SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO LA PERGOLA

vom 20. März 1997 *

1. Aufgrund der vom Dioikitiko Protodikeio Thessaloniki vorgelegten Vorabentscheidungsfragen muß sich der Gerichtshof mit einem wichtigen Aspekt der mit der Richtlinie 83/182/EWG (nachstehend: Richtlinie) [1] getroffenen Regelung von Abgabenbefreiungen bei der vorübergehenden Einfuhr von Verkehrsmitteln befassen. Der Gerichtshof soll sich zu der Frage äußern, ob ein und dieselbe Person mehrere Kraftfahrzeuge zur privaten oder beruflichen Nutzung vorübergehend in einen anderen Mitgliedstaat als den ihres Wohnsitzes abgabenfrei einführen kann. Daneben stellen sich andere Fragen nach der Vereinbarkeit des Sanktionssystems der Regelung zur Umsetzung der Richtlinie in das griechische Recht mit den Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts [2].

2. Artikel 1 der Richtlinie legt den Anwendungsbereich der Regelung fest und sieht vor, daß die Mitgliedstaaten unter bestimmten Bedingungen bei der vorübergehenden Einfuhr von *Straßenkraftfahrzeugen* aus einem Mitgliedstaat eine Befreiung von Umsatzsteuern, Sonderverbrauchsteuern und sonstigen Verbrauchsabgaben sowie von den im Anhang aufgeführten Steuern gewähren.

3. Artikel 3 sieht bei der vorübergehenden Einfuhr bestimmter *Verkehrsmittel* zur privaten Nutzung eine Abgabenbefreiung für höchstens sechs Monate mit oder ohne Unterbrechung je Zwölfmonatszeitraum vor. Im wesentlichen müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein: erstens muß die Privatperson, die diese *Verkehrsmittel* einführt, ihren gewöhnlichen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem der vorübergehenden Einfuhr haben, zweitens muß sie diese *Verkehrsmittel* zur privaten Nutzung gebrauchen, d. h. nicht in Zusammenhang mit der Ausübung einer Tätigkeit gegen Entgelt oder in der Absicht der Gewinnerzielung, und drittens dürfen die *Verkehrsmittel* im Staat der vorübergehenden Einfuhr weder veräußert noch vermietet, noch an einen Gebietsansässigen dieses Staates verliehen werden [3].

* Originalsprache: Italienisch.

1 — Richtlinie 83/182/EWG des Rates vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen innerhalb der Gemeinschaft bei vorübergehender Einfuhr bestimmter Verkehrsmittel (ABl. L 105, S. 59).

2 — Urteil vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-9/92 (Kommission/Griechenland, Slg. 1993, I-4467). Allgemein sei an einige der wichtigsten Urteile erinnert, in denen sich der Gerichtshof unmittelbar oder mittelbar mit Problemen in Zusammenhang mit der Regelung steuerbefreiter vorübergehender Einfuhren zu beschäftigen hatte: Urteile vom 9. Oktober 1980 in der Rechtssache 823/79 (Carciati, Slg. 1990, 2773), vom 11. Dezember 1984 in der Rechtssache 134/83 (Abbink, Slg. 1984, 4097), vom 3. Oktober 1985 in der Rechtssache 249/84 (Profant, Slg. 1985, 3237), vom 6. Juli 1988 in der Rechtssache 127/86 (Ledoux, Slg. 1988, 3741) und vom 23. April 1991 in der Rechtssache C-297/89 (Ryborg, Slg. 1991, I-1943).

3 — Artikel 4, der im vorliegenden Fall von Belang ist, behandelt die Steuerbefreiung bei vorübergehender Einfuhr von *Personenfahrzeugen für die berufliche Nutzung*. Für diesen besonderen Fall werden Voraussetzungen aufgestellt, die in vielerlei Hinsicht den für die Einfuhr zu privatem Gebrauch aufgestellten Voraussetzungen gleichen. Die Privatperson, die das Verkehrsmittel einführt, muß ihren gewöhnlichen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem der vorübergehenden Einfuhr haben; sie darf das Fahrzeug im Mitgliedstaat der vorübergehenden Einfuhr weder für eine Personenbeförderung gegen Entgelt oder sonstige materielle Vergünstigungen noch für eine entgeltliche oder unentgeltliche Güterbeförderung zu gewerblichen oder geschäftlichen Zwecken benutzen; das *Personenfahrzeug* darf *im Staat der vorübergehenden Einfuhr* weder veräußert noch vermietet oder verliehen werden. In Absatz 2 der Vorschrift wird bestimmt, daß die Steuerbefreiung bei beruflicher Nutzung je Zwölfmonatszeitraum für sechs Monate mit oder ohne Unterbrechung gilt.

Die Richtlinie enthält ferner Vorschriften für besondere Fälle der vorübergehenden Einfuhr [4] und über Sonderregelungen [5].

4. Der Sachverhalt dieser Rechtssache kann wie folgt zusammengefaßt werden.

Herr Siegfried Klattner (nachstehend auch: Kläger), wohnhaft in Deutschland, hält sich regelmäßig in Griechenland auf, wo er eine Zweitwohnung besitzt.

Am 27. November 1989 führte er unter Inanspruchnahme der Abgabenbefreiung nach der griechischen Regelung ein Personenfahrzeug vorübergehend nach Griechenland ein, das er am 30. April 1990 wieder ausführte. Innerhalb dieses Zeitraums kehrte Herr Klattner nach Deutschland zurück, um sich dort Kuren zu unterziehen, die im Anschluß an einen Verkehrsunfall in Jugoslawien notwendig geworden waren. Nach Abschluß der Kuren kehrte er am 14. April 1990 am Steuer seines Zweitwagens nach Griechenland zurück, der am 16. Juli 1991 bei der Zollstelle Evzonoi wieder ausgeführt wurde. Am selben Tag begab sich Herr Klattner mit seinem Fahrzeug zur Zollstelle Doïrani, um es dort wieder einzuführen und die Abgabenfreiheit bei der Einfuhr erneut in Anspruch zu nehmen.

5. Die Kontrollen des Reisepasses (oder besser: der Reisepässe) von Herrn Klattner durch die griechischen Zollbehörden führten zur Beanstandung zweier Verstöße gegen die griechischen Bestimmungen zur Durchführung der Richtlinie: Für das betreffende Fahrzeug sei bereits eine erste Abgabenbefreiung gewährt und es sei länger als für den nach der Regelung zulässigen Zeitraum von fünfzehn Monaten benutzt worden. Zwischen dem 14. und dem 30. April 1990 habe Herr Klattner im griechischen Hoheitsgebiet zwei nach ein und derselben Abgabenbefreiungsregelung eingeführte Fahrzeuge benutzt.

6. Die Verordnung des Finanzministers D.1254/141 vom 1. November 1984 (nachstehend: Verordnung) [6] legt nämlich die Höchstdauer der Abgabenbefreiung auf

4 — Die besonderen Fälle sind in Artikel 5 geregelt. Diese Vorschrift sieht die Gewährung der Steuerbefreiung bei der vorübergehenden Einfuhr von *Personenfahrzeugen* vor, und zwar a) unbefristet bei Benutzung eines in dem Mitgliedstaat des gewöhnlichen Wohnsitzes des Benutzers zugelassenen *Personenfahrzeugs* für regelmäßige Fahrten vom Wohnsitz zum Arbeitsplatz im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats und zurück; b) befristet hingegen bei Benutzung eines in dem Mitgliedstaat des gewöhnlichen Wohnsitzes des Benutzers zugelassenen *Personenfahrzeugs* durch einen Studenten im dem Gebiet des Mitgliedstaats, in dem sich dieser ausschließlich zum Zweck seines Studiums aufhält.

5 — Artikel 9 mit der Überschrift „Sonderregelungen" erkennt die Befugnis der Staaten an, freizügigere Regelungen beizubehalten und/oder zu treffen, als sie in der Richtlinie vorgesehen sind. Insbesondere können sie auf Antrag des Importeurs die vorübergehende Einfuhr während eines längeren Zeitraums als dem in der Richtlinie vorgesehenen gestatten. Der Gesetzgeber hat indessen für den Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten eine genaue Grenze gezogen, da nach Absatz 2 die Mitgliedstaaten auf keinen Fall aufgrund der Richtlinie innerhalb der Gemeinschaft weniger günstige Steuerbefreiungen anwenden dürfen, als sie sie für Verkehrsmittel aus einem Drittland gewähren.

6 — Die Verordnung wurde in der Folge durch die Verordnung D.247/13 vom 1. März 1988 (*Amtsblatt der Griechischen Republik*, 1951, B/6-4-88) geändert.

sechs Monate mit oder ohne Unterbrechung je Zwölfmonatszeitraum fest (Artikel 4 Absatz 2), verlängerbar um weitere neun Monate (das entspricht insgesamt also fünfzehn Monaten), und verbietet der Person, der bereits eine Abgabenbefreiung gewährt wurde, ein zweites Verkehrsmittel im Sinne der Regelung einzuführen (Artikel 8 Absatz 4).

7. Durch Veranlagungsbescheid des Leiters der Zollstelle in Doïrani wurden gegen den Kläger in Anwendung der nationalen Vorschriften insgesamt 21 043 856 DR an Zöllen, sonstigen Abgaben und zusätzlichen Abgaben sowie 29 430 DR an Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt. Bei anderen Verstößen als der bloß verspäteten Wiederausfuhr sieht nämlich die anzuwendende griechische Regelung eine doppelte Abgabe vor: einmal die sofortig fällige Abgabenschuld in Höhe der Zölle und sonstigen Abgaben, die am Tag der Feststellung des Verstoßes anwendbar sind (Mehrwertsteuer, Verbrauchsteuern, Verkehrsteuern) sowie eine Zusatzabgabe in Höhe von 100 % der geschuldeten Zölle und sonstigen Abgaben [7].

7 — Die Verordnung enthält bezüglich der Sanktionen eine eingehende Regelung, auf die der Vollständigkeit halber einzugehen ist. So ist bei nicht fristgerechter Wiederausfuhr vorgesehen (Artikel 10 Absatz 1): a) eine pauschale Zusatzabgabe von 10 000 DR; b) eine Zusatzabgabe nach Maßgabe des Motorvolumens für jeden Tag des Verbleibs des Fahrzeugs im griechischen Hoheitsgebiet über die Wiederausfuhrfrist hinaus; c) die Kraftfahrzeugssteuer für diesen Zeitraum. Für den Fall, daß der Verwaltung beim Antrag auf Steuerbefreiung falsche Angaben gemacht werden, ist die Zahlung der Zusatzabgaben nach a) und b) festgelegt, die für jeden Tag des Verbleibs des Fahrzeugs im griechischen Hoheitsgebiet vom Zeitpunkt seiner Einfuhr an berechnet werden. Schließlich ist in Artikel 10 Absatz 8 festgelegt, daß bei mehrfachen Verstößen eine Zusammenrechnung der Zusatzabgaben zu erfolgen hat.

8. Herr Klattner beantragte mit seiner Klage beim vorlegenden Gericht die Aufhebung des Veranlagungsbescheids und machte im wesentlichen geltend, die griechischen Durchführungsvorschriften widersprächen den Richtlinienbestimmungen, weil sie a) die Möglichkeit der Abgabenbefreiung auf ein einziges Fahrzeug je Person beschränkten und b) dem Fahrzeugführer Sanktionen auferlegten, die außer Verhältnis zu den ihm vorgeworfenen Verstößen stünden.

9. Das Gericht hat, da es die vom Kläger vorgetragenen Zweifel bezüglich der Auslegung für begründet erachtete, dem Gerichtshof die folgenden vier Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Wird bei der vorübergehenden Einfuhr bestimmter Verkehrsmittel für die private Nutzung innerhalb der Gemeinschaft im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie 83/182/EWG des Rates vom 28. März 1983 die Abgabenbefreiung nur für ein oder für mehr als ein Personenfahrzeug gewährt? Enthält die genannte Richtlinie tatsächlich eine Unterscheidung hinsichtlich der Zahl der Personenfahrzeuge, die abgabenfrei vorübergehend eingeführt werden können, je nachdem, ob sie zur privaten oder zur beruflichen Nutzung bestimmt sind?

2. Begründet diese Richtlinie für die zuständigen griechischen Behörden eine konkrete Verpflichtung, die parallele oder

gleichzeitige abgabenfreie vorübergehende Einfuhr von mehr als einem Personenfahrzeug für die private Nutzung durch ein und dieselbe Person nicht durch Rechtsvorschriften einzuschränken? Kann sich der einzelne vor einem nationalen Gericht gegenüber der Verwaltung auf die Artikel 3 und 9 dieser Richtlinie berufen und geltend machen, daß eine in einer gesetzlichen Vorschrift enthaltene Regelung mit diesen Bestimmungen nicht vereinbar sei?

3. Ist es mit dem Ziel und den Vorschriften der fraglichen Richtlinie vereinbar, daß der nationale Gesetzgeber für den Fall der Verletzung bestimmter Vorschriften der zur Anpassung des innerstaatlichen Rechts an die Richtlinie erlassenen Ministerialverordnung (wie z. B. des Artikels 8 Absatz 4, wonach die Einfuhr eines zweiten Verkehrsmittels durch ein und dieselbe Person unzulässig ist) vorsieht, daß sofort die entsprechenden Zölle und sonstigen Abgaben sowie eine zusätzliche Abgabe in gleicher Höhe geschuldet sind, sofern es sich nachweislich um eine vorübergehende und nicht um eine endgültige Einfuhr eines Personenfahrzeugs handelt?

4. Ist es mit dem gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar, daß für den vorstehend genannten Fall auch die Erhebung einer zusätzlichen Abgabe in Höhe von 100 % der entsprechenden Zölle und sonstigen Abgaben unabhängig von der Dauer des Verbleibs des zweiten Personenfahrzeugs in Griechenland vorgesehen ist?

Zur ersten Frage

10. Die erste Vorlagefrage ist in zwei Unterfragen aufzugliedern. Mit der ersten will das vorlegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob die Abgabenbefreiung bei der gleichzeitigen Einfuhr mehrerer Fahrzeuge für alle Fahrzeuge oder ausschließlich für eines gewährt werden könne, mit der zweiten Unterfrage hingegen, ob die Richtlinie insoweit eine Unterscheidung zwischen den abgabenfrei zur privaten Nutzung eingeführten und den zur beruflichen Nutzung eingeführten Fahrzeugen treffe.

Ich prüfe diese Fragen in der Reihenfolge, in der sie dem Gerichtshof gestellt worden sind.

11. Bezüglich der ersten Frage sind die Standpunkte der Beteiligten klar umrissen.

12. Die Griechische Republik macht geltend, Artikel 3 der Richtlinie sei so auszulegen, daß die Abgabenbefreiung nur für ein einziges Fahrzeug gewährt werden dürfe, und zwar aus mehreren Gründen.

Als erstes führt sie den Wortlaut an. Der Gesetzgeber habe den Ausdruck Verkehrsmittel gebraucht, um mit der Mehrzahl diese Mittel insgesamt zu kennzeichen, die Einzahl hingegen verwendet, um aus dem Komplex der Verkehrsmittel „jede besondere Kategorie von Verkehrsmitteln" herauszuheben, „die Personen gehörten, für die eine Sonderregelung gelte" [8].

Zweitens macht die griechische Regierung geltend, der Gesetzgeber hätte, wenn er jeder Person die Einfuhr mehrerer Fahrzeuge hätte gestatten wollen, deren Zahl begrenzt. Eine unbegrenzte Einfuhr von Verkehrsmitteln wäre nämlich unvereinbar mit der privaten oder beruflichen Nutzung, die wie gesehen die notwendige Voraussetzung für die Abgabenbefreiung sei.

Das dritte Argument bezieht sich demgegenüber auf die Zielsetzung der Richtlinie. Die Regelung stelle einen Abschnitt im Verfahren der Harmonisierung der Steuerregeln der Mitgliedstaaten dar und müsse daher zwangsläufig so ausgelegt werden, daß das Recht zur abgabenfreien Einfuhr nur in bestimmten, genau umrissenen Grenzen zugelassen werde.

Die griechische Regierung führt schließlich die Erfordernisse der Bekämpfung der Steuerhinterziehung an. Die Richtlinie sei in engem Zusammenhang mit der vom Gerichtshof ausdrücklich anerkannten Notwendigkeit zu verstehen, daß die nationalen Rechte sich zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen auf objektive und nachprüfbare Kriterien stützen müßten [9]. Die doppelte abgabenfreie Einfuhr könne nur unter außergewöhnlichen Umständen zulässig sein.

13. Der Kläger, dem sich die Kommission anschließt, steht demgegenüber auf dem Standpunkt, daß Artikel 3 das Recht auf Abgabenbefreiung, das ein und derselben Person gehörende Fahrzeuge anerkenne.

14. Auch er verweist zunächst auf den Wortlaut. Die betreffende Vorschrift verwende nämlich die Mehrzahl, um die Verkehrsmittel zu kennzeichen, für die die Abgabenbefreiung gelte [10]. Wenn der Gesetzgeber beabsichtigt hätte, die Zahl der Gegenstände zu begrenzen, für die die Befreiung gewährt werden könne, hätte er eine ausdrückliche Bestimmung in diesem Sinne erlassen, die indessen fehle. Dieser Standpunkt stehe ferner im Einklang mit den Zielen der Richtli-

8 — Schriftliche Erklärung der griechischen Republik, S. 17 und 18. Verwiesen wird zum einen auf Artikel 3 („die Privatperson, die *diese Gegenstände* einführt") und Artikel 5 Absatz 1 („Bei der vorübergehenden Einfuhr von Personenfahrzeugen"), zum anderen auf Artikel 4 („die Privatperson, die *das Personenfahrzeug* einführt") und Artikel 5 Absatz 1 Buchstaben a und b („bei Benutzung eines ... *Personenfahrzeugs*").

9 — Hingewiesen wird auf das Urteil in der Rechtssache 134/83 (Abbink).

10 — Vgl. Artikel 3 Buchstabe a unter bb), soweit es dort heißt: „Die Privatperson, die *diese Gegenstände* einführt, muß ... *diese Verkehrsmittel* zur privaten Nutzung gebrauchen."

nie, die die Freizügigkeit der Personen sicherstellen solle. Diese Freizügigkeit aber würde durch eine Begrenzung der Zahl der abgabenfrei einführbaren Fahrzeuge behindert [11].

Auf das Argument in Zusammenhang mit der Notwendigkeit der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen entgegnet die Kommission, eine solche Zielsetzung könne auf anderen Wegen verfolgt werden, ohne die Ausübung des von der Richtlinie geschützten Rechts auf Freizügigkeit ungebührlich einzuschränken, wie dies im vorliegenden Fall geschehen würde.

Rechtliche Beurteilung

15. Wie sich aus ihrer ersten Begründungserwägung ergibt, ist die Richtlinie erlassen worden, um die Hindernisse für die Freizügigkeit der gebietsansässigen Personen innerhalb der Gemeinschaft in allen Mitgliedstaaten zu beseitigen, die sich aus den steuerrechtlichen Regelungen bei der vorübergehenden Einfuhr bestimmter Verkehrsmittel für die private oder berufliche Nutzung — unter ihnen naturgemäß Personenfahrzeuge — ergeben [12]. Außerdem ergibt sich aus mehreren Maßnahmen der Kommission, daß der Gesetzgeber das Ziel verfolgte, Doppelbesteuerungen zu vermeiden und die Zollförmlichkeiten an den Grenzen zu erleichtern, um so die Hindernisse für die Freizügigkeit der Personenfahrzeuge zu beseitigen und damit ein gewichtiges Problem für die Mobilität des Bürgers innerhalb der Gemeinschaft zu lösen [13].

16. Zum notwendigen Handeln auf staatlicher Ebene zwecks Verhinderung von Steuerhinterziehungen trifft die Richtlinie keinerlei Festlegungen. Die Mitgliedstaaten sind daher, wie der Gerichtshof im Urteil Kommission/Griechenland [14] entschieden hat, frei, Kontrollmaßnahmen zu erlassen. In ihrem Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 83/182 hat die Kommission ferner ausdrücklich eingeräumt, daß angesichts des Weiterbestehens tiefgreifend unterschiedlicher Auswirkungen der Besteuerung von Kraftfahrzeugen in den Mitgliedstaaten bestimmte Einschränkungen gerechtfertigt

11 — Zur Stützung dieses Standpunkts werden Beispiele von Hindernissen für die Freizügigkeit angeführt, die sich ergeben könnten, wenn man im Fall eines bei einem Verkehrsunfall verkehrsuntauglich gewordenen Fahrzeugs oder auch im Fall einer Familie, in der es mehrere Benutzer von Fahrzeugen gebe, eine mengenmäßige Beschränkung der abgabenfreien Einfuhr anerkennen würde.

12 — Der Vorschlag der Kommission vom 24. Oktober 1975 (KOM [75] 527) sprach von der Notwendigkeit, die Einfuhr von Fahrzeugen im Binnenmarkt zu regeln, da die einschlägigen völkerrechtlichen Abkommen — das Zollabkommen von New York vom 4. Juni 1954 und das Genfer Abkommen vom 18. Mai 1956 über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen zum privaten Gebrauch im internationalen Verkehr (vgl. United Nations Treaty Series, Band 282, S. 249 bzw. Band 339, S. 3) — der wirtschaftlichen Wirklichkeit der Gemeinschaft nicht angepaßt seien. Zu einer Darstellung des Inhalts der Abkommen vgl. Urteil in der Rechtssache 823/79 (Carciati, a. a. O., Abschnitt B. a., Slg. 1980, insbesondere S. 2775).

13 — Vorschlag der Kommission vom 24. Oktober 1975, a. a. O., Nr. 1; vgl. auch die Mitteilung der Kommission vom 28. Juli 1989 über die vorübergehende Einfuhr eines Personenfahrzeugs für die berufliche und private Nutzung (KOM [89] 359 endg., Nr. 1).

14 — Urteil vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-9/92 (a. a. O., Randnr. 38); vgl. auch Urteil in der Rechtssache 823/79 (Carciati, a. a. O., Randnr. 9).

erschienen [15]. Zum anderen hat die Kommission in einer ihrer einschlägigen Mitteilungen auch einen Entwicklungsprozeß innerhalb der Gemeinschaft anerkannt, der dahin gehe, dem Gemeinschaftsbürger die größtmögliche Freizügigkeit zuzugestehen, allerdings auch hinzugefügt, daß dieser Freiraum mit der Forderung „verträglich" sein müsse, Steuerhinterziehungen zu bekämpfen [16].

17. Genau dies ist das Problem: Ist die griechische Maßnahme zur Begrenzung des Vorteils der Abgabenfreiheit auf ein einziges Fahrzeug — sie kann und muß im weiten Sinne dem Begriff der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen zugeordnet werden — mit der Zielsetzung der Richtlinie und den Grundsätzen des Vertrages über die Freizügigkeit vereinbar oder nicht? [17]

18. Mir scheint, daß diese Frage nicht schon anhand des Wortlauts der Richtlinie gelöst werden kann. Die hier verwendeten Ausdrücke lassen sich gleichermaßen im Sinne der von der Griechischen Republik vorgeschlagenen wie auch im Sinne der entgegengesetzten Auslegung verstehen, wie sie die Kommission und Herr Klattner vorgetragen haben. Ich sehe keine ausschlaggebenden Argumente für den einen oder den anderen Standpunkt. Weder in den vorbereitenden Schriftstücken noch im Vorschlag der Kommission zur Änderung der Richtlinie läßt sich eine eindeutige Absicht erkennen, den Anspruch auf Abgabenbefreiung auf ein einziges Fahrzeug zu begrenzen, selbst wenn der zur Kennzeichnung des Verkehrsmittels gebrauchte Ausdruck in der Einzahl verwendet wird [18].

19. Die bereits erwähnten Urteile belegen, daß die Antwort anderswo gefunden werden muß. Das mit der Richtlinie verfolgte Gemeinschaftsinteresse geht dahin, die Freizügigkeit des einzelnen zu fördern, und ist gegen das ebenfalls legitime Interesse des Mitgliedstaats *abzuwägen*, der seinerseits etwaige Steuerhinterziehungen in Zusam-

15 — Dokument KOM (87) 14 endg. vom 2. Januar 1987, Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 83/182/EWG, Nr. 1; vgl. auch das zitierte Dokument KOM (89) 359 endg., Nr. 1.

16 — Vgl. das zitierte Dokument KOM (89) 359 endg., Nr. 1.

17 — Vgl. hierzu, auch wenn es sich auf die geltende Regelung im Sinne der Sechsten Richtlinie bezieht — die Richtlinie 83/182 war noch nicht erlassen — das zitierte Urteil in der Rechtssache 127/86 (Ledoux), in dem es heißt, daß die Voraussetzungen, die in Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten für die Befreiung von zur vorübergehenden Einfuhr abgefertigten Fahrzeugen von der Mehrwertsteuer aufgestellt wurden, „einerseits die Ziele der Harmonisierung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer berücksichtigen, d. h. ... die Weiterverfolgung der effektiven Freizügigkeit der Personen, der effektiven Liberalisierung des Güterverkehrs ..., und andererseits dem Zweck Rechnung tragen [müssen], Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Mißbräuche im Fall der vorübergehenden Einfuhr zu verhüten" (Randnr. 10).

18 — Vgl. in diesem Sinne und als bloßes Beispiel die Mitteilung der Kommission, in der ausschließlich (wie auch in der Bezeichnung des Abkommens) die Einzahl verwendet wird (S. 4 bis 6). So können die Mitglieder der Familie des Einführenden „das Fahrzeug" benutzen; der Student hat während seines Studiums Anspruch auf vorübergehende Abgabenbefreiung für „sein Fahrzeug"; der in einem Mitgliedstaat Ansässige kann, wenn „sein Fahrzeug" während eines Aufenthalts im Ausland verkehrsuntauglich wird, während der Zeit der Reparatur ein in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenes Personenfahrzeug benutzen. Zum anderen ist darauf hinzuweisen, daß sich diese Ungewißheit auf nationale Durchführungsvorschriften auswirkt, die in enger Anlehnung an die Fassung der Gemeinschaftsregelung formuliert werden. Vgl. z. B. die irischen European Communities (Exemption from Import charges of certain vehicles etc., temporarily imported) Regulations von 1983 (Artikel 4 (i) und 5 (i), S. I. N. 1983, 422); das portugiesische Decreto-ley Nr. 129/90 (DDR Nr. 90 vom 18. April 1990, Artikel 2 und 4). Für eine besondere Beschränkung vgl. die französische Durchführungsregelung. Das Dekret vom 30. Dezember 1983 (Conditions d'application du régime de l'importation en franchise temporaire de certains moyens de transports et d'autres biens destinés à l'usage personnel des voyageurs non résidents, JORF vom 18. Januar 1985, S. 634) legt nämlich in Artikel 5 Absatz 1 die Begrenzung der Abgabenfreiheit auf ein einziges Fahrzeug fest, sieht allerdings die Möglichkeit der Entrichtung einer Kaution für den Fall vor, daß mehrere Fahrzeuge eingeführt werden.

menhang mit der abgabenfreien Einfuhr verhindern will. Wie können diese beiden Interessen miteinander in Einklang gebracht werden?

20. Bei der Prüfung dieser Frage ist die erste Begründungserwägung der Richtlinie zu berücksichtigen. Ich will damit sagen, daß das Recht zur abgabenfreien Einfuhr eingeräumt wird, um die Freizügigkeit voll zur Entfaltung zu bringen, und somit Geltung beanspruchen kann, soweit das dieses Recht rechtfertigende Interesse von der Gemeinschaftsregelung konkret ins Werk gesetzt wird, nicht aber darüber hinaus.

21. Die griechische Regelung setzt sich allerdings effektiv in Widerspruch zu den Vorschriften der Richtlinie, die das von ihr festgelegte Recht auf Abgabenbefreiung mit hinreichender Deutlichkeit kenntlich macht. Das Recht zur abgabenfreien Einfuhr wird nämlich nicht absolut, sondern nur relativ anerkannt: es ist, abgesehen von den oben angeführten Erfordernissen, durch die private oder berufliche *Nutzung* des Fahrzeugs *bedingt.*

Die Bestimmung legt den Anwendungsbereich der Regelung anhand der Zweckbestimmung des Fahrzeugs fest. Die Kommission hat in ihrem Richtlinienvorschlag hervorgehoben, daß die abgabenfreie Einfuhr nur *unter der Voraussetzung* zugelassen wird, daß das Fahrzeug nur zu privaten Zwecken benutzt wird [19]. Damit wird meines Erachtens von vornherein eine enge Verbindung zwischen der Anerkennung des Einfuhrrechts und der Verwendung des eingeführten Fahrzeugs festgelegt.

22. Dieser Punkt ist wichtig. Die Freizügigkeit der Personen ist das Interesse, das die fragliche Bestimmung im Auge hat; sie sollte daher solange geschützt werden, als von ihr effektiv Gebrauch gemacht wird.

23. Diese Auslegung der Vorschrift entspricht der Zielvorstellung des Gemeinschaftsgesetzgebers. Die abweichende Auslegung, die sich die Griechische Republik zu eigen macht — man könnte sie *one man, one car* umschreiben —, übersieht meines Erachtens die Flexibilität, wie sie für die Sicherstellung der Entwicklung dieser vom Gemeinschaftsrecht geschützten Grundfreiheit notwendig ist.

24. Nach dem Gesagten bleibt ein wichtiger Aspekt des Falles zu klären, um die Richtigkeit der vorstehenden Schlußfolgerungen zu überprüfen. Die griechische Regierung hat in der Sitzung vorgetragen, daß ihre Regelung „in keiner Weise" an das Eigentumsrecht an dem betreffenden Verkehrsmittel anknüpfe und damit gegenüber *jedermann* Anwendung finde, der — natürlich rechtmäßig — ein Fahrzeug in das griechische Hoheitsgebiet einführe.

19 — KOM (75) 527 endg., a. a. O., S. 2.

25. Dieser Hinweis ist dienlich. Die abgabenfreie Einfuhr ist nicht an die *Rechtsstellung* des Eigentümers des Fahrzeugs geknüpft, so daß auf diese Weise die Ausübung der Freizügigkeit nicht ungebührlich beschränkt wird. Tatsächlich aber werden andere wichtige Aspekte der Freizügigkeit zu Unrecht beschränkt. Ein treffendes Beispiel hierfür bietet der Fall von Herrn Klattner, der nach seiner Rückkehr nach Deutschland, wo er sich im Anschluß an seinen Verkehrsunfall in Jugoslawien den erforderlichen Kuren unterziehen wollte, am Steuer seines Zweitwagens wieder nach Griechenland einreisen wollte. Dieser Entschluß, der mir eindeutig im Rahmen dessen zu bleiben scheint, was die Rechtsordnung dem einzelnen gestattet, hat als Folge der von Griechenland getroffenen Regelung zu einem mit Sanktionen belegten Rechtsverstoß geführt.

26. Aber auch wenn man Grenzfälle wie den von Herrn Klattner beiseite läßt, der meines Erachtens Merkmale der höheren Gewalt aufweist, können die Folgen — praktischer Natur, wie ich sagen möchte — nicht gebilligt werden, zu denen die Auslegung führen würde, die sich die griechische Regierung zu eigen macht. Man braucht sich nur die überaus unangenehmen Situationen vorzustellen, in die Gemeinschaftsbürger geraten könnten, die gezwungen wären, mit einem anderen Verkehrsmittel als dem zuvor eingeführten in ihr Land zurückzukehren, wenn ihnen verboten würde, später mit diesem anderen Fahrzeug wieder in das Land einzureisen, in dem sie sich während des Sommers aufhalten. Man denke ferner an die Lage des Grenzgängers im Sinne des Artikels 5 der Richtlinie, wenn eines seiner Fahrzeuge infolge eines Verkehrsunfalls oder einer Panne ausfällt. Auch wenn die nationalen Regelungen solche Ausnahmesituationen berücksichtigten, ließe sich doch nicht abstreiten, daß die Inanspruchnahme einer besonderen Abgabenbefreiung bürokratische Förmlichkeiten nach sich zöge, die die Richtlinie, wie sich dem erwähnten Begründungsdokument entnehmen läßt, gerade vermeiden wollte.

27. Abschließend noch ein Hinweis mehr allgemeiner Art: Das nach griechischem Recht geltende Verbot scheint mir um so weniger gerechtfertigt, als der Besitz mehrerer Fahrzeuge heute in Europa bei vielen Gemeinschaftsangehörigen üblich geworden ist; ob dies gefördert werden sollte oder nicht, ist ein anderes Thema. Insgesamt komme ich zu dem Ergebnis, daß die von der Richtlinie geschützte Grundfreiheit des unbehinderten Reisens auch die Befugnis einschließt, gegebenenfalls mehrere Fahrzeuge zu benutzen, die im Eigentum des Betreffenden stehen [20].

28. Ich bin auch nicht der Meinung, daß die griechische Regelung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt wird, das Phänomen der Steuerhinterziehungen einzudämmen oder zu verhindern. Zwar bleiben die Mitgliedstaaten, wie die angeführten Urteile hinreichend deutlich gemacht haben, zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen befugt, ihr Vorgehen muß aber mit dem Erfordernis vereinbar bleiben, daß die volle

20 — Zudem gibt es ganz verschiedene Arten von Fahrzeugen, die folglich für unterschiedliche Zwecke gebraucht werden können. Man denke z. B. an Fahrzeuge vom Typ Jeep oder Spider, deren Verwendung — zumindest allgemein, wenn man an die überraschende Zunahme von Jeeps mit beunruhigenden Namen im städtischen Verkehrsbild der letzten Jahre denkt — unterschiedliche mögliche Zweckbestimmungen erkennen läßt. In vielen Fällen schließlich müssen Fahrzeuge wirtschaftlich gesehen als Güter betrachtet werden, die untereinander nicht austauschbar sind.

Entfaltung der im Vertrag anerkannten Freiheitsrechte sichergestellt wird. Es gibt Mittel und Wege, die eine Kontrolle der Zahl eingeführter Fahrzeuge ermöglichen, den Grundsatz der Freizügigkeit des einzelnen nicht verletzen und daher der mit den griechischen Vorschriften gewählten Lösung vorzuziehen sind. Eine denkbare Methode, deren volle Rechtmäßigkeit der Gerichtshof anerkannt hat, ist die Anbringung eines Stempels im Paß des Fahrzeugführers [21]. Dieses Mittel kann als wirksam gelten: Gerade eine Kontrolle dieser Art hat die Feststellung des angeblich rechtswidrigen Verhaltens von Herrn Klattner möglich gemacht.

29. Schließlich legt die Richtlinie klare Verbote für denjenigen fest, der ein Fahrzeug zu privaten oder zu beruflichen Zwecken einführt, und diese Verbote schränken die Möglichkeit, durch die Nutzung rechtsgeschäftlicher Instrumente Steuern zu hinterziehen, erheblich ein. Die effektive Einhaltung solcher Vorschriften kann dem Ziel gerecht werden, das in unserem Fall von der griechischen Regierung angestrebt wird. In diesem Sinne wurde im Urteil Carciati entschieden, das sich übrigens ausdrücklich auf die Bestimmungen der Richtlinie 83/182 bezog, die damals noch ein einfacher Vorschlag war. Der Gerichtshof betonte nämlich bei dieser Gelegenheit, daß ein Verbot dieser Art „ein wirksames Mittel dar[stellt], Steuerhinterziehungen zu verhindern und sicherzustellen, daß die Steuern im Bestimmungsland der Gegenstände entrichtet werden" [22].

30. Nach Beantwortung des ersten Teils der Frage komme ich damit zur Prüfung des zweiten Teils. Unterscheidet die Richtlinie, was die Zahl der zur abgabenfreien Einfuhr zugelassenen Fahrzeuge angeht, zwischen Fahrzeugen zur privaten Nutzung und solchen, die im Gegensatz hierzu zur beruflichen Nutzung bestimmt sind?

31. Hierzu genügen, wie mir scheint, wenige Hinweise. Zwischen den Bestimmungen der Artikel 3 und 4 herrscht im Hinblick auf Zielsetzung, Voraussetzungen und Struktur weitgehende Übereinstimmung.

Mit den Bestimmungen des Artikels 4 sollte das Recht auf Abgabenbefreiung demjenigen gewährt werden, der sein eigenes Fahrzeug im Rahmen seiner Berufstätigkeit benutzt, ganz wie dies durch die Regelung des Artikels 3 demjenigen zugestanden wird, der das Fahrzeug für private Zwecke benutzt. Das geschützte Interesse ist mithin auch hier die Freizügigkeit, nur daß diese unter dem spezifischen Blickwinkel der Freizügigkeit der Arbeitnehmer betrachtet wird. Zweitens sind auch die Erfordernisse des Wohnsitzes nach der Regelung für die Beanspruchung der Abgabenbefreiung stets die gleichen. Schließlich gleichen sich auch die Beschränkungen bei der Nutzung des Fahrzeugs — Veräußerung, Vermietung oder Verleih an Ansässige im Einfuhrstaat sind verboten —, die die

21 — Vgl. Urteil in der Rechtssache C-9/92 (Kommission/Griechenland, a. a. O., Randnrn. 37 und 39).

22 — Urteil in der Rechtssache 823/79 (Carciati, a. a. O., Randnr. 10).

Richtlinie dem Einführer zu beruflichen Zwecken auferlegt [23].

Demgemäß kann die Lösung, der bei Fahrzeugen zur privaten Nutzung der Vorzug gegeben wurde, für Fahrzeuge, die zu beruflichen Zwecken genutzt werden, nicht anders aussehen.

33. Bei dem ersten Teilaspekt brauche ich mich wohl nicht weiter aufzuhalten, da er vollständig durch die Ausführungen abgedeckt sein dürfte, die ich zuvor zum Regelungsgehalt der Richtlinie gemacht habe. Ich kann nur bekräftigen, daß die betreffende Gemeinschaftsregelung es nicht zuläßt, das Recht auf abgabenfreie Einfuhr durch dieselbe Person auf ein einziges Fahrzeug zu beschränken.

Zur zweiten Frage

32. Auch die zweite Frage des vorlegenden Gerichts weist zwei Teilaspekte auf.

In erster Linie möchte das Gericht wissen, ob die Richtlinie den griechischen Behörden eine spezifische Pflicht auferlegt, die Zahl der abgabenfrei einführbaren Fahrzeuge nicht zu begrenzen.

In zweiter Linie fragt das vorlegende Gericht den Gerichtshof, ob die Bestimmungen der Artikel 3 und 9 der Richtlinie unmittelbare Wirkung haben.

34. Aber auch der zweite Teil der Frage wirft meines Erachtens keine besonderen Probleme auf [24]. Nach der gefestigten Rechtsprechung des Gerichtshofes zur unmittelbaren Wirkung kann sich ein einzelner immer dann unmittelbar auf die Regelung einer Richtlinie berufen, wenn diese inhaltlich klar, genau und nicht von Bedingungen abhängig ist [25].

Artikel 3 der Richtlinie schafft aber einen echten, eigenen Anspruch auf Abgabenbefreiung. Die Bestimmung des Gemeinschaftsrechts ist mithin klar, genau und nicht von Bedingungen abhängig und kann daher vom einzelnen unmittelbar geltend gemacht werden, wenn er die vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt.

23 — Genau betrachtet sind die Beschränkungen bei der Nutzung des Fahrzeugs, wie die Kommission betont, bei den zu beruflichen Zwecken eingeführten Fahrzeugen restriktiver. Anders als bei den zu privaten Zwecken genutzten können diese nämlich nicht an nicht ansässige Personen vermietet werden; vgl. Artikel 3 Buchstabe b „... oder an einen Gebietsansässigen dieses Staates verliehen werden", und Artikel 4 Buchstabe b: „Das Personenfahrzeug darf im Mitgliedstaat der vorübergehenden Einfuhr [nicht] verliehen werden".

24 — Übereinstimmend gehen alle Beteiligten von der unmittelbaren Anwendbarkeit der Regelung des Artikels 3 der Richtlinie aus. Anders als die übrigen Beteiligten vertritt die Kommission aber nicht die unmittelbare Anwendbarkeit des Artikels 9, weil hier den Mitgliedstaaten eine Befugnis zuerkannt werde.

25 — Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 25).

35. Nicht ganz dasselbe gilt — und auch hier stimme ich mit der Kommission überein — für die Regelung des Artikels 9. Absatz 1 der Vorschrift gibt den Mitgliedstaaten drei Befugnisse: Sie können „freizügigere Regelungen beibehalten und/oder treffen, als sie in dieser Richtlinie vorgesehen sind; ... die vorübergehende Einfuhr während eines längeren Zeitraums gestatten [und] auch die Weitervermietung der ... Personenfahrzeuge an einen Gebietsansässigen des Einfuhrmitgliedstaats zum Zweck der Wiederausfuhr gestatten". Diese Befugnisse werden den Mitgliedstaaten ausdrücklich gewährt; dem Wortlaut der Richtlinie lassen sich keine Rechte entnehmen, auf die sich der einzelne unmittelbar berufen könnte. Dessen Rechtslage ist eine Erwartung, wie ich es nennen möchte, die erst dann zu einem Recht erstarkt, wenn der Mitgliedstaat sie in seinen Durchführungsbestimmungen zur Richtlinie als solches anerkannt hat.

36. Anders liegt es bei Artikel 9 Absatz 2, der ein ausdrückliches Verbot für die Mitgliedstaaten enthält, weniger günstige Steuerbefreiungen anzuwenden, als sie sie für Verkehrsmittel aus einem Drittland gewähren. Diese Vorschrift ist nämlich als im Sinne der angeführten Rechtsprechung unmittelbar anwendbar anzusehen.

Zur dritten und vierten Frage

37. Mit den verbleibenden beiden Fragen ersucht das vorlegende Gericht den Gerichtshof um eine Äußerung zur Rechtmäßigkeit der Regelung des Artikels 10 Absatz 1 der griechischen Verordnung, mit der andere Verstöße als die bloß verspätete Wiederausfuhr des Fahrzeugs geahndet werden sollen. Die hier erheblichen Aspekte sind a) die Rechtmäßigkeit der einzelnen Bestandteile, die zusammen die Geldbuße ausmachen, b) die Rechtmäßigkeit der Gleichsetzung von vorübergehender und endgültiger Einfuhr, wie sie sich aus dem vorgesehenen Sanktionsgefüge ergibt, c) die Vereinbarkeit der zusätzlichen Abgabe in Höhe von 100 % mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in seiner Ausprägung durch die Gemeinschaftsrechtsordnung. Genau betrachtet wird der Gerichtshof mit den Fragen zu b und c ersucht, die Angemessenheit der Sanktionsvorschrift insoweit zu prüfen, als diese unterschiedliche Situationen wie eine rechtswidrige vorübergehende Einfuhr und eine endgültige Einfuhr gleichbehandelt, und ganz allgemein ihre Angemessenheit im Hinblick auf den vorliegenden Verstoß zu untersuchen.

38. Vor der inhaltlichen Prüfung der Frage sind zum einen die vom Gerichtshof erarbeiteten Grundsätze im Bereich der Sanktionen, zum anderen die einzelnen Bestandteile in Erinnerung zu rufen, die zusammen die Verwaltungssanktion des Artikels 10 Absatz 7 der griechischen Regelung ausmachen.

39. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, sind „die Mitgliedstaaten mangels einer gemeinschaftlichen Harmonisierung der Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der Zollzuwiderhandlungen befugt ..., die Sanktionen zu wählen, die ihnen sachgerecht erscheinen" [26]. Die Sanktionsregelungen auf steuerlichem

26 — Urteil vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-210/91 (Kommission/Griechenland, Slg. 1992, I-6735, Randnr. 19).

Gebiet fallen daher *innerhalb bestimmter Grenzen* in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten [27]. Diese Zuständigkeit wurde ferner für den uns hier beschäftigenden besonderen Bereich im Urteil Carciati anerkannt, wo es heißt, daß „den Mitgliedstaaten ... weitgehende Befugnisse auf dem Gebiet der vorübergehenden Einfuhr [verbleiben], die ihnen die Unterbindung von Steuerhinterziehungen ermöglichen sollen" [28].

Die *Grenzen*, auf die in der Rechtsprechung hingewiesen wird, ergeben sich aus mehreren Urteilen des Gerichtshofes zu dem Bereich, in dessen Rahmen die den Mitgliedstaaten zustehende Strafgewalt ausgeübt werden kann und muß [29]. Bei der Ausübung dieser Befugnis — so der Gerichtshof — müssen die Mitgliedstaaten nicht nur die Grundsätze der Gleichbehandlung von Verstößen gegen eine Gemeinschaftsregelung und Verstößen gegen entsprechende nationale Regelungen beachten, sondern dürfen auch keine Sanktionen verhängen, die den Grundsätzen der Angemessenheit, Wirksamkeit und Verhältnismäßigkeit zuwiderlaufen und die im Vertrag verankerten Freiheitsrechte, insbesondere die Freizügigkeit, beeinträchtigen [30]; die Sanktion muß angemessen und zur Erreichung des verfolgten Zwecks erforderlich sein [31].

40. Die hier untersuchte Sanktionsvorschrift bezieht sich, wie in der Sitzung klargestellt wurde, auf die Bestimmungen des Artikels 8 mit Ausnahme von Absatz 1, der die Pflicht zur Wiederausfuhr des Fahrzeugs bei Ablauf der Befreiungsfrist festlegt.

Ein Verstoß gegen diese Regelungen hat zwei Folgen. Zum einen werden die Zölle und die sonstigen geschuldeten Abgaben sofort fällig, zum anderen wird eine zusätzliche Abgabe in Höhe von 100 % des Gesamtbetrags der Zölle und sonstigen Abgaben erhoben. Zwischen den beiden Rechtsfolgen des Verstoßes gegen die Regelung besteht ein qualitativer Unterschied: die erste ist eine wiederherstellende (oder kompensatorische) Sanktion, mit der eine materiell rechtmäßige Situation durch Wahrung eines Interesses — hier das des Staates an Steuereinnahmen — wiederhergestellt werden soll, das durch das Verhalten des Steuerschuldners verletzt worden ist. Die zweite hat hingegen die Natur einer Verwaltungssanktion im engen Sinne, also einer bloßen Strafsanktion, weil sie nicht darauf abzielt, wesentliche Interessen, die durch den Verstoß verletzt werden, zu bewahren oder wiederherzustellen [32]. Ganz besonders diese zweite Sanktion muß der Kategorie der verhältnismäßigen Sanktionen zugeordnet werden. Der Gesetzgeber hat nämlich den Vervielfältiger (100 %) bestimmt und dann festgelegt, daß die Grundlage für die

27 — Urteil vom 25. Februar 1988 in der Rechtssache 299/86 (Drexl, Slg. 1988, 1213, Randnr. 17).

28 — Urteil in der Rechtssache 823/79, a. a. O., Randnr. 9.

29 — Urteile vom 11. November 1981 in der Rechtssache 203/80 (Casati, Slg. 1981, 2595, Randnr. 27), und vom 31. Januar 1984 in den verbundenen Rechtssachen 286/82 und 26/83 (Luisi und Carbone, Slg. 1984, 377).

30 — Urteile vom 2. Oktober 1991 in der Rechtssache C-7/90 (Vandevenne, Slg. 1991, I-4371), in der Rechtssache 299/86 (Drexl, a. a. O., Randnr. 18) und vom 12. Dezember 1989 in der Rechtssache C-265/88 (Messner, Slg. 1989, I-4209, Randnr. 14).

31 — Vgl. zuletzt Urteil vom 23. Januar 1997 in der Rechtssache C-29/95 (Pastoors und Trans-Cap, Slg. 1997, I-285, Randnr. 24). Auch in dieser Hinsicht ist darauf hinzuweisen, daß nach den Hinweisen der Kommission in ihrem Dokument KOM (87) 14 endg. Artikel 11 Absatz 3 durch Einfügung einer ausdrücklichen Erwähnung des Erfordernisses hätte geändert werden müssen, daß die Sanktionen nach nationalem Recht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen müßten. Die Kommission leitete dieses Erfordernis aus dem Urteil Carciati ab, vgl. S. 10, 11 und 14 dieses Dokuments.

32 — Folglich eine „Strafe im technischen Sinne" nach der Definition von Zanobini, *Le sanzioni amministrative*, Turin, 1924, S. 2.

Berechnung nach den konkreten Gegebenheiten des Einzelfalls ermittelt wird [33].

Zu den einzelnen Bestandteilen

41. Artikel 10 Absatz 7 stellt nach dem, was in der Sitzung ausgeführt wurde, die Basisregel dar, auf deren Grundlage die griechische Verwaltung die Entscheidung gegenüber Herrn Klattner erlassen hat. Sie nennt ausdrücklich die einzelnen Bestandteile, die insgesamt die Sanktion bilden, darunter auch Zölle. Heutzutage werden aber nur Verkehrsmittel aus Ländern außerhalb der Gemeinschaft bei ihrer Einfuhr in das griechische Hoheitsgebiet mit Zöllen belegt. Fahrzeuge aus der Gemeinschaft hingegen sind nach der ausdrücklichen Vorschrift des Artikels 9 Absatz 1 des Vertrages von dieser Abgabe befreit. Zudem ist auch, wie die Kommission zu Recht bemerkt, für Verkehrsmittel aus Ländern außerhalb der Gemeinschaft eine abweichende Regelung bei vorübergehender Einfuhr getroffen worden, wie dies den einschlägigen internationalen Abkommen entspricht [34].

42. Die Regelung, die mit der hier in Rede stehenden Sanktion bewehrt ist, verstößt daher gegen ein eindeutiges Verbot des Gemeinschaftsrechts. Fahrzeuge aus der Gemeinschaft dürfen nämlich nicht mit Grenzabgaben belegt werden. Die auf der Grundlage solcher Abgaben berechnete Sanktion ist daher rechtswidrig [35], und es ist bedeutungslos, daß sie sich, wie der Vertreter der griechischen Regierung in der Sitzung geäußert hat, im Vergleich zu den anderen Sanktionsteilen nur geringfügig auf den Gesamtbetrag auswirkt.

Zur Gleichsetzung von vorübergehender und endgültiger Einfuhr

43. Das zweite zu prüfende Problem betrifft die Rechtmäßigkeit der Gleichsetzung einer vorübergehenden mit einer endgültigen Einfuhr, wie sie die betreffende Regelung vornimmt. Die Sanktionen nach Artikel 10 Absatz 7 führen nämlich zur sofortigen Fälligkeit der nach Artikel 1 der Richtlinie nicht erhobenen Abgabenarten, d. h. der Mehrwertsteuer, der Verkehrsteuern und der Verbrauchsteuern. Im Ergebnis wird also der Verstoß in Form einer vorübergehenden

33 — Neben den verhältnismäßigen lassen sich nämlich auch Arten von Verwaltungssanktionen ermitteln, die als Mindest- oder Höchstsanktion oder als Fixbetragsanktionen festgelegt sind. Vgl. die theoretische Darstellung des Rechtsinstituts bei C. E. Paliero, A. Travi, *Sanzioni amministrative*, in: *Enciclopedia di Diritto*, Mailand, S. 345.

34 — Vgl. Verordnung (EWG) Nr. 1855/89 des Rates vom 14. Juni 1989 über die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmitteln (ABl. L 186, S. 8).

35 — Diese Schlußfolgerung ergibt sich meines Erachtens auch bei Berücksichtigung der teilweise kompensatorischen Funktion, die der Sanktionsvorschrift zugestanden werden muß. Es scheint mir nicht legitim, mittels des Mechanismus der Reaktion der Rechtsordnung auf ein rechtswidriges Verhalten letztlich die Zahlung solcher Abgaben auf diese Fahrzeuge vorzuschreiben. Hierfür läßt sich das Urteil Watson und Belmann anführen, in dem die Ausweisung von unter dem Schutz des Gemeinschaftsrechts stehenden Personen als unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht angesehen wurde, da „mit einer solchen Maßnahme das durch den Vertrag verliehene und garantierte Recht selbst verneint wird", Urteil vom 7. Juli 1976 in der Rechtssache 118/75 (Slg. 1976, 1185, Randnrn. 20 und 21).

Einfuhr, die aus anderen Gründen als der bloß verspäteten Wiederausfuhr rechtswidrig ist, wie eine endgültige Einfuhr behandelt.

Entspricht eine solche Gleichsetzung den Kriterien der Angemessenheit, die die nationale Behörde bei der Auswahl der Sanktionsmittel und bei der Prüfung anzulegen hat, ob sie gegenüber dem begangenen Verstoß verhältnismäßig sind?

44. Die Griechische Republik, die auf dem Standpunkt steht, daß die Festlegung der Tatbestände der Zuwiderhandlungen und die Auswahl der entsprechenden Sanktionen in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, hält es nicht für notwendig, die Sanktionsregelung bei Verstößen gegen die Regelung für vorübergehende und gegen die für endgültige Einfuhren im Kern unterschiedlich auszugestalten.

45. Nach Meinung von Herrn Klattner bedeutet hier die Gleichsetzung von vorübergehender und endgültiger Einfuhr letztlich eine Doppelbesteuerung, nämlich zuerst im Herkunftsland des Fahrzeugs und dann in Griechenland.

46. Die Gleichsetzung ist meines Erachtens nur dann legitim, wenn der Verstoß gegen die Regelung über die vorübergehende Einfuhr so schwer und offensichtlich ist, daß sich daraus schließen läßt, daß die betreffende Person in Wahrheit das Fahrzeug endgültig einführen wollte. In einem solchen Fall entspricht die Gleichbehandlung von endgültiger und vorläufiger Einfuhr dem Kriterium der Angemessenheit der Sanktion. Das kompensatorische Element ist dann geeignet, das verletzte Interesse der Verwaltung wiederherzustellen. Die zusätzliche Abgabe wird demgegenüber entsprechend dem ihr eigenen Bestrafungscharakter den Zweck der Vorbeugung betonen.

47. Der vorliegende Fall ist indessen augenscheinlich ein Grenzfall. Grundsätzlich ist die hier geprüfte Gleichsetzung nicht vertretbar. Dieser Schluß wird durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes gestützt. Das jüngst ergangene Urteil in der Rechtssache Skanavi und Chryssanthakopoulos hat nämlich klargestellt, daß „die Gleichstellung desjenigen, der es versäumt hat, den Führerschein umtauschen zu lassen, mit dem, der ein Fahrzeug ohne Fahrerlaubnis führt, mit der Konsequenz, daß strafrechtliche Sanktionen, auch finanzieller Art, ... verhängt werden können, in Anbetracht der sich daraus ergebenden Folgen ebenfalls außer Verhältnis zur Schwere dieses Verstoßes stünde“ [36].

48. Die griechische Regelung ist gerade deshalb in dem vom Gerichtshof gerügten Sinn unverhältnismäßig, weil sie als endgültige Einfuhr auch die Fälle behandelt, in denen die zeitliche Beschränkung der Einfuhr außer Frage steht, und miteinander nicht zu vergleichende Situationen der gleichen Behandlung unterwirft [37].

36 — Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-193/94 (Slg. 1996, I-929, Randnr. 37).

37 — Urteil in der Rechtssache 299/86, Drexl, a. a. O.

49. Der Gerichtshof hat ferner im Urteil Ledoux entschieden, daß die Einfuhr als vorübergehend anzusehen sei, wenn aufgrund des Sachverhalts davon auszugehen sei, daß das Gut in der Folge wieder ausgeführt werden solle, und keine Anhaltspunkte für einen Mißbrauch bestünden [38]. In ähnlicher Weise hat der Gerichtshof in der Rechtssache Profant entschieden, daß die Qualifizierung der Einfuhr als endgültig oder vorübergehend vom Wohnsitz der betreffenden Person abhänge und die Einfuhr als endgültig zu betrachten sei, wenn die Person sich im Gastland endgültig niederlasse und ihren Willen erkennen lasse, nicht in das Ursprungsland zurückzukehren [39]. Außerdem erwog die Kommission bei ihren Änderungsvorschlägen für die Richtlinie die Einfügung eines neuen Artikels 11 (Absatz 1), wonach die Mitgliedstaaten nicht ordnungsgemäße vorübergehende Einfuhren hinsichtlich der Sanktion nicht als endgültige Einfuhren behandeln dürfen; auf jeden Fall sollte der Einführende berechtigt sein, zu beweisen, daß er in gutem Glauben gehandelt habe [40].

Folglich läßt sich sowohl durch die Rechtsprechung als auch durch die Vorschläge zur Änderung der Regelung klar belegen, daß die eine Art der Einfuhr nicht anhand eines starren Automatismus wie dem in der griechischen Regelung vorgesehenen mit der anderen gleichgesetzt werden darf. Der nationale Gesetzgeber muß die Möglichkeit eröffnen, daß die tatsächliche Absicht des Einführenden im Einzelfall ermittelt wird.

38 — Urteil in der Rechtssache 127/86, a. a. O., Randnr. 15.
39 — Urteil in der Rechtssache 249/84, a. a. O., Randnr. 27.
40 — Vgl. KOM (87) 14 endg., S. 10 und 17.

Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

50. Damit kommen wir zur vierten Frage des vorlegenden Gerichts. Der Gerichtshof soll feststellen, ob die in Artikel 10 Absatz 7 der Verordnung festgelegte zusätzliche Abgabe von 100 % dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht.

51. Die Standpunkte der Beteiligten unterscheiden sich nicht nur in den Schlußfolgerungen, sondern auch in den rechtlichen Argumenten, auf denen sie beruhen.

Nach Auffassung der griechischen Regierung widerspricht die Pflicht zur Zahlung einer zusätzlichen Abgabe in Höhe der Zölle und sonstigen Abgaben, die beim Verstoß gegen die nationale Regelung über die abgabenfreie Einfuhr von Verkehrsmitteln zu entrichten sind, unabhängig von der Dauer der Einfuhr des Verkehrsmittels nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Die Sanktion habe die gleiche Natur wie die Zuwiderhandlung, die sie ahnden solle, und sei notwendig, um das normale Funktionieren des Marktes sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zuvorzukommen.

Der Kläger macht demgegenüber geltend, daß die zusätzliche Abgabe, die wegen einer geringfügigen Überschreitung der Steuerbefreiungsfrist (16 Tage) gegen ihn festgesetzt worden sei, der in Schmuggelfällen

angewandten entspreche und folglich außer Verhältnis zu der Zuwiderhandlung stehe [41].

52. Die Kommission vertritt einen völlig andern Standpunkt. Eine zusätzliche Abgabe in Höhe von 100 % verstoße *als solche* nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wohl aber dann, wenn die Modalitäten der Berechnung der Sanktion — in unserem Fall, der Vervielfältigungskoeffizient für die Abgabenbemessungsgrundlage — zu einer unterschiedlichen Behandlung eingeführter Fahrzeuge und der Fahrzeuge des nationalen Marktes führten. Das sei im vorliegenden Fall festzustellen. Die Steuersätze für griechische Gebrauchtfahrzeuge und die für ausländische seien nämlich deutlich verschieden. Folglich sei die Auswirkung der zusätzlichen Abgabe nach der griechischen Regelung je nach Fahrzeugtyp sehr unterschiedlich. Davon abgesehen führe eine zusätzliche Abgabe von 100 % in den Fällen, in denen die Steuerbelastung hoch sei, wie der vorliegende Fall zeige, praktisch zu einer Einziehung des Fahrzeugs; das aber stehe in klarem Widerspruch zu den Ausführungen des Gerichtshofes im Urteil Drexl [42].

Rechtliche Beurteilung

53. Bevor ich mich inhaltlich mit dieser Frage befasse, möchte ich darauf hinweisen, daß dem Gerichtshof das von der Kommission angesprochene Problem zur Zeit in einer anderen Rechtssache (C-375/95) [43] zur Prüfung vorliegt, die die angebliche steuerliche Ungleichbehandlung von Gebrauchtfahrzeugen auf dem griechischen Markt, je nachdem ob sie eingeführt oder griechischer Herkunft sind, betrifft; die erstgenannten sollen zugunsten der zweitgenannten benachteiligt werden. Ich halte es nicht für notwendig, mich hier mit dieser Frage zu befassen, behalte mir aber vor, meinen Standpunkt in dem genannten anderen Verfahren vorzutragen.

54. Befassen wir uns nun mit der Prüfung der Frage, wie sie das vorlegende Gericht formuliert hat, das die Vereinbarkeit der in Artikel 10 Absatz 7 vorgesehenen zusätzlichen Abgabe mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unmittelbar angesprochen hat.

55. Welche Hinweise sind der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes zu entnehmen?

Im Urteil Drexl wurde nach Vergleich der Sanktionen der italienischen Vorschriften bei Verstößen gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer auf inländische Lieferungen und denen über die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr entschieden, daß, auch wenn sich die Verstöße durch verschiedene Umstände unterschieden, ein offensichtlich unverhältnismäßiger Unterschied in der Strenge der vorgesehenen Sanktionen nicht gerechtfertigt sei [44].

41 — In diesem Zusammenhang scheint mir der Hinweis angebracht, daß die Ausführungen von Herrn Klattner auf einer falschen Voraussetzung beruhen, daß nämlich die Sanktion wegen der Überschreitung der Steuerbefreiungsfrist um 16 Tage verhängt worden sei. Diese Behauptung scheint mir nicht zuzutreffen, da, wie in der Sitzung klargestellt wurde, die Sanktion von der griechischen Verwaltung ausschließlich gemäß Artikel 10 Absatz 7 verhängt worden ist, der, wie ich bereits ausführen konnte, andere Zuwiderhandlungen als die bloße Verspätung betrifft, die ihrerseits Gegenstand des Artikel 10 Absatz 1 ist.

42 — Urteil in der Rechtssache 299/86, a. a. O.

43 — Kommission/Griechenland; die Klage wurde am 10. November 1995 eingereicht.

44 — Urteil in der Rechtssache 299/86, a. a. O., Randnr. 23; vgl. auch Urteil vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-276/91 (Kommission/Frankreich, „Patron", Slg. 1993, I-4413). Auch in diesem Fall ging es um das Sanktionsschema der französischen Vorschriften für Verstöße bei mehrwertsteuerpflichtigen Vorgängen im Inland und für Verstöße bei mehrwertsteuerpflichtigen Einfuhren.

Im Urteil Skanavi und Chryssanthakopoulos sah der Gerichtshof die in den deutschen Vorschriften vorgesehene Sanktion als unverhältnismäßig an, weil zwei völlig unterschiedliche Sachverhalte — Fahren ohne Fahrerlaubnis und Fahren mit nicht zum Umtausch eingereichtem Führerschein — gleichgestellt worden seien [45].

Zuletzt ist in der Rechtssache Pastoors und Trans-Cap die Unverhältnismäßigkeit der Sanktion aus den Umständen des Falles abgeleitet worden. Die Verwaltung hatte als Rechtfertigung der Pflicht zur Hinterlegung eines Geldbetrags die Deckung der Verfahrenskosten bei Durchführung eines gewöhnlichen Strafverfahrens statt sofortiger Zahlung einer Geldbuße angeführt. Bei mehreren Zuwiderhandlungen wurde der Hinterlegungsbetrag für jede von ihnen verlangt. Der Gerichtshof entschied, die Hinterlegung sei nicht objektiv gerechtfertigt, weil das Strafverfahren bei mehreren Zuwiderhandlungen ein einheitliches sei, und verstoße daher gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit [46].

56. Meines Erachtens kann die im griechischen Recht vorgesehene Sanktion — abgesehen von dem vorstehend geprüften Fall „kleinerer" Zuwiderhandlungen als gegen das Verbot vorübergehender Einfuhr — nicht als Abweichung vom Grundsatz der Verhältnismäßigkeit betrachtet werden. Auch eine zusätzliche Abgabe von 100 % kann, wie die Kommission selbst anerkennt, eine der Zuwiderhandlung angemessene Sanktion sein [47].

57. Ich kann in diesem Punkt nur auf die Ausführungen von Generalanwalt Trabucchi in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache Watson und Belmann sowie auf die Fragen verweisen, die er damals aufgeworfen hat. Er führte aus: „Auf einem solchen Gebiet, wo der Ermessensspielraum, der dem nationalen Gesetzgeber eingeräumt werden muß, zwangsläufig recht weit ist, ist bei der Nachprüfung der normativen Festlegung des Strafmaßes größte Zurückhaltung geboten, außer wenn es sich um Fälle offensichtlichen Übermaßes handelt ... Man könnte vielleicht aufgrund eines Urteils und einer Reaktion, die völlig subjektiv wären, die Auffassung vertreten, daß die Strafen streng oder sogar sehr streng seien: Aber könnte dies ausreichen, um die nationale Regelung, die sie vorsieht, als rechtswidrig erscheinen zu lassen? An Hand welches Merkmals könnten wir die zulässige Höchststrafe festsetzen? [48]"

58. Ist somit die vorgesehene Sanktion *für sich betrachtet* nicht unvereinbar mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, so bedarf doch ein weiterer wichtiger Punkt noch der Klärung [49]: Es muß nämlich festgestellt werden, ob die für Fahrzeuge griechischer Herkunft geltende Steuerregelung sich

45 — Urteil in der Rechtssache C-193/94, a. a. O., Randnr. 37.

46 — Urteil in der Rechtssache C-29/95, a. a. O., Randnrn. 24 bis 26.

47 — Vgl. Erklärung der Kommission, S. 20.

48 — Schlußanträge in der Rechtssache 118/75 (Slg. 1976, S. 1201, Nr. 6).

49 — Ein weiterer Gesichtspunkt: Herr Klattner hat geltend gemacht, daß ein Berechnungsverfahren für die Sanktion nach den in den griechischen Vorschriften angegebenen Richtlinien zu einer Doppelbesteuerung führe. Hierbei muß bedacht werden, daß nach den Urteilen vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul I, Slg. 1982, 1409) und vom 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84 (Schul II, Slg. 1985, 1491) der Mitgliedstaat der Einfuhr die im Ausfuhrstaat bezahlte Mehrwertsteuer berücksichtigen muß, damit das eingeführte Gut nicht ein zweites Mal besteuert wird. Aus dem Gesagten ergibt sich meines Erachtens, daß die Staaten bei der Festlegung des Betrags der Geldbuße die im Herkunftsland bezahlte Mehrwertsteuer zu berücksichtigen haben, wenn dieser Betrag der Geldbuße von der im Einfuhrstaat zu entrichtenden Mehrwertsteuer abhängig ist. Andernfalls ginge nämlich das Sanktionssystem über seine Ausgleichs- und Strafzwecke hinaus und wüchse sich zu einem unannehmbaren Einfuhrhindernis aus.

von der für eingeführte Gebrauchtfahrzeuge geltenden so unterscheidet, daß hierfür objektive Rechtfertigungen nicht erkennbar sind. Wenn dem tatsächlich so wäre, müßten die Unterschiede bei der Grundlage, nach der die prozentuale Geldbuße zu berechnen wäre, zu einer Diskriminierung der in das griechische Hoheitsgebiet eingeführten Fahrzeuge führen, deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht unter dem Blickwinkel des Grundsatzes der Gleichbehandlung zu prüfen wäre.

In diesem Fall kämen die vom Gerichtshof in den Urteilen Drexl und „Patron" erarbeiteten Grundsätze zum Tragen [50]. Wenn die Sanktionen bei Verstößen gegen die Mehrwertsteuervorschriften für Umsätze im Inland analog zu denen bei Verstößen gegen diese Vorschriften für Einfuhren berechnet würden, ergäbe sich ein Unterschied bei den Sanktionen für die beiden Zuwiderhandlungen, der anhand der in diesen beiden Urteilen erarbeiteten Grundsätze als nicht verhältnismäßig betrachtet werden könnte. Dies gilt um so mehr, als die zusätzliche Abgabe, die wie im vorliegenden Fall anhand belastender Steuersätze für eingeführte Fahrzeuge zu berechnen wäre, unvermeidlich zur Einziehung des Fahrzeugs mit Auswirkungen auf die im Vertrag anerkannten Freiheitsrechte und den dort verankerten Grundsatz der steuerlichen Neutralität führen würde.

Mit diesem Fragenkomplex wird sich der Gerichtshof in der bei ihm anhängigen Rechtssache C-375/95 zu befassen haben.

Schlußantrag

Aus den vorstehenden Gründen schlage ich vor, dem vorlegenden Gericht wie folgt zu antworten:

1. Eine nationale Regelung, die das Recht auf vorübergehende Abgabenbefreiung auf ein einziges Fahrzeug je Fahrer beschränkt — gleichgültig, ob dieses zur

50 — Urteil in der Rechtssache C-299/86, Drexl, a. a. O., Randnrn. 22 und 23; Urteil in der Rechtssache C-276/91, „Patron", a. a. O.

beruflichen oder privaten Nutzung bestimmt ist —, verstößt gegen die Artikel 3 und 4 der Richtlinie 83/182 des Rates.

2. Eine Sanktionsvorschrift, die für Verstöße gegen die Regelung über die abgabenfreie vorübergehende Einfuhr Geldbußen androht, die mit den für die endgültige Einfuhr vorgesehenen steuerlichen Belastungen vergleichbar sind, verstößt, wenn diese Zuwiderhandlungen Auswirkungen haben, die mit denen von Verstößen bei der endgültigen Einfuhr vergleichbar sind, nicht gegen den Buchstaben und den Geist der Richtlinie. Dagegen verstößt eine Sanktion, die vorsieht, daß die Zölle für die Einfuhr von Fahrzeugen aus der Gemeinschaft sofort geschuldet sind, gegen die Gemeinschaftsregelung.

3. Eine nationale Vorschrift, die für Verstöße gegen die Regelung über die abgabenfreie vorübergehende Einfuhr eine zusätzliche Abgabe in Höhe von 100 % androht, die anhand des Betrages der Verbrauchsteuer und der sonstigen entsprechenden Abgaben berechnet wird, ist mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar. Werden jedoch eingeführte Gebrauchtfahrzeuge und aus dem Inland stammende Gebrauchtfahrzeuge steuerlich unterschiedlich behandelt, muß geprüft werden, ob dieser Unterschied zur Folge hat, daß für Verstöße, die in bezug auf den beiden Gruppen angehörende Fahrzeuge festgestellt werden, offensichtlich ungleiche Sanktionen angedroht werden.