieser neuen Forderung die Harmonisierung der Bedingungen für die Erstattung verbunden, und es wäre nicht mehr notwendig, zusätzlich zu der Ausfertigung 3 des VBD weitere Nachweise zu verlangen, wie dies zurzeit in einigen Mitgliedstaaten der Fall ist.

Die Verordnung Nr. 3649/92 wird dahingehend geändert, dass künftig auf der für die Rücksendung bestimmten Ausfertigung durch die Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ein Sichtvermerk anzubringen ist.

3.3.5. Verkauf an Bord eines Flugzeuges oder eines Schiffes während einer innergemeinschaftlichen Beförderung

Stand der Dinge

Rechtliche Situation

Die in Artikel 28 der Richtlinie enthaltenen Übergangsbestimmungen sind am 1. Juli 1999 ausgelaufen. Sie ermöglichten es den Mitgliedstaaten, eine Steuerbefreiung für Waren zu gewähren, die von Verkaufsstellen abgegeben und im persönlichen Gepäck von Reisenden mitgeführt werden, die sich im innergemeinschaftlichen Luft- oder Seeverkehr in einen anderen Mitgliedstaat begeben. Waren, die im Verlauf einer innergemeinschaftlichen Beförderung von Reisenden an Bord eines Flugzeuges oder eines Schiffes abgegeben wurden, waren dabei durch Verkaufsstellen abgegebenen Waren gleichgestellt.

Die Abschaffung des abgabenfreien Verkaufs Waren innerhalb der Europäischen Union hat sich in besonderer Weise auf die steuerliche Behandlung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren ausgewirkt, die an Bord von Fährschiffen und Flugzeugen verkauft werden und nicht für den unmittelbaren Verbrauch bestimmt sind (der Verkauf von Waren für den unmittelbaren Verbrauch kann gemäß den Bestimmungen von Artikel 23 Absatz 5 der Richtlinie von der Verbrauchsteuer befreit werden). Die Kommission hat die ab dem 1. Juli 1999 geltenden Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuervorschriften für diese Verkäufe in einer Mitteilung⁵ dargelegt. Im Verbrauchsteuerbereich gelten die folgenden Grundsätze:

- Die Fährunternehmen und Fluggesellschaften können diese Waren nicht mehr unter Steueraussetzung befördern, da diese Waren gemäß den Bestimmungen der Richtlinie 92/12/EWG mit der Aufnahme an Bord als dem Steueraussetzungsverfahren entnommen gelten.
- Folglich werden die Waren zu dem im Abgangsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung geltenden Verbrauchsteuersatz versteuert. Die Waren können zu dem Verbrauchsteuersatz des Mitgliedstaats der Ladung verkauft werden, bis das Beförderungsmittel das Gebiet des Bestimmungsmitgliedstaats erreicht.
- Nach Artikel 7 Absätze 1 und 2 sind die im Gebiet des Bestimmungsmitgliedstaats zum Verkauf angebotenen Waren erneut zu versteuern. Wollen Fährunternehmen oder Fluggesellschaften jedoch die Besteuerung im zweiten Mitgliedstaat vermeiden, können sie erklären, die Waren nicht im Gebiet dieses Mitgliedstaats verkaufen zu wollen. In diesem Fall finden Artikel 7 Absätze 1 und 2 keine Anwendung, und die Waren können ohne weitere Besteuerung an Bord verbleiben. In solchen Fällen gelten jedoch die Bestimmungen von Artikel 7 Absätze 7 und 8 über Verbrauchsteuerdokumente und -kontrollen, wobei die Mitgliedstaaten nach Artikel 7 Absatz 9 im Wege bilateraler Vereinbarungen ein vereinfachtes Verfahren zulassen können.
- Die Wirtschaftsbeteiligten können den Verkauf von in einem Mitgliedstaat geladenen versteuerten Waren auch auf dem Gebiet anderer Mitgliedstaaten fortsetzen. In diesem Fall finden Artikel 7 Absätze 1 und 2 Anwendung, und es gelten die Verbrauchsteuersätze der jeweiligen Mitgliedstaaten. Für die im Mitgliedstaat der Ladung bereits entrichteten Verbrauchsteuern können die Wirtschaftsbeteiligten eine Erstattung nach Artikel 22 Absatz 3 beantragen. Die Entscheidung über die Art und Weise der Erhebung und Erstattung der Verbrauchsteuer, insbesondere auch über die Möglichkeit der Einführung vereinfachter Aufzeichnungen, liegt bei den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten.
- Bei Reisen mit Zwischenstopp in einem oder mehreren Mitgliedstaaten ist jeder Abschnitt grundsätzlich als gesonderte Reise anzusehen. Lädt ein Fährunternehmen Waren in Mitgliedstaat A, um diese auf der Fahrt von

⁵ Mitteilung der Kommission über die Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuervorschriften, die ab dem 1. Juli 1999 für Waren gelten, die an Bord von Fährschiffen und Flugzeugen oder auf Flughäfen an Reisende im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr verkauft werden, 1999/C 99/08 (ABl. C 99 vom 10.4.1999, S. 20).

Mitgliedstaat B nach Mitgliedstaat C beim Durchqueren internationaler Gewässer an Bord zu verkaufen, ist eine Versteuerung nach dem in Mitgliedstaat A geltenden Satz rechtlich nicht möglich. Da die Waren nicht in den Abgangsmitgliedstaat zurückgebracht werden sollen, müssen sie nach Artikel 7 Absätze 1 und 2 im Mitgliedstaat B und nachfolgend im Mitgliedstaat C versteuert werden.

Anwendung

Die strikte Einhaltung der oben genannten Verfahren erfordert von den betroffenen Wirtschaftsbeteiligten einen hohen Verwaltungsaufwand. Aus diesem Grunde haben einige Mitgliedstaaten vereinfachte Verfahren vorgesehen, wofür folgende Beispiele angeführt werden können:

- Bei bestimmten Fährverbindungen zwischen zwei Mitgliedstaaten haben die beteiligten Mitgliedstaaten die vereinfachten Verfahren gemäß dem obigen dritten Spiegelstrich angewandt. Diese Vereinfachung besteht darin, eine Verbindung zwischen einem Mitgliedstaat A und einem Mitgliedstaat B als eine Beförderung von dem Mitgliedstaat A zu dem Mitgliedstaat A über das Staatsgebiet des Mitgliedstaats B zu betrachten. Auf diese Weise können die an Bord an die Reisenden zur Mitnahme verkauften verbrauchsteuerpflichtigen Waren während der gesamten Reise zum Verbrauchsteuersatz des Mitgliedstaats A (in der Regel derjenige der beiden Mitgliedstaaten, der den niedrigeren Verbrauchsteuersatz anwendet) verkauft werden. Hiervon ausgenommen sind die Zeiten, in denen sich das Schiff im Gebiet des Mitgliedstaats B befindet.
- Den Wirtschaftsbeteiligten wurde die Möglichkeit eingeräumt, die Waren unter Steueraussetzung an Bord des Schiffes zu nehmen. Das Verfahren der Steueraussetzung endet, sobald die Waren in das Staatsgebiet des Mitgliedstaats gelangen, ab dem der Wirtschaftsbeteiligte die Waren verkaufen möchte. Er muss nun die Waren zu dem in diesem Mitgliedstaat geltenden Verbrauchsteuersatz verkaufen.

Diese Vereinfachung ist im Rahmen der Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung vorgesehen und setzt voraus, dass der Bestimmungsmitgliedstaat anerkennt, dass die unter Steueraussetzung beförderten Waren in den freien Verkehr überführt werden können, ohne zuvor von einem im Verbrauchsteuersystem zugelassenen Empfänger übernommen werden zu müssen und ohne von dem Schiff entladen werden zu müssen.

Es ist Sache der einzelnen Mitgliedstaaten, innerhalb der rechtlichen Grenzen, die die Richtlinie steckt, unabhängig über Vereinfachungen zu entscheiden, die sie ihren Wirtschaftsbeteiligten gewähren möchten.

Stellungnahme

Der Grundsatz, wonach bei Überführung von Waren in den freien Verkehr in einem Mitgliedstaat und Besitz dieser Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat die Verbrauchsteuer dieses letzteren Mitgliedstaats gezahlt werden muss, gilt uneingeschränkt auch für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die während einer innergemeinschaftlichen Reise verkauft werden, es sei denn, es handelt sich im Sinne der Mitteilung der Kommission 99/08 um Waren, die sich an Bord eines

Wasser- oder Luftfahrzeugs befinden, das zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrt, und die nicht verkauft werden können, solange sich das betreffende Fahrzeug im Gebiet eines der beiden Mitgliedstaaten befindet. In letzterem Falle gelten die Waren in diesem Mitgliedstaat nicht als zu gewerblichen Zwecken bestimmt. Um jeglichen Zweifel am Vorhandensein dieser Möglichkeit auszuschließen, muss dies in der Richtlinie ausdrücklich festgehalten werden.

Hinsichtlich der den von den Wirtschaftsbeteiligten zu beachtenden Verwaltungsverfahren wäre eine Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene wünschenswert. Zurzeit haben nur einige Mitgliedstaaten gewisse Verfahrensvereinfachungen eingeführt, und das hat zur Folge, dass die Wirtschaftsbeteiligten in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedliche Verfahren einhalten müssen. Im Übrigen ist die Ursache für das Fehlen von Verfahrensvereinfachungen manchmal in den für die Einführung derartiger Vereinfachungen erforderlichen Verfahren zu suchen. Einige Mitgliedstaaten sind in diesem Zusammenhang der Auffassung, dass bilaterale Vereinbarungen gemäß Artikel 7 Absatz 9 lediglich auf politischer Ebene getroffen werden können, wohingegen andere eine einfache Verwaltungsvereinbarung für ausreichend erachten.

Um eine zufrieden stellende Antwort auf die berechtigten Forderungen der Wirtschaftsbeteiligten nach Vereinfachung geben zu können, ersucht die Kommission die Mitgliedstaaten, an der Einführung gemeinsamer vereinfachter Verfahren im Rahmen der zurzeit geltenden Rechtsvorschriften mitzuwirken. Sollte es sich als notwendig erweisen, ist die Kommission bereit, im Verbrauchsteuerausschuss - allerdings nicht im Rahmen seiner Regelungsfunktion - einheitliche gemeinschaftliche Bedingungen für die Einführung von Verfahrensvereinfachung zu erarbeiten.

Im übrigen wird in Anbetracht der Tatsache, dass diese vereinfachten Verfahren keinerlei Auswirkung auf den allgemeinen Grundsatz der Besteuerung haben, der Vorschlag unterbreitet, die Bestimmung in Artikel 7 Absatz 9, wonach vereinfachte Verfahren im Wege bilateraler Vereinbarungen zugelassen werden können, durch eine Bestimmung zu ersetzen, die die Zulassung vereinfachter Verfahren im Wege einer einfachen Verwaltungsvereinbarung ermöglicht.

Der Richtlinienvorschlag sieht in Artikel 7 Absatz 1 Unterabsatz 3 ausdrücklich vor, dass Waren, die sich an Bord eines zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrenden Wasser- oder Luftfahrzeugs befinden, jedoch nicht verkauft werden können, solange sich das betreffende Fahrzeug im Gebiet eines Mitgliedstaates befindet, in diesem Mitgliedstaat nicht als zu gewerblichen Zwecken bestimmt gelten. Außerdem sieht Artikel 7 Absatz 9 vor, dass vereinfachte Verfahren im Wege einfacher Verwaltungsvereinbarungen eingeführt werden.

3.3.6. Fehlen von bei Zuwiderhandlungen anzuwendenden Bestimmungen

Aufgetretene Schwierigkeiten

Im Gegensatz zu Beförderungen im Verfahren der Steueraussetzung, für die in der Richtlinie 92/12/EWG (in den Artikeln 14 und 20) gesonderte, bei Zuwiderhandlung anzuwendende Bestimmungen festgeschrieben wurden, gibt es für Beförderungen bereits versteuerter Waren keine Vorschrift der Gemeinschaft für ein Verfahren, das im Falle von Verlust oder Zuwiderhandlung anzuwenden ist.

Stellungnahme

Das Fehlen von Vorschriften der Gemeinschaft für den Fall von Verlust und Zuwiderhandlung, die während der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren festgestellt werden, für die die Steuer bereits entrichtet wurde, stellt ein rechtliches Vakuum dar, das gefüllt werden muss. Das Fehlen von Vorschriften, die festlegen, in welchem Mitgliedstaat die Verbrauchsteuer geschuldet wird, kann zu Interessenskonflikten zwischen den Mitgliedstaaten und gegebenenfalls zur Doppelbesteuerung führen. Außerdem kann es wegen der fehlenden Vorschriften auf Gemeinschaftsebene zu Unterschieden in der Behandlung kommen, so dass vergleichbare Fälle völlig unterschiedlich behandelt werden und sich somit Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Wirtschaftsbeteiligten ergeben. Es ist daher erforderlich, das Vorgehen bei Verlust und Zuwiderhandlung durch ähnliche Bestimmungen zu regeln, wie sie bei Verlust und Zuwiderhandlung im Verfahren der Steueraussetzung angewandt werden.

Der Richtlinienvorschlag sieht die Einfügung spezifischer Bestimmungen für das Vorgehen bei Verlusten und Zuwiderhandlungen, die während der innergemeinschaftlichen Beförderung von bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Waren festgestellt werden, vor (neue Artikel 10a bis 10c).

3.4. Artikel 8

Entsprechend den Grundsätzen des Binnenmarkts sieht Artikel 8 der Richtlinie vor, dass für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, die Verbrauchsteuer im Erwerbsmitgliedstaat erhoben wird.

Trotz seiner scheinbaren Einfachheit steht dieser Artikel im Mittelpunkt zahlreicher Diskussionen, bei denen es insbesondere um folgende Aspekte geht:

- Auslegung der Formulierung "die sie selbst befördern",
- Behandlung anderer Fälle nicht gewerblicher Beförderung,
- grenzüberschreitender Handel.

3.4.1. Aufgetretene Schwierigkeiten

3.4.1.1. Auslegung der Formulierung "die sie selbst befördern"

1995 hat der Court of Appeal (Berufungsgericht) in London dem Gerichtshof ein Ersuchen um Vorabentscheidung bezüglich der Auslegung des Artikels 8 unterbreitet. Dieses Ersuchen betraf einen Fall, in dem Waren in einem Mitgliedstaat B in den freien Verkehr überführt werden und von einer Privatperson in einem Mitgliedstaat A erworben werden oder dort im Namen dieser Privatperson von einem Agenten erworben werden, der auch die Beförderung der Waren übernimmt.

Ein Handelsnetz miteinander verbundener Unternehmen hatte auf der Grundlage einer großzügigen Auslegung der Bestimmungen von Artikel 8 folgende Praxis entwickelt:

- ein Unternehmen der Gruppe stellt eine bestimmte Zigarettenmarke für den britischen Markt her;

- ein zweites Unternehmen, das mit dem ersten verbunden ist, überführt die Zigaretten im Großherzogtum Luxemburg in den steuerrechtlich freien Verkehr, wo sie im Groß- und Einzelhandel verkauft werden;
- ein drittes (mit den beiden anderen verbundenes) Unternehmen mit Sitz im Vereinigten Königreich bündelt Bestellungen von Privatpersonen aus dem Vereinigten Königreich über Zigaretten, die in Luxemburg in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, und übernimmt auch die Beförderung in das Vereinigte Königreich.

Diese Unternehmen stellten sich in Bezug auf die Steuer auf den Standpunkt, dass das Eigentumsrecht an den Waren zu dem Zeitpunkt auf die Privatperson übergegangen sei, zu dem diese ihre Bestellung aufgegeben habe. Da der Beförderer keine gewerblichen Zwecke verfolgt habe (er habe die Zigaretten nicht verkauft, sondern lediglich den Auftrag ausgeführt, die Bestellungen zu übermitteln und die Waren zu befördern), würden, nach Meinung dieser Unternehmen, die Bestimmungen von Artikel 8 der Richtlinie 92/12/EWG Anwendung finden.

Außerdem gaben diese Unternehmen an, dass die Beförderungen "Fernverkäufen" glichen, die von der Richtlinie nicht ausdrücklich abgedeckt seien und deshalb im Wege der Analogie nach Artikel 8 behandelt werden müssten. Die monatlichen Bestellungen der Privatpersonen überstiegen nicht die in Artikel 9 Absatz 2 festgelegten Richtmengen, das heißt 800 Zigaretten pro Käufer.

Die Behörden des Vereinigten Königreichs vertraten die Auffassung, dass es sich bei dieser Praxis um einen Fall von Steuerumgehung handele, der es der Privatperson im Vereinigten Königreich ermöglichte, von zu Hause aus Waren in einem anderen Mitgliedstaat zu erwerben, in dem ein niedrigerer Steuersatz als im Vereinigten Königreich angewandt werde. Sie argumentierten, dass der Artikel 8 nur dann Anwendung finde, wenn die nachstehenden Bedingungen zusammen gegeben seien, worin sie der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen unterstützte:

- a) die Waren müssen von Privatpersonen erworben werden;
- b) die Waren müssen für den Eigenbedarf dieser Personen bestimmt sein;
- c) die Waren müssen von den Privatpersonen selbst befördert werden.

In seinem Urteil vom 2. April 1998 in dieser Sache (C-296/95⁶) stellte der Gerichtshof Folgendes fest:

"Die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren in der durch die Richtlinie 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 geänderten Fassung ist so auszulegen, dass sie der Erhebung von Verbrauchsteuern in einem Mitgliedstaat A auf Waren nicht entgegensteht, die in einem Mitgliedstaat B in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und dort bei einem Unternehmen X für den Bedarf im Mitgliedstaat A ansässiger Privatpersonen über ein entgeltlich als Agent für diese Privatpersonen tätig werdendes Unternehmen Y erworben worden

⁶ Slg. 1998, I-1605.

sind, wobei die Beförderung der Waren vom Mitgliedstaat B in den Mitgliedstaat A ebenfalls von dem Unternehmen Y für die Privatpersonen organisiert und von einem entgeltlich tätigen Transporteur durchgeführt worden ist."

Der Gerichtshof hat somit dieser Praxis ein Ende gesetzt. In dem ihm vorgelegten Fall erkennt der Gerichtshof das Vorhandensein gewerblicher Zwecke an und schreibt die Entrichtung der Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat vor, in dem die Waren verbraucht werden.

In der Begründung zu diesem Urteil legt der Gerichtshof jedoch seine Auslegung der Formulierung "die sie selbst befördern" dar. Unter den Randnummern 33 bis 36 der Urteilsbegründung ist festgehalten, dass der Gerichtshof nach Prüfung aller Sprachfassungen des Artikels 8 lediglich den Fall anerkennt, in dem der Erwerber der verbrauchsteuerpflichtigen Waren die Beförderung dieser Waren persönlich durchführt.

3.4.1.2. Nicht gewerbliche Beförderungen

Hintergrund

In Artikel 23 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG ist festgelegt, dass die die Verbrauchsteuer betreffenden Bestimmungen der folgenden Richtlinien am 31. Dezember 1992 ihre Gültigkeit verlieren:

- Richtlinie 74/651/EWG des Rates über Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren in Kleinsendungen nichtkommerzieller Art innerhalb der Gemeinschaft⁷;
- Richtlinie 83/183/EWG des Rates über Steuerbefreiungen bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat⁸;
- Richtlinie 68/297/EWG des Rates zur Vereinheitlichung der Vorschriften über die abgabenfreie Einfuhr des in den Treibstoffbehältern der Nutzkraftfahrzeuge enthaltenen Treibstoffs⁹.

Die genannte Aufhebungsbestimmung zielt darauf ab, Beförderungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, *die nicht für gewerbliche Zwecke bestimmt sind*, künftig keinen Verwaltungskontrollen mehr zu unterziehen, da für diese Waren nach Schaffung des Binnenmarkts und in Anwendung des Grundsatzes, dass die Verbrauchsteuer im Erwerbsmitgliedstaat zu zahlen ist, innerhalb der Gemeinschaft das Prinzip des freien Warenverkehrs gilt.

Aufgetretene Schwierigkeiten

Der vorstehend erwähnte freie Warenverkehr wurde im Verbrauchsteuerausschuss drei Mal behandelt:

⁷ ABl. L 354 vom 30.12.1974, S. 57.

⁸ ABl. L 105 vom 23.4.1983, S. 64.

⁹ ABl. L 175 vom 23.7.1968, S. 15.

- Im Januar 1993 erklärten vier Mitgliedstaaten, dass sie die Entrichtung von Verbrauchsteuern bei Geschenken verlangten, die Privatpersonen per Post verschicken.
- Im Januar 1999 erklärten vier Mitgliedstaaten, dass eine Befreiung von der Verbrauchsteuer im Bestimmungsstaat bei der Beförderung von im Besitz einer Privatperson befindlichen verbrauchsteuerpflichtigen Waren nur gewährt werden könne, wenn die betreffende Privatperson die Waren persönlich befördere (Anwendung von Artikel 8 der Richtlinie 92/12/EWG).
- Im Juli 2000 wurde der Versand von Geschenken an Privatpersonen erneut angesprochen. Wie im Januar 1993 erklärten vier Mitgliedstaaten, dass sie an Privatpersonen versandte Geschenke besteuerten. Diese Mitgliedstaaten verwiesen insbesondere auf die Schwierigkeit, die nicht gewerbliche Natur dieser Sendungen zu kontrollieren, sowie auf die Tatsache, dass es in der Richtlinie 92/12/EWG keine Bestimmung gebe, nach der derartige Sendungen von der Entrichtung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsstaat befreit seien.

Die o. a. Auslegungen in Bezug auf die Steuer haben zur Folge, dass Sendungen, mit denen keinerlei gewerblicher Zweck verbunden ist und die für Privatpersonen bestimmt sind, systematisch im Bestimmungsmitgliedstaat versteuert werden. Damit sind die Bürger heute in einigen Mitgliedstaaten schlechter gestellt als vor Vollendung des Binnenmarkts, und die steuerliche Behandlung der Bürger ist dort ungünstiger als bei vergleichbaren Einfuhren aus Drittländern.

Als Beispiele können die nachstehenden Fälle angeführt werden, bei denen grundsätzlich davon ausgegangen werden kann, dass sie keinen neuen Verbrauchsteueranspruch begründen:

- a) Waren, die ohne gewerblichen Zweck als Päckchen von einer Privatperson an eine andere Privatperson in einem anderen Mitgliedstaat geschickt werden. In diesem Fall müssen die Waren ausschließlich für den persönlichen Bedarf des Empfängers oder für den Eigenbedarf der Familie des Empfängers bestimmt sein. Außerdem dürfen die Waren nicht direkt oder indirekt gegen Zahlung von Geld versandt werden;
- b) Beförderung von persönlichen Gegenständen, die für den persönlichen Bedarf einer Privatperson oder ihrer Familie bestimmt sind, von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (beispielsweise von alkoholischen Getränken, die aus einer Familienproduktion stammen und für ein Mitglied der Familie bestimmt sind, das in einem anderen Mitgliedstaat wohnt);
- c) Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Rahmen einer Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes oder der Ausstattung eines Zweitwohnsitzes;
- d) als Hochzeitsgeschenk bestimmte verbrauchsteuerpflichtige Waren;

- e) im Rahmen einer Erbschaft erworbene verbrauchsteuerpflichtige Waren.

3.4.1.3. Grenzüberschreitender Handel

Nach der Aufhebung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten können die Bürger für ihren Eigenbedarf bestimmte verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem anderen Mitgliedstaat erwerben, ohne die Verbrauchsteuer für diese Waren im Wohnsitzmitgliedstaat entrichten zu müssen. Diese Möglichkeit ergibt sich aus dem mit der Schaffung des Binnenmarktes verbundenen Grundsatz der Freizügigkeit.

Es ist verständlich, dass die Bürger diesen Grundsatz der Freizügigkeit in einer Gemeinschaft ohne einheitliche Verbrauchssteuersätze dazu nutzen, den größtmöglichen Vorteil aus den wegen der fehlenden Harmonisierung bestehenden Unterschieden in der Besteuerung zu ziehen. Die Inanspruchnahme dieses Grundsatzes ist der Grund für die Bedeutung, die die Beförderungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren zwischen bestimmten Mitgliedstaaten haben.

Dieser Sachverhalt ist vor allem den Mitgliedstaaten, die gegenüber ihren Nachbarstaaten in der Gemeinschaft deutlich höhere Verbrauchssteuersätze anwenden, Anlass zur Besorgnis. Diese Mitgliedstaaten stehen vor dem großen Problem, zwischen gewerblichen und privaten Beförderungen unterscheiden zu müssen.

3.4.2. *Stellungnahme*

Bei der Beurteilung der Relevanz von Artikel 8 ist zu beachten, dass innergemeinschaftliche Warenbeförderungen, die von Privatpersonen für ihren eigenen Bedarf durchgeführt werden, gemäß dem Grundsatz des Binnenmarktes ausschließlich im Erwerbsmitgliedstaat besteuert werden.

Der jetzige Wortlaut von Artikel 8 beeinträchtigt diesen Grundsatz oder scheint geeignet, ihn zu beeinträchtigen, denn er bezieht sich auf Waren, "die sie selbst befördern". Es sei in diesem Zusammenhang daran erinnert, dass der ursprüngliche Vorschlag der Kommission keine besondere Bestimmung für Beförderungen durch Privatpersonen enthielt, da derartige Beförderungen von dem Anwendungsbereich eines Vorschlags für eine Richtlinie über gewerbliche Warenbeförderungen im Grunde ausgenommen sind. In Ermangelung einer echten Harmonisierung der Steuersätze forderten die Mitgliedstaaten jedoch die Aufnahme einer Bestimmung in die Richtlinie 92/12/EWG, die beim ersten Hinsehen als Einschränkung des allgemeinen Grundsatzes des freien Warenverkehrs auf **von Privatpersonen selbst beförderte** Waren ausgelegt werden könnte.

Waren, die für Rechnung von Privatpersonen befördert werden

Gemäß der Auslegung durch den Gerichtshof gilt Artikel 8 in seiner derzeitigen Fassung nur für den Fall, dass die Beförderung durch den Käufer der verbrauchsteuerpflichtigen Waren persönlich durchgeführt wird. Führt dieser also die Waren nicht persönlich mit sich, so entsteht im Bestimmungsmitgliedstaat erneut ein Steueranspruch. Diese Einschränkung der Privatpersonen offen stehenden Möglichkeit, in einem Mitgliedstaat Waren voll versteuert zu erwerben und in einen anderen Mitgliedstaat zu verbringen, ohne dort erneut Steuern zahlen zu müssen, geht

über den im Bereich der MwSt angewandten allgemeinen Regelung hinaus. Dort, nämlich im Bereich der MwSt, unterliegen grundsätzlich nur Fernverkäufe (d.h. Versand oder Beförderung der betreffenden Waren durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung) der MwSt im Bestimmungsmitgliedstaat. Fernkäufe hingegen (d.h. Versand oder Beförderung der betreffenden Waren durch den Käufer oder für dessen Rechnung) werden immer im Abgangsmitgliedstaat mit der MwSt belastet, auch wenn es sich um verbrauchsteuerpflichtige Waren handelt.

Nach Auffassung der Kommission ist eine derartige allgemeine Einschränkung des Binnenmarktpinzips nicht mehr gerechtfertigt. Sie schlägt daher vor, dass nach dem Vorbild der im MwSt-Bereich geltenden Regelungen alle Beförderungen von Waren, die für den Eigenbedarf einer Privatperson bestimmt sind und von einer Privatperson oder für deren Rechnung durchgeführt werden, grundsätzlich als nichtgewerblich anzusehen und ausschließlich im Erwerbsmitgliedstaat zu besteuern sind.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz muss allerdings bei Tabakwaren gemacht werden. Die Anwendung eines solchen Grundsatzes stünde in Widerspruch zu der Gesundheitspolitik im Sinne von Artikel 152 EG-Vertrag. Entsprechend dieser Politik und im Hinblick auf die Einhaltung der Rahmenkonvention der Weltgesundheitsorganisation zur Eindämmung des Tabakkonsums¹⁰, in der steuerpolitische und gegebenenfalls preispolitische Maßnahmen bei Tabakwaren empfohlen werden, um eine schrittweise Verringerung des Tabakkonsums zu erreichen, schlägt die Kommission vor, in allen Fällen die Entrichtung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat vorzusehen, ausgenommen bei der Beförderung von Tabakwaren, die eine Privatperson persönlich durchführt oder die zwischen Privatpersonen durchgeführt werden und bei denen die beförderten Tabakwaren für den Eigenbedarf des privaten Empfängers bestimmt sind. Auf diese Weise ist ausgeschlossen, dass die Wirksamkeit von Maßnahmen, die die einzelnen Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Einhaltung der Schlussfolgerungen der genannten Rahmenkonvention treffen, durch die Tatsache beeinträchtigt wird, dass Privatpersonen Tabakwaren in Mitgliedstaaten mit niedrigeren Preisen als die im Wohnsitzmitgliedstaat gültigen Preise uneingeschränkt erwerben können.

Der Richtlinienvorschlag sieht vor, in Artikel 8 einen Absatz 2 hinzuzufügen, der eindeutig bestimmt, dass der in Absatz 1 niedergelegte Grundsatz für andere Waren als Tabakwaren auch dann gilt, wenn sie für Rechnung einer Privatperson befördert werden.

Nicht gewerbliche Beförderungen im Sinne von Punkt 3.4.1.2.

Was die oben unter Punkt 3.4.1.2. genannten nicht gewerblichen Beförderungen anbelangt, so wünschen einige Mitgliedstaaten tatsächlich eine restriktivere Auslegung des Grundsatzes des freien Verkehrs von Waren, die von Privatpersonen erworben wurden. Die Kommission hat wiederholt darauf hingewiesen, dass sich die Bestimmungen von Artikel 8 zwar auf Beförderungen ohne gewerblichen Zweck beziehen sollen, dass aber in Bezug auf die Einhaltung des oben genannten Grundsatzes des Binnenmarktes auch andere Möglichkeiten denkbar sind. So kann

¹⁰ Dieses Übereinkommen wurde am 21. Mai 2003 von der WHO-Vollversammlung genehmigt und am 16. Juni 2003 von der Europäischen Gemeinschaft unterzeichnet.

beispielsweise eine Beziehung zu nichtgewerblichen Beförderungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren zwischen Privatpersonen hergestellt werden (Umzüge, Geschenke usw.). In diesem Zusammenhang kann bei einer restriktiven Auslegung von Artikel 8 der Eindruck entstehen, diese nichtgewerblichen Warenbeförderungen könnten im Bestimmungsmitgliedstaat nur dann von der Verbrauchsteuer befreit werden, wenn sie von den Privatpersonen, für die die Waren bestimmt sind, persönlich durchgeführt werden. Diese Auslegung führt zur Besteuerung von Beförderungen, die vor Vollendung des Binnenmarkts von der Steuer befreit waren, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt waren, und steht damit vollkommen im Widerspruch zu den Grundsätzen des Binnenmarktes.

Der Richtlinienvorschlag sieht vor, in Artikel 8 einen Absatz 3 hinzuzufügen, der bestimmt, dass der in Absatz 1 dieses Artikels niedergelegte Grundsatz auch für Waren gilt, die eine Privatperson ohne direkte oder indirekte Gegenleistung an eine andere Privatperson versendet (insbesondere Geschenksendungen). Die übrigen oben unter 3.4.1.2. genannten Fälle werden durch Artikel 8 Absatz 2 abgedeckt, da die Waren in diesen Fällen für Rechnung einer Privatperson befördert werden.

Waren, die für andere Zwecke als den Eigenbedarf von Privatpersonen bestimmt sind

Bei den übrigen verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die von Privatpersonen erworben und von ihnen selbst oder für ihre Rechnung befördert werden, aber für andere Zwecke als ihren Eigenbedarf bestimmt sind, ist die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat zu erheben. Bisher legt die Richtlinie nicht ausdrücklich fest, wie Privatpersonen zu verfahren haben, wenn sie derartige Geschäfte korrekt tätigen wollen. Außerdem ist in der Richtlinie nicht ausdrücklich festgelegt, dass die im Erwerbsmitgliedstaat gezahlte Verbrauchsteuer auch erstattet werden kann. Um die einschlägigen Vorschriften genauer zu fassen, muss eindeutig festgelegt werden, dass die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat geschuldet wird, wer der Steuerschuldner ist und welche Vorschriften er einzuhalten hat. Die Steuer wird logischerweise von der Privatperson geschuldet, die die Waren befördert oder befördern lässt. Für diese Beförderungen müssen dieselben Verfahren gelten wie für die in Artikel 7 genannten Beförderungen.

Der Richtlinienvorschlag sieht vor, in Artikel 7 Absatz 1 einen Unterabsatz 2 hinzuzufügen, der bestimmt, dass als "gewerbliche Zwecke" alle Zwecke anzusehen sind, die nicht dem Eigenbedarf von Privatpersonen dienen. Damit wird ausdrücklich klargestellt, dass die in Absatz 4 und Absatz 5 Unterabsatz 2 genannten Verfahren für den Besitz von Waren gelten, die eine Privatperson für andere Zwecke als die ihres Eigenbedarfs erworben hat, und dass die Verbrauchsteuer im Abgangmitgliedstaat gemäß Absatz 6 erstattet werden kann.

Richtmengen

Ein Vermerk in dem Protokoll zur Annahme der Richtlinie sieht vor, dass nicht nur bestimmte Richtmengen für verbrauchsteuerpflichtige Waren eingeführt werden, sondern dass die Privatperson außerdem zur Zufriedenheit der Verwaltung *nachweisen* muss, dass diese Waren für ihren Eigenbedarf bestimmt sind. Die Kommission hält es nicht für angezeigt, diesen Protokollvermerk in den neuen Rechtsakt zu übernehmen. Es ist Sache der Verwaltung, bei jeder Verbringung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch eine Privatperson nach Prüfung von

mindestens *allen* in Artikel 9 Absatz 2 genannten Kriterien zu entscheiden, ob der Besitz der Waren gewerbliche Zwecke hat. In Anbetracht der Tatsache, dass eine derartige Festlegung vor Gericht angefochten werden kann, müssen die Verwaltungen ihre diesbezügliche Entscheidung selbstverständlich auf konkrete Angaben und nicht auf bloße Vermutungen stützen.

Da eine Umkehrung der Beweislast aus rechtlicher Sicht nicht möglich ist, gibt es keine Rechtfertigung für die Beibehaltung der in Artikel 9 Absatz 2 genannten Richtmengen. Eine Verwaltung kann sich ohnehin nicht *allein* auf diese Richtmengen berufen, um den Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren mit einem gewerblichen Zweck in Verbindung zu bringen. Außerdem können die Richtmengen nie als Schwellenwerte für "Steuerfreiheit" ausgelegt werden, da die Verwaltung des kontrollierenden Mitgliedstaats für die Zuweisung eines gewerblichen Zwecks bei einer Sendung, ob über oder unter diesen Richtmengen, *immer* über konkrete Anzeichen verfügen muss, die eine solche Schlussfolgerung stützen können.

Die Richtmengen können daher nur für Kontrollanweisungen einer Verwaltung an ihre Beamten genutzt werden, wobei die Verwaltung empfehlen kann, ein Kontrollverfahren bei Privatpersonen nur ab einer bestimmten Menge verbrauchsteuerpflichtiger Waren einzuleiten. Diese Empfehlung fällt allerdings in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten und kann aus diesem Grund nicht in Richtlinie aufgenommen werden.

Der Richtlinienvorschlag sieht in dem neuen Wortlaut des Artikels 9 Absatz 2 nicht mehr die Anwendung von Richtmengen vor.

3.5. Artikel 9

In Artikel 9 Absatz 1 wird der allgemeine Grundsatz der Besteuerung aus Artikel 7 Absatz 1 wiederholt und darauf hingewiesen, dass die Verbrauchsteuer unbeschadet der in den Artikeln 7 und 8 genannten Fälle in dem Mitgliedstaat geschuldet wird, in dem sich die Waren zu gewerblichen Zwecken befinden, und zwar von der Person, in deren Besitz sie sich befinden.

Die Kriterien, die zur Klärung der Frage, ob die in Artikel 8 genannten Waren für gewerbliche Zwecke bestimmt sind, mindestens herangezogen werden müssen, sind in Artikel 9 Absatz 2 aufgeführt.

3.5.1. Relevanz von Artikel 9 Absatz 1

Aufgetretene Schwierigkeiten

Der Wortlaut von Artikel 9 Absatz 1 ist identisch mit dem von Artikel 7 Absatz 1. Allerdings wird hier zusätzlich festgelegt, dass die Verbrauchsteuer von der Person geschuldet wird, in deren Besitz sich die verbrauchsteuerpflichtigen Waren befinden.

Stellungnahme

Wie bereits unter Punkt 3.2. festgestellt, sollte der Steuertatbestand gemäß Artikel 9 Absatz 1 gestrichen werden, da es sich um den gleichen Steuertatbestand wie in Artikel 7 handelt. Da Artikel 9 in seiner derzeitigen Fassung bestimmt, dass in den von diesem Artikel erfassten Fällen die Verbrauchsteuer vom Besitzer der Waren geschuldet wird, sollte Artikel 7 Absatz 3 um einen Unterabsatz ergänzt werden wonach in den Fällen, für die nicht ausdrücklich ein Steuerschuldner bestimmt ist, die Verbrauchsteuer von der Person geschuldet wird, die die Waren besitzt. Dabei geht es insbesondere um Waren, die Privatpersonen für andere Zwecke als ihren Eigenbedarf besitzen, oder um Waren, die ein Wirtschaftsbeteiligter oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts besitzt, der/die die Vorschriften der vorgeschlagenen Fassung von Artikel 7 Absatz 5 nicht beachtet hat.

3.5.2. Kriterien für die Feststellung des gewerblichen Zweckes

Aufgetretene Schwierigkeiten

In Artikel 9 Absatz 2 sind mehrere Kriterien festgelegt, die bei der Klärung der Frage, ob eine von einer Privatperson erworbene Ware zu gewerblichen Zwecken bestimmt ist und daher in dem Mitgliedstaat, in dem sie sich befindet, der Verbrauchsteuer zu unterwerfen ist, mindestens berücksichtigt werden müssen.

Das größte Problem werfen bei diesen Kriterien die Richtmengen auf. Während in Artikel 9 Absatz 2 lediglich von "Richtmengen" die Rede ist, die bei dem gesamten Verfahren für die steuerliche Einstufung der von einer Privatperson durchgeführten Beförderung als Kriterium berücksichtigt werden müssen, werden diese Richtmengen häufig als gesetzlich festgelegter Grenzwert verstanden, anhand dessen Beförderungen durch Privatpersonen wie folgt behandelt werden können:

- Bei Beförderungen von Waren bis zu den Richtmengen obliegt es der nationalen Verwaltung, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die von den Privatpersonen erworbenen Waren für gewerbliche Zwecke bestimmt sind.
- Bei Beförderungen von Waren in Mengen, die die Richtwerte übersteigen, muss die Privatperson zur Zufriedenheit der Kontrollbehörde den Nachweis dafür erbringen, dass die Waren für ihren Eigenbedarf bestimmt sind.

Diese "Umkehrung der Beweislast" steht nach Auffassung vieler Unionsbürger im Widerspruch zu den allgemeinen Grundsätzen des EG-Vertrags, was sich an der hohen Zahl der bei der Kommission eingegangenen Beschwerden in dieser Sache ablesen lässt. Auf der Grundlage dieser Beschwerden hat die Kommission Vertragsverletzungsverfahren gegen einige Mitgliedstaaten eingeleitet, die diese "Umkehrung der Beweislast" praktiziert haben, und auf diese Weise eine Verhaltensänderung in den betreffenden Mitgliedstaaten bewirkt.

Stellungnahme

Unter Punkt 3.4.2 wurde bereits erläutert, dass die Beibehaltung der in Artikel 9 Absatz 2 aufgeführten Richtmengen nach Auffassung der Kommission nicht mehr gerechtfertigt ist. Ansonsten sollte diese Bestimmung mit Ausnahme des einleitenden Satzes beibehalten werden. Dieser wird dem neuen Wortlaut von Artikel 8 Absätze 1 bis 4 angepasst und bezieht sich nun nicht mehr auf Waren, die für gewerbliche Zwecke bestimmt sind, sondern auf Waren, die für andere Zwecke als den Eigenbedarf von Privatpersonen bestimmt sind. Mit diesem neuen Wortlaut dürften etwaige Zweifel hinsichtlich der Einstufung von Waren ausgeräumt werden, die nicht für den Eigenbedarf einer Privatperson bestimmt, aber auch nicht als für "gewerbliche Zwecke" bestimmt anzusehen sind.

In dem Richtlinienvorschlag wird Artikel 9 Absatz 2 Unterabsatz 2, der den Mitgliedstaaten die Festlegung von Richtmengen gestattet, nicht übernommen.

*3.5.3. Atypische Beförderungsarten (Artikel 9 Absatz 3)**Aufgetretene Schwierigkeiten*

Bei den Diskussionen im Rat hatten die Mitgliedstaaten ihre Besorgnis über die mit Mineralöltransporten verbundenen Sicherheitsbedingungen und über die Tatsache zum Ausdruck gebracht, dass die nicht harmonisierten Verbrauchsteuersätze, namentlich für Mineralöl, Privatpersonen einen Anreiz für den Erwerb dieser Waren (insbesondere der für Heizzwecke verwendeten Erzeugnisse) in einem Mitgliedstaat mit niedrigeren Steuersätzen und die anschließende Beförderung durch sie selbst bieten könnten.

Die Kann-Vorschrift in Artikel 9 Absatz 3 muss als Möglichkeit für die Mitgliedstaaten in Bezug auf steuerliche Maßnahmen betrachtet werden, die auf ein generelles Verbot von Mineralöltransporten in anderen als den ordnungsgemäß zugelassenen Transportmitteln hinauslaufen. Zusammengefasst bedeutet dies,

- dass alle "zugelassenen" Transporte, das heißt Beförderungen zu gewerblichen Zwecken durch gewerbliche Wirtschaftsbeteiligte, der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat unterworfen werden,
- dass jedwede "atypische" Art der Beförderung, unbeschadet der Anwendung sonstiger in Bezug auf die Transportsicherheit festgesetzten Strafen, ebenfalls der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat unterworfen wird.

Mit dieser Vorschrift ist es den Mitgliedstaaten möglich, Mineralöl vom Anwendungsbereich von Artikel 8 auszunehmen.

Dies bedeutet, dass Privatpersonen in Bezug auf Mineralöl und konkreter auf Heizöl nicht dieselbe steuerliche Freizügigkeit genießen wie, unter denselben Umständen, in Bezug auf andere verbrauchsteuerpflichtige Waren (für die die Verbrauchsteuer lediglich im Abgangsmitgliedstaat gezahlt wird). Darüber hinaus muss die Zuhilfenahme des Instruments der Steuer im Hinblick auf die Einhaltung der Sicherheitsaspekte bei der Beförderung geprüft werden.

Stellungnahme

Die Kommission ist nicht von der Notwendigkeit überzeugt, eine Ausnahmeregelung von dem allgemeinen Grundsatz der Freizügigkeit vorzusehen, der für Beförderungen durch Privatpersonen gilt. Bei einem etwaigen Problem mit der Sicherheit von Mineralöltransporten stellt der Rückgriff auf eine Bestimmung, die eine Ausnahme von dem genannten Grundsatz einführt, keine rechtlich zufrieden stellende Problemlösung dar.

Die Einführung von Bestimmungen, deren alleiniges Ziel darin besteht, Privatpersonen von der Beförderung von Mineralöl abzubringen, hat aus steuerlicher Sicht keine Berechtigung. Folglich muss der steuerliche Grundsatz, wonach die Verbrauchsteuer bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch Privatpersonen ausschließlich im Erwerbsmitgliedstaat zu entrichten ist, uneingeschränkt auch für Mineralöl gelten. Die Tatsache, dass eine Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats oder der Gemeinschaft die Beförderung von Mineralöl sehr strengen Sicherheitsbestimmungen unterwirft, darf unter keinen Umständen mit dem Grundsatz der Besteuerung derartiger Beförderungen verknüpft werden. Falls diese Vorschriften nicht eingehalten werden, ist eine entsprechende Zuwiderhandlung festzustellen, wobei allerdings diese Feststellung in keinem Fall Auswirkung auf den Verbrauchsteuerbereich haben darf.

Die Bestimmungen des jetzigen Artikels 9 Absatz 3 wurden nicht in den Richtlinienvorschlag übernommen.

3.6. Artikel 10

In Artikel 10 ist der Grundsatz festgeschrieben, dass die Verbrauchsteuer bei Fernverkäufen im Bestimmungsmitgliedstaat geschuldet wird.

Nach dem in diesem Artikel vorgesehenen Verfahren muss die Verbrauchsteuer von dem Verkäufer oder gegebenenfalls von seinem steuerlichen Beauftragten entrichtet werden.

Somit gibt es zwei verschiedene Verfahren für die Entrichtung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat: zum einen für die Zahlung durch den Verkäufer selbst, und zum anderen für die Zahlung durch den steuerlichen Beauftragten des Verkäufers.

Der Mitgliedstaat, in dem der Verkäufer ansässig ist, muss sich davon überzeugen, dass dieser persönlich oder im Wege eines steuerlichen Beauftragten folgende Vorschriften einhält:

- Leistung einer Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuer nach Maßgabe der vom Bestimmungsmitgliedstaat festgelegten Bedingungen vor dem Versand der Waren;
- Zahlung der Verbrauchsteuern nach Eingang der Waren;
- Führung von Aufzeichnungen über die Warenlieferungen.

3.6.1. *Ausschließlich für Privatpersonen bestimmte Beförderungen*

Aufgetretene Schwierigkeiten

Aus dem Wortlaut von Artikel 10 kann nicht gefolgert werden, dass die dort enthaltenen Bestimmungen **ausschließlich** Beförderungen betreffen, die für Privatpersonen bestimmt sind. Darüber hinaus wird der Unterschied zwischen Artikel 7 und Artikel 10 nicht deutlich. Der einzige Unterschied im Wortlaut dieser beiden Artikel scheint die Tatsache zu sein, dass es in Artikel 10 heißt, die Waren werden von dem Verkäufer oder für seine Rechnung direkt oder indirekt versandt oder befördert. Dieser Fall ist allerdings in Artikel 7 ebenfalls vorgesehen.

Stellungnahme

Aus dem Wortlaut von Artikel 10 ist nicht eindeutig ersichtlich, auf welche Beförderungen sich der Artikel bezieht. Die ursprüngliche Absicht des Gesetzgebers, die Einführung von Verfahren zur Anwendung auf Verkäufe zwischen einem ausländischen Verkäufer und einer Privatperson als Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat, wird nicht hinreichend deutlich.

Artikel 10 Absatz 1 des Richtlinienvorschlags bezieht sich eindeutig auf Verkäufe, die für eine Privatperson bestimmt sind und von einem Verkäufer getätigt werden, der direkt oder indirekt die Beförderung der Waren durchführt.

3.6.2. *Von dem Verkäufer zu erledigende Formalitäten*

Aufgetretene Schwierigkeiten

Die Wirtschaftsbeteiligten erachten das jetzige Verfahren als wenig zufriedenstellend. Sie haben hauptsächlich folgende Probleme:

- Die zu beachtenden Verfahren sind nicht harmonisiert. Jeder Mitgliedstaat entscheidet unabhängig über die Verfahren für die Hinterlegung einer Sicherheit sowie für die Entrichtung der Verbrauchsteuer. Es fällt den Verkäufern schwer, Vorschriften einzuhalten, die von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat verschieden sind.
- Es bereitet Schwierigkeiten, das Verfahren für die Hinterlegung einer Sicherheit vor Versand der Waren einzuhalten. Dies würde bedeuten, dass sich der Verkäufer vor Versand der Waren persönlich in den Bestimmungsmitgliedstaat begeben müsste.

Abgesehen von der Tatsache, dass die Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumt, die Zahlung der Verbrauchsteuer von einem steuerlichen Beauftragten zu fordern, enthält die Richtlinie keinerlei Angaben über Formalitäten, die dieser Beauftragte erledigen muss. Diese sind folglich in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt. In der Praxis unterscheiden sich die von den Mitgliedstaaten vorgesehenen Verfahren deutlich voneinander, was die Verwirrung bei den Wirtschaftsbeteiligten noch vergrößert.

Die meisten Mitgliedstaaten haben sich für ein Verfahren entschieden, das die Entrichtung der Verbrauchsteuer durch einen steuerlichen Beauftragten vorsieht. Im Gegensatz zu dem Verkäufer ist diese Person im Bestimmungsmitgliedstaat

niedergelassen und somit verpflichtet, die in diesem Mitgliedstaat geltenden steuerrechtlichen Vorschriften einzuhalten.

Die Wirtschaftsbeteiligten erachten diese Vorgehensweise als nicht zufrieden stellend. Die Einschaltung eines steuerlichen Beauftragten bringt für die Verkäufer eine zusätzliche finanzielle Belastung mit sich. Nach Meinung der Verkäufer steht diese Belastung in keinem Verhältnis zu den getätigten Verkäufen.

Stellungnahme

Dem steuerlichen Beauftragten obliegen je nachdem, in welchem Mitgliedstaat er bestellt wird, sehr unterschiedliche Verpflichtungen. In einigen Mitgliedstaaten ist eine Zulassung des steuerlichen Beauftragten durch die Verwaltung vorgeschrieben, und der Betreffende muss darüber hinaus manchmal eine Sicherheit hinterlegen.

Im Übrigen wird der Begriff des steuerlichen Beauftragten in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich definiert, da die sich hieraus ergebenden konkreten Verpflichtungen unterschiedlich sind. Schließlich ist die finanzielle Belastung, die ein Wirtschaftsbeteiligter mit der Ernennung eines steuerlichen Beauftragten auf sich nimmt, nicht unerheblich. Dieser übernimmt die Verpflichtungen und Verantwortungen des ausländischen Käufers nur gegen Zahlung eines Honorars.

Da insbesondere die kleinen und mittleren Unternehmen alle diese Schwierigkeiten als manchmal sehr große Einschränkung empfinden, muss das derzeit geltende Verfahren vereinfacht werden.

In diesem Zusammenhang kann auf ein Pilotprojekt verwiesen werden, bei dem Frankreich und Belgien auf die Einschaltung eines steuerlichen Beauftragten verzichten. Die beiden Mitgliedstaaten haben ein Verfahren eingerichtet, das die Entrichtung der Verbrauchsteuer am Bestimmungsort vereinfacht und gleichzeitig den Verwaltungen der beteiligten Staaten eine bessere Kontrolle der durchgeführten Beförderungen ermöglicht. Diese Verfahren gestatten es dem ausländischen Verkäufer, für alle Beförderungen, die er durchführt und bei denen ein Mitgliedstaat Bestimmungsstaat ist, eine Sicherheit in einem zentralen Amt in diesem Mitgliedstaat zu hinterlegen. Die Zahlung der Verbrauchsteuer erfolgt anschließend auf der Grundlage von Informationen, die zwischen dem Abgangsmitgliedstaat und dem Bestimmungsmitgliedstaat ausgetauscht werden.

In Artikel 10 Absatz 3 des Richtlinienvorschlags sind alle zwischen Belgien und Frankreich im Rahmen des Pilotprojekts eingerichteten vereinfachten Verfahren übernommen worden. Außerdem wurde der Wortlaut dieses Artikels vereinfacht. Die derzeitigen Absätze 1 und 2 wurden in einem einzigen Absatz zusammengefasst. Der neue Absatz 2 regelt den Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch eintritt. Schließlich werden in Absatz 5 die Worte "unter Einhaltung des Gemeinschaftsrechts" und "die mit dem Vertrag vereinbar ist" gestrichen.

3.6.3. *Fehlen eines begleitenden Verwaltungsdokuments*

Aufgetretene Schwierigkeiten

Eine weitere wesentliche Schwierigkeit im Zusammenhang mit dem in Artikel 7 vorgesehenen Verfahren hat ihre Ursache in der Tatsache, dass keinerlei begleitendes Verwaltungsdokument verlangt wird, da der Rat die Auffassung vertreten hatte, dass einer Privatperson nicht die mit der Erledigung dieses Dokuments verbundenen Formalitäten auferlegt werden könnten.

In der Praxis befürworten die Mitgliedstaaten die Durchführung von Beförderungen von zu gewerblichen Zwecken bestimmten Waren ohne Verwaltungsdokument nicht. Das Fehlen von Dokumenten erschwert die Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit der Beförderung.

Stellungnahme

In Anbetracht der Tatsache, dass das neue für den Fernverkauf vorgesehene Verfahren (siehe Punkt 3.6.2.) den Verkäufer verpflichtet, auf den die Waren begleitenden Handelsdokumenten Angaben zu der Genehmigung zu machen, die er sowohl von dem Abgangsmitgliedstaat als auch von dem Bestimmungsmitgliedstaat (Hinterlegung einer zentralen Sicherheit) erhalten hat, lässt sich die Ordnungsmäßigkeit der Beförderung problemlos kontrollieren.

3.6.4. *Beförderung für Rechnung der Privatperson*

Aufgetretene Schwierigkeiten

In Artikel 10 werden nicht ausdrücklich Beförderungen von Waren genannt, die von Privatpersonen erworben wurden und für ihre Rechnung befördert werden und bei denen keine direkte oder indirekte Beteiligung des Verkäufers vorgesehen ist. Aus diesem Grunde kommt der Grundsatz der Entrichtung der Verbrauchsteuer am Bestimmungsort gemäß Artikel 10 nicht klar zum Ausdruck.

Einige Wirtschaftsbeteiligten haben aus diesem scheinbaren "rechtlichen Vakuum" gefolgert, dass die Verbrauchsteuer bei derartigen Beförderungen nur im Erwerbsmitgliedstaat entrichtet werden muss. Diese Schlussfolgerung steht allerdings in Widerspruch zu den Bestimmungen von Artikel 8, die die Entrichtung der Verbrauchsteuer im Erwerbsmitgliedstaat lediglich bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren vorsehen, die von Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erworben werden und **die sie selbst befördern.**

Stellungnahme

Die Liberalisierung der von Privatpersonen selbst oder für ihre Rechnung durchgeführten Beförderungen ermöglicht eine befriedigende Lösung dieses Problems. Tabakwaren sind jedoch aus den in Punkt 3.4.2. unter der Überschrift "*Waren, die für Rechnung von Privatpersonen befördert werden*" genannten Gründen von dieser Liberalisierung ausgenommen.

4. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Seit der Vollendung des Binnenmarkts und damit dem Inkrafttreten der Bestimmungen der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG sind zehn Jahre vergangen. Obwohl die von diesen Bestimmungen betroffenen innergemeinschaftlichen Beförderungen nur einen sehr geringen Anteil an der Gesamtheit der innergemeinschaftlichen Beförderungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren ausmachen, muss betont werden, dass sie im Wesentlichen Privatpersonen oder kleine Wirtschaftsbeteiligte betreffen, die nicht über eine Handelsinfrastruktur und große finanzielle Mittel verfügen.

Gerade diese Marktteilnehmer sind sich aber besonders der Möglichkeiten bewusst, die ihnen der Binnenmarkt bieten müsste, und sie sind es, die Probleme haben, vor allem die unter Punkt 4 genannten Probleme mit der Einhaltung der in den Artikeln 7 bis 10 genannten Verfahren, oder denen es an Verständnis für die Berechtigung bestimmter Besteuerungsgrundsätze auf der Grundlage dieser Artikel mangelt.

Der jetzige Wortlaut der Artikel 7 bis 10 hat Auslegungen der einzelnen Mitgliedstaaten ermöglicht, die entweder eine liberalere oder eine striktere Anwendung der Bestimmungen dieser Artikel zur Folge hatten. Die Kommission ist nicht der Meinung, dass dies allein auf einen etwaigen Mangel an Verständlichkeit dieser Artikel zurückzuführen ist, sondern sieht hierin eher den Ausdruck einer protektionistischen Haltung einiger Mitgliedstaaten, die zum Schutz ihrer nationalen finanziellen Interessen versuchen, die Tragweite des mit dem Binnenmarkt verbundenen freien Warenverkehrs nach Möglichkeit zu begrenzen.

Es wäre auf längere Sicht zwar möglich, im Wege der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu einer einheitlichen Auslegung der Artikel 7 bis 10 zu gelangen, aber die Kommission ist der Auffassung, dass es Sache des Gesetzgebers - also des Rates - ist, für die notwendigen Lösungen zu sorgen. Dazu wurde ein Richtlinienvorschlag erarbeitet (siehe Anhang), der sich auf die gleichen Grundsätze stützt, die auch den jetzigen Artikeln zugrunde liegen:

- Die Verbrauchsteuer ist im Bestimmungsmitgliedstaat zu zahlen, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren für gewerbliche Zwecke bestimmt sind.
- Gemäß den allgemeinen Grundsätzen des Binnenmarktes ist bei nichtgewerblichen Beförderungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren durch Privatpersonen die Verbrauchsteuer nur im Mitgliedstaat des Erwerbs zu zahlen.

Zusätzlich zur Annahme des vorgenannten Richtlinienvorschlags hält die Kommission auch eine Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 für erforderlich, um die in Abschnitt 4 erwähnten Erstattungsprobleme zu lösen. Ein entsprechender Entwurf ist diesem Bericht ebenfalls beigelegt.

ANHANG*Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG**Artikel 7*

(1) Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

(2) Werden Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 6 überführt worden sind, innerhalb eines anderen Mitgliedstaats geliefert oder zur Lieferung innerhalb eines anderen Mitgliedstaats bestimmt oder für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung bereitgestellt, so entsteht der Verbrauchsteueranspruch unbeschadet des Artikels 6 in diesem anderen Mitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer wird je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt, oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung, bei der die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, bereitgestellt werden.

(4) Die in Absatz 1 genannten Waren werden zwischen den Hoheitsgebieten der einzelnen Mitgliedstaaten zusammen mit einem Begleitdokument befördert, das die wichtigsten Angaben des in Artikel 18 Absatz 1 genannten Dokuments enthält. Form und Inhalt dieses Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikels 24 festgelegt.

(5) Die in Absatz 3 genannten Personen, beruflich Handelnden oder Einrichtungen haben folgende Verpflichtungen zu erfüllen:

- a) Abgabe einer Erklärung vor dem Versand der Waren bei den Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats und Gewährleistung der Zahlung der Verbrauchsteuer;
- b) Entrichtung der Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats nach dessen Vorschriften;
- c) Duldung jeglicher Kontrolle, die es der Verwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglicht, sich vom tatsächlichen Eingang der Waren und von der Zahlung der fälligen Verbrauchsteuer zu überzeugen.

(6) Die in dem ersten in Absatz 1 genannten Mitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer wird nach den Bestimmungen des Artikels 22 Absatz 3 rückerstattet.

(7) Werden verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befinden, auf einem geeigneten Transportweg durch das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats zu einem Bestimmungsort im erstgenannten Mitgliedstaat befördert, so ist das Begleitdokument nach Absatz 4 mitzuführen.

(8) In den Fällen des Absatzes 7:

- a) muss der Versender vor dem Versand der Waren eine Erklärung bei den für die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren zuständigen Steuerbehörden des Abgangsortes abgeben;
- b) muss der Empfänger den Empfang der Waren nach den Vorschriften der für die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren zuständigen Steuerbehörden des Bestimmungsortes bestätigen;
- c) müssen Versender und Empfänger jegliche Kontrolle dulden, die es ihren eigenen Steuerbehörden ermöglicht, sich vom tatsächlichen Eingang der Waren zu überzeugen.

(9) Werden verbrauchsteuerpflichtige Waren häufig und regelmäßig unter den in Absatz 7 genannten Voraussetzungen befördert, können die Mitgliedstaaten im Wege bilateraler Vereinbarungen ein von den Absätzen 7 und 8 abweichendes vereinfachtes Verfahren zulassen.

Artikel 8

Für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, werden die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben.

Artikel 9

(1) Unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 entsteht die Verbrauchsteuer, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden.

In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sich die Waren befinden, und von der Person, in deren Besitz sie sich befinden.

(2) Bei der Feststellung, ob die in Artikel 8 genannten Waren zu gewerblichen Zwecken bestimmt sind, haben die Mitgliedstaaten unter anderem folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- handelsrechtliche Stellung und Gründe des Besitzers für den Besitz der Waren;
- Ort, an dem die Waren sich befinden, oder gegebenenfalls verwendete Beförderungsart;
- Unterlagen über die Waren;
- Beschaffenheit der Waren;
- Menge der Waren.

Für die Anwendung des fünften Gedankenstrichs von Unterabsatz 1 können die Mitgliedstaaten Richtmengen festlegen, jedoch nur, um einen Anhaltspunkt zu gewinnen. Diese Richtmengen dürfen folgende Werte nicht unterschreiten:

a) *Tabakwaren*

- Zigaretten: 800 Stück
- Zigarillos (Zigarren mit einem Höchstgewicht von 3 g/Stück): 400 Stück
- Zigarren: 200 Stück
- Rauchtabak: 1,0 kg

b) *Alkoholische Getränke*

- Spirituosen: 10 Liter
- Zwischenerzeugnisse: 20 Liter
- Wein (davon höchstens 60 Liter Schaumwein): 90 Liter
- Bier: 110 Liter

Irland kann bis zum 30. Juni 1997 Richtmengen festlegen, die für Wein 45 Liter (davon höchstens 30 Liter für Schaumwein) und für Bier 55 Liter nicht unterschreiten dürfen.

(3) Die Mitgliedstaaten können ferner vorsehen, dass im Verbrauchsmitgliedstaat ein Verbrauchsteueranspruch beim Erwerb von Mineralölen entsteht, die bereits in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, wenn diese Waren von Privatpersonen oder auf deren Rechnung auf atypische Weise befördert worden sind. Als atypische Beförderungsarten gelten die Beförderung von Kraftstoff in anderen Behältnissen als dem Fahrzeugtank oder einem geeigneten Reservebehälter sowie die Beförderung von flüssigen Heizstoffen auf andere Weise als in Tankwagen, die für Rechnung eines gewerblichen Unternehmers eingesetzt werden.

Artikel 10

(1) Verbrauchsteuerpflichtige Waren, die von Personen erworben werden, bei denen es sich weder um zugelassene Lagerinhaber noch um registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte handelt, und die vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt versandt oder befördert werden, unterliegen der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat. Im Sinne dieses Absatzes gilt als Bestimmungsmitgliedstaat der Mitgliedstaat, in dem die Sendung eingeht oder die Beförderung endet.

(2) Demzufolge entsteht bei der Lieferung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind und die vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt an eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Person nach Absatz 1 versandt oder befördert werden, die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats entsteht gegenüber dem Verkäufer im Zeitpunkt der Lieferung. Die Mitgliedstaaten können allerdings zulassen, dass die Verbrauchsteuer von einem steuerlichen Beauftragten, der nicht mit dem Empfänger der Waren identisch sein darf, geschuldet wird. Dieser steuerliche Beauftragte muss in dem Bestimmungsmitgliedstaat niedergelassen und von den Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats zugelassen sein.

Der Mitgliedstaat, in dem der Verkäufer niedergelassen ist, hat sich zu vergewissern, dass dieser folgende Vorschriften erfüllt:

Er muss

— die Zahlung der Verbrauchsteuer nach Maßgabe der vom Bestimmungsmitgliedstaat festgelegten Bedingungen vor Versendung der Waren gewährleisten und die Zahlung der Verbrauchsteuer nach Eingang der Waren sicherstellen;

— Aufzeichnungen über die Warenlieferungen führen.

(4) In dem in Absatz 2 genannten Fall werden die im erstgenannten Mitgliedstaat entrichteten Verbrauchsteuern nach den Bestimmungen des Artikels 22 Absatz 4 zurückerstattet.

(5) Die Mitgliedstaaten können unter Einhaltung des Gemeinschaftsrechts besondere Durchführungsbestimmungen zu dieser Vorschrift erlassen, die für verbrauchsteuerpflichtige Waren gelten, für deren Vertrieb eine innerstaatliche Sonderregelung gilt, die mit dem Vertrag vereinbar ist.

BEGRÜNDUNG

Der Bericht der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Anwendung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG¹¹ ist zu dem Schluss gelangt, dass gewisse Bestimmungen in diesen Artikeln klarer zu fassen sind, damit die betreffenden Besteuerungs- und Verfahrensvorschriften eindeutig ausgelegt werden können.

Die Kommission schlägt daher eine Änderung der Bestimmungen über Waren vor, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befinden und in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden. Die Änderungen tragen den Grundsätzen Rechnung, die bereits bei der Annahme der Richtlinie 92/12/EWG galten:

- Die Verbrauchsteuer ist im Bestimmungsmitgliedstaat zu zahlen, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren für gewerbliche Zwecke bestimmt sind;
- gemäß den allgemeinen Grundsätzen des Binnenmarktes ist bei nichtgewerblichen Beförderungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren durch Privatpersonen die Verbrauchsteuer nur im Mitgliedstaat des Erwerbs zu zahlen.

ERLÄUTERUNG DER VORGESCHLAGENEN BESTIMMUNGEN

Artikel 1 - Änderung der Richtlinie 92/12/EWG

1. Änderung von Artikel 7

a) Änderung von Artikel 7 Absatz 1

Der vorgeschlagene Unterabsatz 1 entspricht im Prinzip dem bisherigen Wortlaut von Artikel 7 Absatz 1, wonach die Verbrauchsteuer auf Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind und sich zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befinden, in dem Mitgliedstaat erhoben wird, in dem sich die Waren befinden. Der Wortlaut dieser Bestimmung wurde allerdings vereinfacht.

Es wird ein Unterabsatz 2 hinzugefügt, der bestimmt, dass als "gewerbliche Zwecke" alle Zwecke anzusehen sind, die nicht dem Eigenbedarf von Privatpersonen dienen. Damit wird ausdrücklich klargestellt, dass die in Absatz 4 und Absatz 5 Unterabsatz 2 genannten Verfahren für den Besitz von Waren gelten, die eine Privatperson für andere Zwecke als die ihres Eigenbedarfs erworben hat, und dass die Verbrauchsteuer im Abgangsmitgliedstaat gemäß Absatz 6 erstattet werden kann. Bisher legt die Richtlinie nicht ausdrücklich fest, wie Privatpersonen zu verfahren haben, wenn sie derartige Geschäfte korrekt tätigen wollen. Die Steuer wird logischerweise von der Privatperson geschuldet, die die Waren befördert oder befördern lässt. Für diese Beförderungen gelten dieselben Verfahren wie für die in Artikel 7 genannten Beförderungen.

Die Regelung des Unterabsatzes 1 gilt uneingeschränkt auch für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die während einer Reise innerhalb der Gemeinschaft verkauft werden, es sei denn, es

¹¹ Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76 vom 23.3.1992, S. 1), Richtlinie zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 807/2003 des Rates vom 14. April 2003 (ABl. L 122 vom 16.5.2003, S. 36).

handelt sich im Sinne der Mitteilung der Kommission 99/08¹² um Waren, die sich an Bord eines Wasser- oder Luftfahrzeugs befinden, das zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrt, und die nicht verkauft werden können, solange sich das betreffende Fahrzeug im Gebiet eines der beiden Mitgliedstaaten befindet. In letzterem Falle gelten die Waren in diesem Mitgliedstaat nicht als zu gewerblichen Zwecken bestimmt. Um jeglichen Zweifel am Vorhandensein dieser Möglichkeit auszuschließen, muss dies in der Richtlinie ausdrücklich festgehalten werden. Zu diesem Zweck wird in Absatz 1 ein Unterabsatz 3 hinzugefügt, welcher bestimmt, dass Waren, die sich an Bord eines zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrenden Wasser- oder Luftfahrzeugs befinden, jedoch nicht verkauft werden können, solange sich das betreffende Fahrzeug im Gebiet eines Mitgliedstaates befindet, in diesem Mitgliedstaat nicht als zu gewerblichen Zwecken bestimmt gelten.

b) Änderung von Artikel 7 Absatz 2

Artikel 7 Absatz 2 wird gestrichen, da er nur die in den Absätzen 1 und 3 enthaltenen Bestimmungen wiederholt.

c) Änderung von Artikel 7 Absätze 3 bis 9

Der derzeitige Wortlaut von Absatz 3 räumt den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Personen, die im Bestimmungsmitgliedstaat die Verbrauchsteuer schulden, großen Spielraum ein, was einigen Mitgliedstaaten Schwierigkeiten bereitet. Die Formulierung "je nach Fallgestaltung" enthält kein Kriterium, das zur Beantwortung der Frage herangezogen werden könnte, ob der Versender, der Empfänger oder ein Dritter (beispielsweise der Beförderer) die Verbrauchsteuer entrichten muss.

Die vorgeschlagene Fassung von Absatz 3 unterscheidet klar zwischen zwei Fällen des Besitzes von verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr und legt eindeutig fest, wer in den beiden Fällen jeweils die Verbrauchsteuer schuldet und damit auch die in Absatz 5 vorgesehenen Formalitäten erfüllen muss. Zur Lösung der Probleme im Zusammenhang mit der Erledigung der Formalitäten am Bestimmungsort ist es angezeigt, diejenige Person als Steuerschuldner zu bestimmen, die am besten in der Lage ist, diese Formalitäten zu erledigen.

Der in Absatz 3 Unterabsatz 1 genannte Fall betrifft Waren, die ein Wirtschaftsbeteiligter in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, in dem er nicht ansässig ist, verbringt, um sie dort zum Verkauf anzubieten. Diese Waren waren zum Zeitpunkt ihrer Verbringung in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates noch nicht Gegenstand eines gewerblichen Geschäftsvorgangs. In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer von dem in dem betreffenden Mitgliedstaat nicht ansässigen Wirtschaftsbeteiligten geschuldet.

Der in Absatz 3 Unterabsatz 2 genannte Fall betrifft Waren, die für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten oder einer Einrichtung des öffentlichen Rechts in einem anderen Mitgliedstaat bestimmt sind. In diesem Fall wird die Steuer grundsätzlich von dem im Bestimmungsmitgliedstaat ansässigen Empfänger (Wirtschaftsbeteiligter oder Einrichtung des öffentlichen Rechts, für dessen/deren Bedarf die Waren bestimmt sind) geschuldet. Äußert der ausländische Verkäufer jedoch die Absicht, die Verbrauchsteuer im Bestimmungsland zu

¹² Mitteilung der Kommission über die Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuervorschriften, die ab dem 1. Juli 1999 für Waren gelten, die an Bord von Fährschiffen und Flugzeugen oder auf Flughäfen an Reisende im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr verkauft werden, 1999/C 99/08 (ABl. C 99 vom 10.4.1999, S. 20).

zahlen (z.B. weil er regelmäßig bereits versteuerte Waren in diesen Mitgliedstaat liefert), so soll er dafür optieren können, anstelle des Empfängers der Waren die Steuerschuldnerschaft zu übernehmen (diese Möglichkeit ist in Absatz 3 Unterabsatz 3 vorgesehen).

Da der Verbrauchsteuertatbestand gemäß der derzeitigen Fassung von Artikel 9 gestrichen wird, ist in Artikel 7 Absatz 3 ein Unterabsatz 4 hinzuzufügen, der bestimmt, dass in anderen als den in den Unterabsätzen 1 bis 3 genannten Fällen die Verbrauchsteuer von der Person geschuldet wird, die die Waren für gewerbliche Zwecke besitzt. Diese Bestimmung ersetzt die gestrichene Bestimmung von Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 (s. u. Erläuterung unter 3.a).

Eine weitere Änderung des Absatzes 3 betrifft den Begriff "Wirtschaftsbeteiligter, der eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt". Dieser Begriff wird in diesem Vorschlag durch den Begriff "Wirtschaftsbeteiligter" ersetzt: Da diese Bestimmung für sämtliche Wirtschaftsbeteiligten gilt, reicht die Angabe des Status' "Wirtschaftsbeteiligter" aus.

In Absatz 4 werden die Worte "mit Ausnahme derjenigen, für die der nichtansässige Wirtschaftsbeteiligte die Verbrauchsteuer schuldet" hinzugefügt. Infolgedessen muss in den betreffenden Fällen nicht mehr das vereinfachte Begleitdokument gemäß Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 der Kommission vom 17. Dezember 1992¹³ verwendet werden. Stattdessen ist das in Artikel 10 Absatz 3 vorgesehene Verfahren für "Fernverkäufe" anzuwenden, das die Zahlung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsland erleichtert, zugleich aber den betreffenden Mitgliedstaaten gestattet, die Warenbewegungen besser zu kontrollieren.

Absatz 5 regelt die Pflichten der Verbrauchsteuerschuldner gemäß Absatz 3. Der neue Unterabsatz 1 bestimmt, dass der nicht im Mitgliedstaat des Besitzes der Waren ansässige Wirtschaftsbeteiligte die Formalitäten zu erfüllen hat, die in Artikel 10 Absatz 3 für "Fernverkäufe" festgelegt sind. In Unterabsatz 2 sind die derzeit in Absatz 5 genannten Formalitäten aufgeführt, wobei der Einleitungssatz bestimmt, dass diese Formalitäten künftig nur noch für die in Absatz 3 Unterabsätze 2 und 4 genannten Fälle gelten.

Die Änderungen an den Absätzen 6, 7 und 8 sind rein formaler Art.

Derzeit gestattet Absatz 9 den Mitgliedstaaten, in Bezug auf verbrauchsteuerpflichtige Waren, die häufig und regelmäßig von einem Mitgliedstaat aus über das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates in ersteren Mitgliedstaat befördert werden, im Wege bilateraler Vereinbarungen vereinfachte Verfahren zuzulassen. Da diese Vereinfachungsmaßnahmen keinerlei Auswirkung auf den in Absatz 1 festgelegten Besteuerungsgrundsatz haben, wird der Wortlaut von Absatz 9 dahingehend geändert, dass er die Festlegung von vereinfachten Verfahren im Wege einfacher Verwaltungsvereinbarungen vorsieht, was den Abschluss derartiger bilateraler Vereinbarungen zwischen den Mitgliedstaaten erleichtern müsste.

2) *Änderung von Artikel 8*

Derzeit besteht Artikel 8 nur aus einem Absatz. Der Vorschlag sieht eine Änderung dieses Absatzes und die Hinzufügung zweier weiterer Absätze vor.

Der vorgeschlagene Absatz 1 enthält die bereits in der bisherigen Fassung von Artikel 8 festgelegte Regelung, allerdings ohne die Worte "nach dem Grundsatz des Binnenmarkts", da eine Bezugnahme auf einen allgemeinen, unmittelbar aus dem EG-Vertrag folgenden Grundsatz unnötig ist.

¹³ ABl. L 369 vom 18.12.1992, S. 17.

In seiner derzeitigen Fassung gilt Artikel 8 nur für den Fall, dass die Beförderung durch den Käufer der verbrauchsteuerpflichtigen Waren persönlich durchgeführt wird. Nach Auffassung der Kommission ist eine derartige allgemeine Einschränkung des Binnenmarktprinzips nicht mehr gerechtfertigt. Sie schlägt daher vor, dass nach dem Vorbild der im MwSt-Bereich geltenden Regelungen alle Beförderungen von Waren, die von einer Privatperson oder für deren Rechnung durchgeführt werden und die für den Eigenbedarf einer Privatperson bestimmt sind, grundsätzlich als nichtgewerblich anzusehen und ausschließlich im Erwerbsmitgliedstaat zu besteuern sind. Zu diesem Zweck bestimmt der vorgeschlagene Absatz 2 eindeutig, dass Absatz 1 auch für Waren gilt, die von einem Dritten für Rechnung einer Privatperson befördert werden, es sei denn, es handelt sich um Tabakwaren. Die uneingeschränkte Anwendung der Regelung des Absatzes 1 auf Tabakwaren liefe nämlich der Gesundheitspolitik im Sinne von Artikel 152 EG-Vertrag und dem Rahmenübereinkommen der Weltgesundheitsorganisation zur Eindämmung des Tabakkonsums¹⁴ zuwider, in dem steuerpolitische und gegebenenfalls preispolitische Maßnahmen bei Tabakwaren empfohlen werden, um eine schrittweise Verringerung des Tabakkonsums zu erreichen. In Bezug auf Tabakwaren bedeutet dies, dass die Verbrauchsteuer weiterhin im Bestimmungsmitgliedstaat geschuldet wird, wie das bisher auch schon bei Tabakwaren der Fall ist, die im Ausland erworben und für Rechnung einer Privatperson befördert werden.

Absatz 3 bestimmt, dass der Grundsatz der Besteuerung im Erwerbsmitgliedstaat auch für Waren gilt, die eine Privatperson ohne direkte oder indirekte Gegenleistung an eine andere Privatperson versendet (insbesondere Geschenksendungen). Diese Präzisierung erscheint notwendig, um jeglichen Zweifel hinsichtlich der steuerlichen Behandlung dieser nichtgewerblichen Sendungen auszuräumen.

3) *Änderung von Artikel 9*

a) Änderung von Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 1

Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 1 bestimmt, dass der Verbrauchsteueranspruch unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 entsteht, wenn Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, sich zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befinden. Es wird vorgeschlagen, diese Bestimmung zu streichen, da sie nur den bereits in Artikel 7 Absatz 1 genannten Steuertatbestand aufgreift, mit dem einzigen Unterschied, dass die Verbrauchsteuer anstelle von den in Artikel 7 genannten Personen von der Person geschuldet wird, die die Waren besitzt. Um die bisher Artikel 9 unterliegenden Fälle zu erfassen, wurde Artikel 7 Absatz 3 um einen Unterabsatz ergänzt, wonach in den Fällen, für die nicht ausdrücklich ein Steuerschuldner bestimmt ist, die Verbrauchsteuer von der Person geschuldet wird, die die Waren besitzt. Dabei kann es sich insbesondere um Waren handeln, die Privatpersonen für andere Zwecke als ihren Eigenbedarf besitzen, oder um Waren, die ein Wirtschaftsbeteiligter oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts besitzt, der/die die Vorschriften der vorgeschlagenen Fassung von Artikel 7 Absatz 5 nicht beachtet hat.

b) Änderung von Artikel 9 Absatz 2

Im Einleitungssatz von Absatz 2 wird die Bezugnahme auf Artikel 8 gestrichen. Diese Bestimmung dient der Festlegung der Kriterien, die die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten in allen Fällen zu berücksichtigen haben, in denen sich Waren in ihrem

¹⁴ Dieses Übereinkommen wurde am 21. Mai 2003 von der WHO-Vollversammlung genehmigt und am 16. Juni 2003 von der Europäischen Gemeinschaft unterzeichnet.

Gebiet befinden, bei denen nicht sicher ist, ob sie gewerblichen Zwecken oder dem Eigenbedarf von Privatpersonen dienen.

Absatz 2 Unterabsatz 2 ist in dem Vorschlag nicht mehr vorgesehen. Dieser Unterabsatz gestattet den Mitgliedstaaten die Festlegung von Richtmengen, die jedoch nur als Anhaltspunkt dienen dürfen, um festzustellen, ob in Artikel 8 genannte Waren gewerblichen Zwecken dienen. Die Steuerbehörden dürfen nämlich die Feststellung, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren gewerblichen Zwecken dienen, nicht allein auf diese Richtmengen stützen. Diese Mengen dürfen aber auch nicht als "Freimengen" verstanden werden, denn die Behörden des Mitgliedstaats der Kontrolle können unabhängig davon, ob die Richtmengen unter- oder überschritten werden, feststellen, dass die betreffenden Waren gewerblichen Zwecken dienen, wobei sie aber in jedem Fall über konkrete Anhaltspunkte für ihre Schlussfolgerung verfügen müssen. Die Richtmengen sind also ausschließlich im Zusammenhang mit den Anweisungen zu verstehen, die eine Behörde ihren Bediensteten an die Hand gibt mit der Empfehlung, das Kontrollverfahren bei Privatpersonen erst ab einer bestimmten Menge an Waren einzuleiten. Da eine solche Empfehlung in jedem Falle allein Sache der Mitgliedstaaten ist, hat sie in der Richtlinie keinen Platz.

c) Änderung von Artikel 9 Absatz 3

Absatz 3 wird gestrichen. Die Kommission ist nicht von der Notwendigkeit der Beibehaltung einer steuerlichen Bestimmung überzeugt, die es den Mitgliedstaaten gestattet, in Bezug auf Beförderungen durch Privatpersonen vom allgemeinen Grundsatz des freien Warenverkehrs abzuweichen. Bei etwaigen Sicherheitsproblemen bei der Beförderung von Mineralölen stellt der Rückgriff auf eine Bestimmung, die eine Ausnahme von dem genannten Grundsatz einführt, keine rechtlich zufrieden stellende Problemlösung dar. Die Tatsache, dass eine Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats oder der Gemeinschaft die Beförderung von Mineralölen sehr strengen Sicherheitsbestimmungen unterwirft, darf unter keinen Umständen mit der steuerlichen Behandlung derartiger Beförderungen verknüpft werden. Falls diese Vorschriften nicht eingehalten werden, ist eine entsprechende Zuwiderhandlung festzustellen, wobei allerdings diese Feststellung in keinem Fall verbrauchsteuerliche Auswirkungen haben darf.

4) Änderung von Artikel 10

Aus dem Wortlaut von Absatz 1 ist nicht eindeutig ersichtlich, auf welche Warenbewegungen er sich bezieht. Die ursprüngliche Absicht des Gesetzgebers, d.h. die Regelung der steuerlichen Behandlung von Verkäufen durch einen ausländischen Verkäufer, der direkt oder indirekt die Beförderung der Waren zu einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Privatperson durchführt ("Fernverkäufe"), tritt nicht deutlich genug hervor. Um deutlich zu machen, dass diese Bestimmung für Verkäufe an Privatpersonen gilt, werden die Worte "*Personen (...), bei denen es sich weder um zugelassene Lagerinhaber noch um registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte handelt*" durch die Worte "*Personen (...), die als Privatperson handeln*" ersetzt.

Absatz 2 wiederholt nur die Bestimmungen von Absatz 1 und wird deshalb gestrichen. An seine Stelle tritt eine derzeit in Absatz 3 enthaltene Bestimmung, wonach der Verbrauchsteueranspruch zum Zeitpunkt der Lieferung der Waren entsteht.

Absatz 3 legt die Pflichten fest, die die Wirtschaftsbeteiligten erfüllen müssen, die die in Absatz 1 genannten Geschäfte tätigen. In dem Bericht wird festgestellt, dass die Wirtschaftsbeteiligten das derzeitige Verfahren zur Zahlung der Verbrauchsteuer allgemein als unbefriedigend empfinden. Die wesentlichen Schwierigkeiten sind die folgenden:

- Fehlende Harmonisierung der Verfahren - jeder Mitgliedstaat legt selbst fest, wie bei der Sicherheitsleistung und der Zahlung der Verbrauchsteuer zu verfahren ist.
- Es ist praktisch unmöglich, die Verfahrensvorschriften bezüglich der Leistung einer Sicherheit vor dem Warenversand einzuhalten, da es hierfür erforderlich wäre, dass sich der Verkäufer vor dem Versand der Waren persönlich in den Bestimmungsmitgliedstaat begibt.
- Die von den meisten Mitgliedstaaten verlangte Bestimmung eines Vertreters bewirkt eine weitere finanzielle Belastung der Verkäufer, die ihrer Meinung nach in keinem Verhältnis zu den getätigten Verkäufen steht.
- Darüber hinaus wird der Begriff des Steuervertreters von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat sehr verschieden ausgelegt, was in der Praxis dazu führt, dass dem Steuervertreter unterschiedliche Aufgaben obliegen.

Alle diese Schwierigkeiten werden insbesondere von kleinen und mittleren Unternehmen zum Teil als recht erhebliche Einschränkungen empfunden, weshalb das in Absatz 3 vorgesehene Verfahren durch ein einfacheres Verfahren ersetzt wird, das die Zahlung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat erleichtert, der Steuerverwaltung dieses Mitgliedstaates zugleich jedoch eine bessere Kontrolle der Warenbewegungen gestattet. Künftig soll der Bestimmungsmitgliedstaat nicht mehr die Bestimmung eines Steuervertreters verlangen können.

Absatz 4 nimmt nicht mehr Bezug auf Absatz 2, sondern auf Absatz 1. Dies ergibt sich aus den vorgeschlagenen Änderungen der Absätze 1 und 2.

In Absatz 5 werden die Worte "unter Einhaltung des Gemeinschaftsrechts" und "die mit dem Vertrag vereinbar ist" gestrichen. Diese Bezugnahmen sind überflüssig, weil das Gemeinschaftsrecht und der EG-Vertrag in jedem Falle einzuhalten sind.

5) Einfügung der Artikel 10a, 10b und 10c

Dass die Richtlinie keine Bestimmungen über Verluste und Zuwiderhandlungen enthält, die während einer innergemeinschaftlichen Beförderung von in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten verbrauchsteuerpflichtigen Waren festgestellt werden, ist eine Gesetzeslücke. Da nicht geregelt ist, in welchem Mitgliedstaat in diesem Fall die Verbrauchsteuer geschuldet wird, kann es zu Interessenkonflikten zwischen Mitgliedstaaten und gegebenenfalls zur Doppelbesteuerung kommen. Das Fehlen einschlägiger Gemeinschaftsbestimmungen kann überdies dazu führen, dass in vergleichbaren Situationen je nach Mitgliedstaat unterschiedlich verfahren wird, was wiederum Wettbewerbsverzerrungen zwischen Wirtschaftsbeteiligten zur Folge haben kann. Die Behandlung derartiger Verluste und Zuwiderhandlungen muss daher derjenigen von Verlusten und Zuwiderhandlungen angeglichen werden, die bei Beförderungen unter Steueraussetzung festgestellt werden (Artikel 14 und 20 der Richtlinie).

Artikel 10a sieht in den Absätzen 1 und 2 im Bestimmungsmitgliedstaat eine Steuerbefreiung für Verluste vor, die während einer gewerblichen Zwecken dienenden innergemeinschaftlichen Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren eingetreten sind, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind. Die Einzelheiten der Befreiung regelt jeder Mitgliedstaat selbst, wobei er sowohl zufällig oder durch höhere Gewalt bedingte Verluste als auch solche berücksichtigt, die mit der Art der beförderten Waren zusammenhängen.

Absatz 3 regelt die steuerliche Behandlung von Fehlmengen, die zwar nicht auf Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten zurückzuführen sind, aber auch nicht unter die Befreiung für Verluste im Sinne der Absätze 1 und 2 fallen.

Artikel 10b regelt die steuerliche Behandlung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die während einer innergemeinschaftlichen Beförderung Gegenstand einer Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit waren. Insbesondere bestimmt dieser Artikel, wo der Verbrauchsteueranspruch entsteht und wer die Verbrauchsteuer in den jeweiligen Fällen schuldet. Die Bestimmungen dieses Artikels entsprechen den bereits geltenden Bestimmungen für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die unter Steueraussetzung befördert werden (Artikel 20 der Richtlinie 92/12/EWG).

Artikel 10c bestimmt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, dass der Abgangsmitgliedstaat die ursprünglich gezahlte Verbrauchsteuer erstattet, sobald der Nachweis erbracht wird, dass die Verbrauchsteuer in den in Artikel 10a Absatz 3 und in Artikel 10b Absätze 1 bis 4 genannten Fällen in einem anderen Mitgliedstaat erhoben wird. Dieser Artikel bestimmt außerdem, dass in diesen Fällen die gemäß Artikel 7 Absatz 5 Buchstabe a) und Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe b) geleistete Sicherheit freigegeben wird.

6) Änderung von Artikel 27

Die Anwendung der durch diese Richtlinie geänderten Bestimmungen soll auf der Grundlage eines Berichts der Kommission vor dem 1. Januar 2010 vom Rat bewertet und überprüft werden.

Vorschlag für eine

RICHTLINIE DES RATES

zur Änderung der Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren

DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION -

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 93,

auf Vorschlag der Kommission¹⁵,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments¹⁶,

nach Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses¹⁷,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Gemäß Artikel 27 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren¹⁸ überprüft der Rat vor dem 1. Januar 1997 die Artikel 7 bis 10, um gegebenenfalls die erforderlichen Änderungen zu erlassen. Diese Artikel legen die Vorschriften für gewerbliche oder private innergemeinschaftliche Beförderung von Waren fest, für die die Verbrauchsteuer bereits in einem Mitgliedstaat gezahlt worden ist. Da seinerzeit jedoch die Beförderung von Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden waren, von relativ geringer Bedeutung war, verfügten die Mitgliedstaaten nicht über genügend Erfahrungen zur Beurteilung der Zweckmäßigkeit der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG.
- (2) Seitdem ist der Umfang der innergemeinschaftlichen Beförderung bereits versteuerter Waren zwar relativ niedrig geblieben, aber immer mehr Wirtschaftsbeteiligte und Privatpersonen versuchen, die Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/10/EWG in einer Weise auszulegen, die ihnen eine Rechtfertigung für Handelspraktiken bietet, die die Zahlung der Verbrauchsteuer im Mitgliedstaat des Erwerbs der Waren zur Folge haben. Darüber hinaus haben die Entwicklung der über das Internet abgewickelten Geschäfte sowie die Abschaffung des steuerfreien Verkaufs an Reisende im innergemeinschaftlichen Verkehr dazu geführt, dass immer häufiger auf die genannten Bestimmungen zurückgegriffen wird. Auf der Grundlage der Schlussfolgerungen einer

¹⁵ ABl. C [...] vom [...], S. [...].

¹⁶ ABl. C [...] vom [...], S. [...].

¹⁷ ABl. C [...] vom [...], S. [...].

¹⁸ ABl. L 76 vom 23.3.1992, S. 1. Richtlinie zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 807/2003 des Rates vom 14. April 2003 (AbI. L 122 vom 16.5.2003, S. 36).

im Januar 2002 begonnenen neuen Umfrage sowohl bei den nationalen Verwaltungen als auch bei den betroffenen Wirtschaftsbeteiligten hat die Kommission einen Bericht über die Anwendung der Artikel 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG verfasst.

- (3) Der Bericht ist zu dem Schluss gelangt, dass gewisse Bestimmungen in diesen Artikeln zu überprüfen und andere klarer zu fassen sind, damit die in den Artikeln 7 bis 10 der Richtlinie 92/12/EWG enthaltenen Besteuerungs- und Verfahrensvorschriften eindeutig ausgelegt werden können.
- (4) Der Begriff "gewerbliche Zwecke" ist als "alle Zwecke, die nicht dem Eigenbedarf von Privatpersonen dienen" zu definieren, um klarzustellen, dass die Regelung zur Erhebung der Verbrauchsteuer auf Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, sich aber zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befinden, sowie die diesbezüglichen Verfahren uneingeschränkt für Waren gelten, die eine Privatperson für andere Zwecke als ihren Eigenbedarf besitzt.
- (5) Die Regelung zur Erhebung der Verbrauchsteuer gilt uneingeschränkt für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich an Bord eines zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrenden Wasser- oder Luftfahrzeugs befinden, um während einer innergemeinschaftlichen Reise verkauft zu werden, es sei denn, es handelt sich im Sinne der Mitteilung 1999/C 99/08 der Kommission¹⁹ um Waren, die nicht verkauft werden können, solange sich das betreffende Fahrzeug im Gebiet eines der beiden Mitgliedstaaten befindet. In letzterem Falle gelten die Waren in diesem Mitgliedstaat nicht als zu gewerblichen Zwecken bestimmt. Um jeglichen Zweifel am Vorhandensein dieser Möglichkeit auszuschließen, muss diese in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehen werden.
- (6) Artikel 7 unterscheidet verschiedene Fälle, in denen sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befinden, bestimmt aber nicht eindeutig, welche Person jeweils die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat schuldet. Für jeden der genannten Fälle ist daher eindeutig festzulegen, welche Person die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat zu zahlen hat und welche Pflichten dabei zu erfüllen sind.
- (7) In diesen Fällen sollten auch die Pflichten vereinfacht werden, die die Personen zu erfüllen haben, die nicht im Mitgliedstaat des Besitzes der Waren ansässig sind, dort aber die Verbrauchsteuer schulden, und zugleich sollte es den betreffenden Mitgliedstaaten ermöglicht werden, die Warenbewegungen besser zu kontrollieren.
- (8) Der Begriff "Wirtschaftsbeteiligter, der eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt" sollte durch den Begriff "Wirtschaftsbeteiligter" ersetzt werden, da sämtliche Wirtschaftsbeteiligte betroffen sind.
- (9) In Anbetracht der Schwierigkeiten, die Mitgliedstaaten entstehen, die auf der Grundlage von Artikel 7 Absatz 9 im Wege bilateraler Vereinbarungen vereinfachte Verfahren insbesondere für den Warenverkauf an Bord von Flugzeugen oder Schiffen

¹⁹ Mitteilung der Kommission über die Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuervorschriften, die ab dem 1. Juli 1999 für Waren gelten, die an Bord von Fährschiffen und Flugzeugen oder auf Flughäfen an Reisende im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr verkauft werden, 1999/C 99/08 (ABl. ABl. C 99 vom 10.4.1999, S. 20).

während einer Beförderung innerhalb der Gemeinschaft einführen wollen, sollte die Zulassung dieser vereinfachten Verfahren im Wege einfacher Verwaltungsvereinbarungen ermöglicht werden.

- (10) Artikel 8 sieht entsprechend dem Binnenmarktgrundsatz vor, dass für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und selbst befördern, die Verbrauchsteuer im Erwerbsmitgliedstaat erhoben wird. Die Anwendung dieser Regelung sollte auf Waren ausgeweitet werden, die für den Eigenbedarf einer Privatperson bestimmt sind, aber durch einen Dritten für Rechnung einer Privatperson befördert werden, da es sich hier um Geschäfte rein privater Natur handelt. Aus Gründen im Zusammenhang mit dem Gesundheitsschutz ist vorzusehen, dass sich die Ausweitung der Anwendung der genannten Regelung nicht auf Tabakwaren erstreckt, die für Rechnung einer Privatperson befördert werden.
- (11) Es sollte festgelegt werden, dass die Regelung des Artikels 8 auch für Waren gilt, die eine Privatperson ohne direkte oder indirekte Gegenleistung an eine andere Privatperson versendet (insbesondere Geschenksendungen), um jeglichen Zweifel hinsichtlich der steuerlichen Behandlung dieser nichtgewerblichen Sendungen auszuräumen.
- (12) Artikel 9 Absatz 1 sollte gestrichen werden, da diese Bestimmung nur den bereits in Artikel 7 Absatz 1 festgelegten Steuertatbestand erneut aufgreift, mit dem einzigen Unterschied, dass die Verbrauchsteuer anstelle der in Artikel 7 genannten Personen von der Person geschuldet wird, die die Waren besitzt. Um die bisher Artikel 9 unterliegenden Fälle zu erfassen, ist Artikel 7 Absatz 3 um einen Unterabsatz zu ergänzen, wonach in den Fällen, für die nicht ausdrücklich ein Steuerschuldner bestimmt ist, die Verbrauchsteuer von der Person geschuldet wird, die die Waren besitzt.
- (13) Die den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit der Festlegung von Richtmengen, um festzustellen, ob Waren gewerblichen Zwecken oder dem privaten Bedarf dienen, sollte gestrichen werden. Die Steuerbehörden dürfen nämlich die Feststellung, dass verbrauchssteuerpflichtige Waren gewerblichen Zwecken dienen, nicht allein auf diese Richtmengen stützen. Diese sind also ausschließlich im Zusammenhang mit Kontrollanweisungen zu verstehen, die eine Behörde ihren Bediensteten an die Hand gibt.
- (14) Artikel 9 Absatz 3 sollte gestrichen werden, da es nicht angezeigt ist, wegen Sicherheitsproblemen bei der Beförderung von Mineralölen eine steuerliche Bestimmung beizubehalten, die es den Mitgliedstaaten gestattet, von dem in Artikel 8 festgelegten Grundsatz abzuweichen.
- (15) Es sollte festgelegt werden, dass sich der in Artikel 10 geregelte Fall ("Fernverkäufe") ausschließlich auf als Privatperson handelnde Personen bezieht, da die Beförderung zu Wirtschaftsbeteiligten oder Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausdrücklich in Artikel 7 geregelt ist. Außerdem ist für "Fernverkäufe" ein Verfahren zur Zahlung der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat einzuführen, das die legitimen Forderungen der Wirtschaftsbeteiligten nach Vereinfachung und die Notwendigkeit der Stärkung der Möglichkeiten zur Kontrolle dieser Geschäfte miteinander in Einklang bringt.
- (16) Dass die Richtlinie keine Bestimmungen über Verluste und Zuwiderhandlungen enthält, die während einer innergemeinschaftlichen Beförderung von in einem

Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten verbrauchsteuerpflichtigen Waren festgestellt werden, ist eine Gesetzeslücke, die Interessenkonflikte zwischen Mitgliedstaaten und gegebenenfalls Doppelbesteuerung hervorrufen kann. Daher sollte das Vorgehen bei diesen Verlusten und Zuwiderhandlungen ähnlich geregelt werden bei Verlusten und Zuwiderhandlungen im Verfahren der Steueraussetzung.

(17) Die Anwendung der durch diese Richtlinie geänderten Bestimmungen soll auf der Grundlage eines Berichts der Kommission vor dem 1. Januar 2010 vom Rat bewertet und überprüft werden.

(18) Die Richtlinie 92/12/EWG ist daher zu ändern -

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

Die Richtlinie 92/12/EWG wird wie folgt geändert:

1. Artikel 7 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

"(1) Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so wird die Verbrauchsteuer in diesem anderen Mitgliedstaat erhoben.

Als "gewerbliche Zwecke" gelten alle Zwecke, die nicht dem Eigenbedarf von Privatpersonen dienen.

Allerdings gelten Waren, die sich an Bord eines zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrenden Wasser- oder Luftfahrzeugs befinden, aber nicht verkauft werden können, solange sich das betreffende Fahrzeug im Gebiet eines Mitgliedstaats befindet, in diesem Mitgliedstaat nicht als für gewerbliche Zwecke bestimmt."

b) Absatz 2 wird gestrichen.

c) Die Absätze 3 bis 9 erhalten folgende Fassung:

"(3) Sind die Waren in den in Absatz 1 genannten Fällen im Besitz eines Wirtschaftsbeteiligten, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem sich die Waren befinden (nachstehend "nichtansässiger Wirtschaftsbeteiligter" genannt), um zum Verkauf angeboten zu werden, so wird die Verbrauchsteuer von dem genannten Wirtschaftsbeteiligten geschuldet.

Sind die Waren in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke eines Wirtschaftsbeteiligten oder einer Einrichtung des öffentlichen Rechts bestimmt, so wird die Verbrauchsteuer von dem Wirtschaftsbeteiligten oder der Einrichtung des öffentlichen Rechts geschuldet.

Werden die Waren jedoch durch einen nichtansässigen Wirtschaftsbeteiligten geliefert, so kann dieser anstelle der in Unterabsatz 2 genannten Steuerschuldner die Steuerschuldnerschaft übernehmen.

In allen anderen Fällen wird die Verbrauchsteuer von der Person geschuldet, die die Waren für gewerbliche Zwecke besitzt.

(4) Die in Absatz 1 genannten Waren, mit Ausnahme derjenigen, für die der nichtansässige Wirtschaftsbeteiligte die Verbrauchsteuer schuldet, werden zwischen den Gebieten der einzelnen Mitgliedstaaten mit einem Begleitdokument befördert, das die wichtigsten Angaben des in Artikel 18 Absatz 1 genannten Dokuments enthält.

Form und Inhalt dieses Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikels 24 Absätze 3 und 4 festgelegt.

(5) Der nichtansässige Wirtschaftsbeteiligte hat die in Artikel 10 Absatz 3 festgelegten Vorschriften einzuhalten.

Der in Absatz 3 Unterabsatz 2 genannte Wirtschaftsbeteiligte bzw. die Einrichtung des öffentlichen Rechts bzw. der Steuerschuldner gemäß Absatz 3 Unterabsatz 4 hat folgende Vorschriften einzuhalten:

- a) Er muss vor dem Versand der Waren bei den Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung abgeben und eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuer leisten.
- b) Er muss die Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats nach dessen Vorschriften zahlen.
- c) Er muss alle Maßnahmen dulden, die es den Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglichen, sich vom tatsächlichen Eingang der betreffenden Waren und der Zahlung der für diese geschuldeten Verbrauchsteuer zu überzeugen.

(6) Die in dem ersten in Absatz 1 genannten Mitgliedstaat gezahlte Verbrauchsteuer wird gemäß Artikel 22 Absatz 3 erstattet.

(7) Werden verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befinden, auf einer geeigneten Strecke durch das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats nach einem Bestimmungsort im erstgenannten Mitgliedstaat befördert, so ist das in Absatz 4 genannte Begleitdokument mitzuführen.

(8) In den in Absatz 7 genannten Fällen sind folgende Vorschriften einzuhalten:

- a) Der Versender muss vor dem Versand der Waren eine Erklärung bei den für die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren am Abgangsort zuständigen Steuerbehörden abgeben.
- b) Der Empfänger muss den Empfang der Waren nach den Vorschriften der für die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren am Bestimmungsort zuständigen Steuerbehörden bestätigen.
- c) Versender und Empfänger müssen jegliche Kontrolle dulden, die es ihren jeweiligen Steuerbehörden ermöglicht, sich vom tatsächlichen Empfang der Waren zu überzeugen.

(9) Werden verbrauchsteuerpflichtige Waren häufig und regelmäßig unter den in Absatz 7 genannten Bedingungen befördert, können die Mitgliedstaaten im Wege bilateraler

Verwaltungsvereinbarungen ein von den Absätzen 7 und 8 abweichendes vereinfachtes Verfahren zulassen."

2. Artikel 8 erhält folgende Fassung:

"Artikel 8

Für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und selbst von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördern, werden die Verbrauchsteuern im Erwerbsmitgliedstaat erhoben.

Für andere Waren als Tabakwaren, die Privatpersonen erwerben, gilt Absatz 1 auch dann, wenn die Waren für ihre Rechnung befördert werden.

Die Steuern werden auch dann im Erwerbsmitgliedstaat erhoben, wenn die Waren von einer Privatperson an eine andere versandt werden, ohne dass eine direkte oder indirekte Gegenleistung erfolgt."

3. Artikel 9 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird gestrichen.

b) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

"(2) Bei der Feststellung, ob die in Artikel 8 genannten Waren zu gewerblichen Zwecken bestimmt sind, berücksichtigen die Mitgliedstaaten folgende Kriterien:

- a) handelsrechtliche Stellung und Gründe des Besitzers für den Besitz der Waren;
- b) Ort, an dem die Waren sich befinden, oder gegebenenfalls die Art ihrer Beförderung;
- c) Unterlagen über die Waren;
- d) Art der Waren;
- e) Menge der Waren."

c) Absatz 3 wird gestrichen.

4. Artikel 10 erhält folgende Fassung:

"Artikel 10

(1) Bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte Waren, die von Personen erworben werden, die als Privatperson handeln, und die direkt oder indirekt vom Verkäufer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden, unterliegen der Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat.

Als Bestimmungsmitgliedstaat gilt der Mitgliedstaat, in dem der Versand oder die Beförderung endet.

(2) In dem in Absatz 1 genannten Fall entsteht der Verbrauchsteueranspruch zum Zeitpunkt der Lieferung der Waren.

(3) Die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat wird vom Verkäufer geschuldet.

Der Verkäufer hat folgende Vorschriften einzuhalten:

- a) Er muss bei den Steuerbehörden seines Mitgliedstaats registriert sein, was durch ein Dokument bescheinigt wird, dessen Form und Inhalt nach dem Verfahren des Artikels 24 Absätze 3 und 4 festgelegt wird.
- b) Er muss vor dem Versand der Waren bei der vom Bestimmungsmitgliedstaat bezeichneten Zentralstelle eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuer leisten.
- c) Er muss für Kontrollzwecke auf den Handelspapieren zu dem Versand oder der Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren die in Unterabsatz 3 genannte Kennnummer angeben.
- d) Nach Ablauf eines von jedem Mitgliedstaat selbst festzulegenden Zeitraums muss der Verkäufer der Zentralstelle, bei der er registriert ist, ein Dokument übermitteln, in dem die während des abgelaufenen Zeitraums gelieferten Mengen an verbrauchsteuerpflichtigen Waren aufgeführt sind.

Der Bestimmungsmitgliedstaat legt die Einzelheiten der Berechnung der in Unterabsatz 1 Buchstabe b) genannten Sicherheit fest. Bei der Leistung der Sicherheit muss der Verkäufer das in Unterabsatz 1 Buchstabe a) genannte Registrierungsdokument vorlegen. Der Bestimmungsmitgliedstaat erteilt ihm daraufhin eine Kennnummer.

Form und Inhalt des in Unterabsatz 1 Buchstabe d) genannten Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikel 24 Absätze 3 und 4 festgelegt. Dieses Dokument ist von den Steuerbehörden des Abgangsmitgliedstaates mit einem Sichtvermerk zu versehen; gegebenenfalls sind dem Dokument die vom Bestimmungsmitgliedstaat verlangten Verwaltungs- und Handelsdokumente beizufügen. Die Verbrauchsteuer ist nach dem vom Bestimmungsmitgliedstaat festgelegten Verfahren zu entrichten.

(4) In dem in Absatz 1 genannten Fall werden die im erstgenannten Mitgliedstaat entrichteten Verbrauchsteuern gemäß Artikel 22 Absatz 4 erstattet.

(5) Die Mitgliedstaaten können in Bezug auf verbrauchsteuerpflichtige Waren, für deren Vertrieb eine innerstaatliche Sonderregelung gilt, besondere Vorschriften zur Anwendung der Absätze 1 bis 4 erlassen."

5. Die folgenden Artikel 10a, 10b und 10c werden eingefügt:

"Artikel 10a

(1) Der Verbrauchsteuerschuldner gemäß Artikel 7 Absatz 3 oder Artikel 10 Absatz 3 wird im Bestimmungsmitgliedstaat für Verluste befreit, die während der Beförderung der Waren durch Untergang oder infolge höherer Gewalt entstanden und von den Behörden des jeweiligen Mitgliedstaats festgestellt worden sind.

Er wird im Bestimmungsmitgliedstaat auch für Verluste befreit, die während der Beförderung aufgrund der Art der Waren entstanden sind. Jeder Mitgliedstaat legt die Voraussetzungen fest, unter denen diese Steuerbefreiungen gewährt werden.

(2) Die in Absatz 1 genannten Verluste werden gemäß den Vorschriften des Bestimmungsmitgliedstaats festgestellt.

Die gemäß Artikel 7 Absatz 5 Buchstabe a) und Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe b) geleistete Sicherheit wird vollständig oder teilweise freigegeben.

(3) Unbeschadet des Artikels 10b Absatz 1 werden bei Fehlmengen, die nicht unter die in Absatz 1 dieses Artikels genannten Verluste fallen, die Verbrauchsteuern zu den Sätzen erhoben, die in dem betreffenden Mitgliedstaat zu dem Zeitpunkt galten, zu dem die von den zuständigen Behörden ordnungsgemäß festgestellten Verluste entstanden sind bzw. zu dem die Fehlmengen festgestellt wurden.

Artikel 10b

(1) Wurde während einer Warenbeförderung gemäß Artikel 7 Absatz 4 oder Artikel 10 Absatz 1 eine Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung begangen, aufgrund derer ein Verbrauchsteueranspruch entsteht, so wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat, in dem die Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung begangen wurde, von der Person geschuldet, die gemäß Artikel 7 Absatz 5 Buchstabe a) oder Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe b) die Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuer geleistet hat.

Wird die Verbrauchsteuer in einem anderen Mitgliedstaat als dem Abgangsmitgliedstaat erhoben, so unterrichtet der Mitgliedstaat, der die Verbrauchsteuern erhebt, die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats.

(2) Wurde während einer Warenbeförderung gemäß Artikel 7 Absatz 4 oder Artikel 10 Absatz 1 eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit festgestellt und kann der Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden, so gilt sie als in dem Mitgliedstaat begangen, in dem sie festgestellt worden ist.

(3) Treffen die Waren nicht am Bestimmungsort ein und kann der Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden, so gilt diese Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit als im Abgangsmitgliedstaat begangen.

(4) Wird vor Ablauf von drei Jahren, gerechnet ab dem Tag der Ausfertigung des in Artikel 8 Absatz 4 genannten Begleitpapiers oder des in Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe c) genannten Handelpapiers der Mitgliedstaat ermittelt, in dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit begangen worden ist, so erhebt dieser Mitgliedstaat die Verbrauchsteuer zu dem am Tage des Versands der Waren geltenden Steuersatz.

(5) Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, um Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten zu begegnen und diese wirksam zu ahnden.

Artikel 10c

Sobald in den in Artikel 10a Absatz 3 und Artikel 10b Absätze 1 bis 4 der Nachweis erbracht wird, dass die Verbrauchsteuer in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Abgangs der Waren erhoben wurde, wird die ursprünglich gezahlte Verbrauchsteuer erstattet und die gemäß Artikel 7 Absatz 5 Buchstabe a) und Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe b) geleistete Sicherheit freigegeben."

6. Artikel 27 erhält folgende Fassung:

"Auf der Grundlage eines Berichts der Kommission überprüft der Rat vor dem 1. Januar 2010 die Artikel 7 bis 10 und erlässt gegebenenfalls gemäß Artikel 93 EG-Vertrag die erforderlichen Änderungen."

Artikel 2

(1) Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie bis spätestens [...] nachzukommen. Sie übermitteln der Kommission unverzüglich den Wortlaut dieser Vorschriften und eine Tabelle der Entsprechungen zwischen diesen Vorschriften und den Bestimmungen dieser Richtlinie.

Bei Erlass dieser Vorschriften nehmen die Mitgliedstaaten in den Vorschriften selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf diese Richtlinie Bezug. Die Mitgliedstaaten regeln die Einzelheiten dieser Bezugnahme.

(2) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Artikel 3

Diese Richtlinie tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Artikel 4

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Geschehen zu Brüssel am [...]

*Im Namen des Rates
Der Präsident*