URTEIL DES GERICHTSHOFES
VOM 28. FEBRUAR 1984 [1]

Senta Einberger gegen Hauptzollamt Freiburg (Ersuchen um Vorabentscheidung, vorgelegt vom Finanzgericht Baden-Württemberg)

„Einfuhrumsatzsteuer — Eingeschmuggelte Betäubungsmittel"

Rechtssache 294/82

Leitsätze

Steuerrecht — Harmonisierung — Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Einfuhrsteuer — Anwendung auf Betäubungsmittel, die sich im illegalen Handel befinden — Unzulässigkeit — Strafverfolgung — Zuständigkeit der Mitgliedstaaten (Richtlinien 67/228, Artikel 2, und 77/388, Artikel 2, des Rates)

Unerlaubte Einfuhren von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft, die nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben können, stehen zu den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage) in keiner Beziehung. Artikel 2 dieser Richtlinie ist somit dahin auszulegen, daß bei der unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft, die nicht Gegenstand des von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke sind, keine Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht. Diese Auslegung gilt auch für Artikel 2 der Zweiten Richtlinie zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer.

Diese Feststellung berührt in keiner Weise die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, Verstöße gegen ihre Betäubungsmittelvorschriften durch angemessene Sanktionen zu verfolgen, und zwar mit allen Rechtsfolgen auch finanzieller Art, die sich daraus ergeben können.

In der Rechtssache 294/82

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Finanzgericht Baden-Württemberg in dem vor diesem Gericht anhängigen Rechtsstreit

1 — Verfahrenssprache: Deutsch.

SENTA EINBERGER, Schallstadt-Wolfenweiler,

gegen

HAUPTZOLLAMT FREIBURG

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) (ABl. L 145, S. 1),

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten J. Mertens de Wilmars, der Kammerpräsidenten T. Koopmans, K. Bahlmann und Y. Galmot, der Richter P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling und C. Kakouris,

Generalanwalt: G. F. Mancini
Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Sachverhalt, der Verfahrensablauf und die gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG eingereichten Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Sachverhalt und Verfahren

1. Durch rechtskräftiges Urteil des Landgerichts Freiburg vom 27. Juli 1977 wurde die Klägerin im Ausgangsverfah-

ren, Fräulein Senta Einberger, wegen Verstoßes gegen das Betäubungsmittelgesetz zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr verurteilt; die Vollstreckung wurde zur Bewährung ausgesetzt.

Nach den Feststellungen des Landgerichts war Fräulein Einberger in der Zeit vom Frühjahr bis zum Herbst 1974 mehrmals nach Basel in der Schweiz gefahren und hatte dort an die Eheleute Winiger insgesamt 280 g Morphin in Einzelmengen von 30 bis 100 g zu einem Preis von 150 bis 170 SFR je Gramm verkauft. Das Morphin sei unerlaubt in die Bundesrepublik Deutschland eingeführt und von der Klägerin in die Schweiz verbracht worden.

Das im Ausgangsverfahren beklagte Hauptzollamt Freiburg sah die Klägerin gemäß § 57 Absatz 2 Zollgesetz als Einfuhrzollschuldnerin im Hinblick auf die im Urteil des Landgerichts genannten Betäubungsmittel an, da sie die unerlaubt eingeführten Waren nach Entstehung, aber vor Erlöschen der Zollschuld übernommen oder an sich gebracht habe und da sie habe wissen müssen, daß es sich um Zollgut gehandelt habe. Das Hauptzollamt erließ daher gegen die Klägerin am 19. Januar 1978 einen Steuerbescheid über 10 960,30 DM (5 712 DM Zoll und 5 248,30 DM Einfuhrumsatzsteuer).

Die Klägerin legte gegen den Steuerbescheid erfolglos Einspruch ein und erhob sodann Klage vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg.

2. Unter Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofes vom 26. Oktober 1982 (Einberger, Rechtssache 240/81, Slg. S. 3699), hat das Finanzgericht Baden-Württemberg, Aussensenate Freiburg — II. Senat —, dem Gerichtshof mit Beschluß vom 29. Oktober 1982 folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Ist die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auf Betäubungsmittel mit Artikel 2 Ziffer 2 der Sechsten Richtlinie des Rates der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaften vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, Amtsblatt EG L 145 vom 13. 5. 1977, S. 1 ff. — vereinbar, wenn die Mitgliedstaaten keinen Zoll erheben dürfen?"

3. In der Begründung des Vorlagebeschlusses weist das Finanzgericht darauf hin, daß der Gerichtshof in dem genannten Urteil vom 26. Oktober 1982 für Recht erkannt habe, daß auf eingeführtes Morphin kein Zoll erhoben werden darf. Nach Ansicht des Finanzgerichts sprechen gegen die Zulässigkeit der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer im wesentlichen dieselben Gesichtspunkte wie gegen die Erhebung von Zoll; so habe das Morphin z. B. nicht in den freien bzw. legalen Handel gelangen können.

4. Der Vorlagebeschluß ist am 17. November 1982 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben die deutsche Bundesregierung, vertreten durch Martin Seidel und Ernst Röder als Bevollmächtigte, die französische Regierung, vertreten durch Jean-Paul Costes als Bevollmächtigten, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater Rolf Wägenbaur als Bevollmächtigten, schriftliche Erklärungen eingereicht.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung zu eröffnen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

Die *Bundesregierung* verweist zunächst darauf, daß die Betäubungsmitteleinfuhren vor oder im Herbst 1974 stattgefunden haben; folglich sei auf diesen Sachverhalt nicht die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) anzuwenden, sondern die Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 über Struktur- und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. vom 14. 4. 1967, S. 1303), die erst mit der Anwendung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie außer Kraft getreten sei. Zur Beantwortung des Vorabentscheidungsersuchens sei daher die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie heranzuziehen.

Die Bundesregierung schlägt dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage dahin gehend zu beantworten, daß die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auf Betäubungsmittel mit Artikel 2 Buchstabe b der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie zu vereinbaren sei, da diese Bestimmung nach ihrem Wortlaut sämtliche Einfuhren, erlaubte wie verbotene, erfasse, wie durch Artikel 7 der Richtlinie bestätigt werde. Nur diese Auslegung entspreche auch dem Sinn und Zweck des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems, mit dem der Rat unter anderem habe

— die Belastungswirkung einer allgemeinen Verbrauchsteuer erreichen,

— eine gleichmäßige Belastung aller Waren unabhängig von ihrer Herkunft und von ihrem Vertriebsweg sicherstellen,

— zur Herstellung der Wettbewerbsneutralität im grenzüberschreitenden Warenverkehr einen exakten umsatzsteuerlichen Grenzausgleich ermöglichen und

— das für indirekte Steuern weltweit gültige Bestimmungslandprinzip verwirklichen

wollen.

Im Hinblick darauf, daß das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gegenüber inländischen und eingeführten Waren wettbewerbsneutral wirken solle, müsse die Einfuhrumsatzsteuer der Umsatzsteuer auf derartige inländische Lieferungen entsprechen. Angesichts des klaren Wortlauts der Richtlinie (vgl. Artikel 2 Buchstabe b in Verbindung mit Artikel 7 einerseits und Artikel 2 Buchstabe a in Verbindung mit Artikel 5 andererseits) hätte es einer ausdrücklichen Steuerbefreiungsvorschrift bedurft, um verbotene Umsätze von der Umsatzsteuer auszunehmen. Eine derartige Vorschrift liege aber nicht vor (siehe Artikel 10 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie).

Das Fehlen einer solchen Vorschrift für verbotene Umsätze stelle nicht eine Lücke dar, die auf einem Versehen des Rates beruhe, sondern es entspreche dem Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit, wonach verbotenes Tun steuerlich nicht günstiger behandelt werden dürfe als ein erlaubtes Verhalten. Die Anwendung von Strafvorschriften reiche zur Bekämpfung der „Schattenwirtschaft" nicht aus, zumal der wirtschaftliche Vorteil der verbotenen Tätigkeit in bestimmten Fällen einem anderen als dem strafrechtlich Verantwortlichen zufließen könne. Auch entfalle unter Umständen die Strafbarkeit, so daß der Wettbewerbsvorteil, der mit einer Nichtbesteuerung verbotenen Verhaltens verbunden wäre, erhalten bliebe. Im deutschen Steuerrecht habe der Grundsatz, daß rechtswidriges Tun nicht gegenüber rechtmäßigem Handeln steuerlich begünstigt werden dürfe, seinen Ausdruck

in § 40 der Abgabenordnung vom 16. März 1976 gefunden, der folgenden Wortlaut habe:

„Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt."

Dies gelte um so mehr, wenn man es von der Steuerpraxis her betrachte, denn die Steuerverwaltung wäre gar nicht in der Lage, die Rechtsmäßigkeit eines bestimmten Verhaltens zu prüfen. In der fünften Begründungserwägung der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie heiße es hierzu: „Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird ..."; deswegen verlange die vierte Begründungserwägung der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie, daß „Sonderregelungen und Ausnahmemaßnahmen beschränkt werden", damit das System einfach und neutral angewandt und der normale Steuersatz in vernünftigen Grenzen gehalten werden könne.

Artikel 7 der Zweiten Richtlinie stelle darauf ab, daß die Ware in einen Mitgliedstaat gelange, ohne ihr späteres Schicksal zu berücksichtigen.

Die Auffassung der Bundesregierung werde nicht schon dadurch widerlegt, daß nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes bei der Einfuhr von Betäubungsmitteln keine Zollschuld entstehe. Während nämlich Zölle im wesentlichen dem Schutz gegenüber Einfuhren aus Drittländern dienten, stünden bei der Umsatzsteuer fiskalische Interessen sowie der Gleichheitsgrundsatz und der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität im Vordergrund. Die Umsatzsteuerschuld könne durchaus unabhängig von einer Zollschuld entstehen, auch wenn Artikel 7 Absatz 2 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie es zulasse, die Entstehung der Umsatzsteuerschuld mit der Entstehung der Zollschuld zu verknüpfen.

Für die Umsatzsteuer gelte wegen ihrer vom Zoll abweichenden Funktion etwas anderes als für den Zoll.

Die von der Bundesregierung vorgeschlagene Auslegung von Artikel 2 Buchstabe b der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach sämtliche Einfuhren, erlaubte wie verbotene, der Umsatzsteuer unterlägen, kollidiere nicht mit höherrangigem Gemeinschaftsrecht, insbesondere nicht mit Artikel 95 EWG-Vertrag, und sei auf eine ausreichende Rechtsgrundlage gestützt (Artikel 99 f. EWG-Vertrag).

Schließlich bleibe im steuerlichen Bereich, anders als im Zollbereich, die Befugnis der Mitgliedstaaten erhalten, die Betäubungsmitteleinfuhren zu besteuern.

Ergänzend verweist die Bundesregierung darauf, daß sich die von ihr dargestellte Rechtslage im Ergebnis auch durch das Inkrafttreten des Artikels 2 Nr. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht geändert habe, dessen Wortlaut mit dem von Artikel 2 Buchstabe b der Zweiten Richtlinie übereinstimme und der Einfuhren der Mehrwertsteuer unterwerfe. Ebensowenig wie in der Zweiten Richtlinie sei in Artikel 14 der Sechsten Richtlinie eine Steuerbefreiung für Betäubungsmitteleinfuhren vorgesehen.

Die Bundesregierung kommt daher zu dem Ergebnis, daß die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auf Betäubungsmittel mit Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zu vereinbaren sei.

Die *französische Regierung* ist dagegen der Auffassung, daß die Argumentation des Gerichtshofes in den beiden Urteilen betreffend die Erhebung von Zöllen bei

der Einfuhr von Betäubungsmitteln (siehe die Urteile vom 26. 10. 1982 in den Rechtssachen 221/81 und 240/81) auf den vorliegenden Rechtsstreit zu übertragen sei. Bezug nehmend auf die Stellungnahme, die sie in diesen beiden Rechtssachen abgegeben hatte, sowie auf die Feststellung des Gerichtshofes, daß aufgrund der Einfuhr eines Betäubungsmittels, das nicht in den Handel gebracht werden kann, keine Zollschuld entstehen kann, ist sie der Ansicht, daß für eine Steuerschuld keine andere Lösung gelten könne.

Hierfür führt sie drei Gründe an:

Erstens betreffe Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie offenkundig nur die Einfuhr von Gegenständen, die in den Handel gebracht werden könnten. Zweitens erlaube Artikel 10 Absatz 3 der Richtlinie es den Mitgliedstaaten, den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs mit dem Zolltatbestand und der Entstehung des Zollanspruchs zu verknüpfen, und die die Ungewißheit des Entstehungstatbestands betreffenden Überlegungen gölten daher auch hier in vollem Umfang. Drittens handele es sich in Anbetracht der Art und Weise der Erhebung der Mehrwertsteuer und der von den französischen Behörden verfolgten Praxis also um ein System der vollständigen Befreiung von den auf eingeschmuggelte Betäubungsmittel entfallenden Zoll- und Steuerschulden, das gebilligt werden sollte.

Auch wenn keine Vorschrift es ausdrücklich bestimme, so ergebe sich doch aus der Prüfung der Vorschriften der Sechsten Richtlinie und insbesondere aus den Artikeln 5, 7, 9 und 10, daß die Mehrwertsteuer nur bei Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren von Gegenständen erhoben werden könne, die nicht aus Gründen der öffentlichen Ordnung verboten seien.

Die französische Regierung verweist auf die Schwierigkeiten für die Feststellung des Entstehungstatbestands, wenn die Betäubungsmittel nicht bei der Einfuhr beschlagnahmt worden, sondern abgesetzt oder sogar verbraucht worden seien. Wenn in diesem Fall die Entstehung einer Steuerschuld möglich wäre, dann würde diese zufällig entstehen je nachdem, ob die Ermittlungen und Kontrollen Erfolg hätten oder nicht. Insoweit habe der Gerichtshof in der Rechtssache 240/81 entschieden, daß es nicht gerechtfertigt wäre, im Zusammenhang mit Zöllen einen Unterschied zu machen zwischen Betäubungsmitteln, die nicht entdeckt würden, und solchen, die unter Aufsicht der zuständigen Stellen vernichtet würden, „da bei einer solchen Unterscheidung die Erhebung der Zölle von dem Zufall der Entdeckung abhinge" (Randnummer 15 der Entscheidungsgründe).

Im übrigen berühre eine Einfuhrumsatzsteuerbefreiung in keiner Weise das Recht der Mitgliedstaaten, die Urheber der begangenen Verstöße strafrechtlich zu verfolgen, und schließe die Erhebung der Mehrwertsteuer im Inland bei Transaktionen nicht aus, die unerlaubt eingeführte und anschließend einer zulässigen Verwendung zugeführte Betäubungsmittel beträfen.

Die französische Regierung weist schließlich darauf hin, daß der Gerichtshof in der Rechtssache 240/81 die Tragweite seines Urteils auf illegale Einfuhren von Betäubungsmitteln beschränkt habe. Sie schlägt dem Gerichtshof daher vor, für Recht zu erkennen, daß die Einfuhr von Betäubungsmitteln, die nicht zu einer durch die Mitgliedstaaten erlaubten medizinischen oder wissenschaftlichen Verwendung bestimmt seien, nicht zur Erhebung der Umsatzsteuer führen könne.

Die *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* ist der Ansicht, die Vorlagefrage knüpfe unmittelbar an die Rechtssache 240/81 und die dort getroffenen Feststellungen des Gerichtshofes an. Es sei daher insbesondere davon auszugehen, daß die Schädlichkeit von Betäubungsmitteln wie Morphin, Heroin und Kokain allgemein anerkannt sei und ihre Einfuhr und ihr Vertrieb in allen Mitgliedstaaten deswegen im Einklang mit dem Einheits-Übereinkommen von 1961 über Suchtstoffe verboten sei; ausgenommen sei lediglich ein streng überwachter und beschränkter Handel, der der erlaubten Verwendung zu pharmazeutischen und medizinischen Zwecken diene.

Gemäß Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unterliege die „Einfuhr von Gegenständen" der Mehrwertsteuer, und es komme dabei nicht darauf an, ob der Steuertatbestand dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sei. Eine „Einfuhr" eines Gegenstands sei gegeben, wenn dieser in das Inland im Sinne des Artikels 3 gelange. Gemäß Artikel 10 Absatz 3 träten der Steuertatbestand und der Steueranspruch bei der Einfuhr zu dem Zeitpunkt ein, zu dem ein Gegenstand in das Inland gelange.

Daraus dürfe jedoch nicht geschlossen werden, daß auch illegale Einfuhren der Einfuhrumsatzsteuer unterlägen. Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie sei auf Artikel 99 und 100 EWG-Vertrag gestützt und erstrebe daher die Harmonisierung bzw. Angleichung des Umsatzsteuerrechts der Mitgliedstaaten „im Interesse des Gemeinsamen Marktes". Hieraus ergebe sich die Bezugnahme auf die Ziele der Gemeinschaft, die in Artikel 2 EWG-Vertrag niedergelegt seien, und auf die Tätigkeit der Gemeinschaft, die nach Artikel 3 Buchstabe h insbesondere „die Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, soweit dies für das ordnungsmäßige Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist", umfasse. Wie der Gerichtshof bereits in der Rechtssache 240/81 festgestellt habe, stünden Einfuhren von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft, die nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben könnten, zu diesen Zielen und Leitlinien in keinerlei Beziehung.

Die Begründungserwägungen der Sechsten Richtlinie bestätigten, daß das Mehrwertsteuersystem dazu diene,

„die effektive Freizügigkeit der Personen und die effektive Liberalisierung des Güter-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs und die Verflechtung der Volkswirtschaften weiter zu verfolgen" (dritte Begründungserwägung), „damit schließlich ein Gemeinsamer Markt verwirklicht wird, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der mit einem echten Binnenmarkt vergleichbare Merkmale aufweist" (vierte Begründungserwägung).

Die Begründungserwägungen der Ersten und Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie lägen auf der gleichen Linie. Mit dem freien Güterverkehr, der Verflechtung der Volkswirtschaften und der Verwirklichung eines echten Binnenmarkts habe die illegale Einfuhr von Rauschgift daher nichts zu tun, da sie regelmäßig zur Beschlagnahme führe und ein legaler Handel (von den bekannten Ausnahmen abgesehen) nicht möglich sei. Daraus folge, daß bei der illegalen Einfuhr von Betäubungsmitteln, die nicht Gegenstand des Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke seien, keine Einfuhrumsatzsteuerschuld entstehe.

Die Gemeinschaft habe zwar im Bereich der Umsatzsteuern — anders als im Bereich der Zölle — nur eine Harmonisierungskompetenz, die auf eine Tätigkeit „im Interesse des Gemeinsamen Marktes" bzw. in bezug auf sein Funktionieren beschränkt sei; dies würde es recht-

fertigen, davon auszugehen, daß die Frage, ob die illegale Einfuhr von Betäubungsmitteln der Erhebung von Mehrwertsteuer unterworfen werden solle, nichts mit dem Funktionieren des Gemeinsamen Marktes zu tun habe und daß die illegalen Einfuhren von Betäubungsmitteln von der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gar nicht erfaßt würden, so daß die Mitgliedstaaten weiterhin für die Regelung dieses Bereichs zuständig wären. Dem hält die Kommission jedoch entgegen, daß eine solche Auslegung der einschlägigen Vorschriften der Richtlinie den umfassenden Charakter der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verkennen würde.

III — Antwort auf die vom Gerichtshof gestellte Frage

Der Gerichtshof hat die Kommission gebeten, eine Darstellung der Rechtsvorschriften und Zollpraktiken, nach denen sich in den einzelnen Mitgliedstaaten die Entstehung einer Umsatzsteuerschuld anläßlich der Einfuhr und des illegalen Vertriebs von Betäubungsmitteln bestimmt, sowie derjenigen innerstaatlichen steuerlichen Vorschriften beizubringen, die sich unmittelbar auf die Entstehung einer Steuerschuld beziehe. Die Kommission hat dem Gerichtshof am 21. Juli 1983 eine Übersicht über die Rechtslage in den Mitgliedstaaten vorgelegt.

IV — Mündliche Verhandlung

In der Sitzung vom 27. September 1983 haben die Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Rechtsanwalt R. Endriss, die Bundesregierung, vertreten durch ihren Bevollmächtigten Ernst Röder, und die Kommission, vertreten durch ihren Bevollmächtigten R. Wägenbaur, mündliche Ausführungen gemacht.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 22. November 1983 vorgetragen.

Entscheidungsgründe

1 Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Beschluß vom 29. Oktober 1982, beim Gerichtshof eingegangen am 17. November 1982, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Frage nach der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auf eingeschmuggelte Betäubungsmittel zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Im Ausgangsverfahren geht es um die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer für mehrere Einzelmengen Morphin, die illegal in die Bundesrepublik Deutschland eingeführt worden waren und später unter Verstoß gegen das Betäubungsmittelgesetz von der Klägerin des Ausgangsverfahrens in der Schweiz verkauft wurden. Die Klägerin wurde dafür von einem deutschen Gericht zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr verurteilt, deren Vollstrekkung zur Bewährung ausgesetzt wurde.

3 Das Finanzgericht hat sich die Frage gestellt, ob das Morphin nach Gemeinschaftsrecht einfuhrumsatzsteuerpflichtig ist. Es weist hierzu auf die Feststellung des Gerichtshofes in seinem Urteil vom 26. Oktober 1982 (Einberger, Rechtssache 240/81, Slg. S. 3699) hin, wonach ein Mitgliedstaat seit Einführung des Gemeinsamen Zolltarifs nicht mehr befugt ist, Zölle auf eingeschmuggelte und nach ihrer Entdeckung vernichtete oder vor ihrer Entdekkung aus dem Zollgebiet verbrachte Betäubungsmittel zu erheben, es ihm jedoch unbenommen bleibt, die begangenen Zuwiderhandlungen strafrechtlich zu verfolgen.

4 Zum Sachverhalt verweist das Finanzgericht auf seine Feststellung in der Rechtssache 240/81, Morphin werde in der Bundesrepublik Deutschland nicht hergestellt; die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens verkauften Mengen dieses Erzeugnisses seien in das deutsche Hoheitsgebiet eingeschmuggelt und dann illegal in ein drittes Land wieder ausgeführt worden. Unter Bezugnahme auf das angeführte Urteil des Gerichtshofes fragt sich das Finanzgericht, ob das absolute Verbot der Einfuhr und des Vertriebs von Betäubungsmitteln, durch das die Erhebung von Zöllen ausgeschlossen werde, nicht auch der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer entgegenstehe.

5 Aufgrund dieser Überlegungen hat das nationale Gericht die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Ist die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auf Betäubungsmittel mit Artikel 2 Ziffer 2 der Sechsten Richtlinie des Rates der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaften vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, Amtsblatt EG L 145 vom 13. 5. 1977 S. 1 ff. — vereinbar, wenn die Mitgliedstaaten keinen Zoll erheben dürfen?"

6 Zunächst ist festzustellen, daß das Finanzgericht sich in seiner Vorlagefrage auf die Sechste Richtlinie bezieht, obwohl aus den Akten hervorgeht, daß die Betäubungsmitteleinfuhren, über die das Gericht zu entscheiden hat, im Jahr 1974, also vor dem Inkrafttreten dieser Richtlinie und somit unter der Geltung der Zweiten Richtlinie (ABl. 1967, S. 1303), erfolgten. Hinsichtlich des hier entscheidungserheblichen Tatbestandsmerkmals bestehen jedoch zwischen den beiden Richtlinien vom Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und ihrem Zusammenhang her offensichtlich keine Unterschiede; folglich gilt

die Auslegung, die der Gerichtshof dem Artikel 2 Nummer 2 der Sechsten Richtlinie zu geben hat, ebenso für Artikel 2 Buchstabe b der Zweiten Richtlinie.

7 Artikel 2 der Sechsten Richtlinie nennt als Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer:

„1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

2. die Einfuhr von Gegenständen."

8 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, daß die Sechste Richtlinie eine Reihe spezieller Bestimmungen für alle Einfuhren, d. h. sowohl die Einfuhr von Gegenständen aus Drittländern in die Gemeinschaft als auch die Einfuhr von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat, enthält; diese Bestimmungen finden sich unter anderem in den Artikeln 3, 7, 10 Absatz 3, 11 Teil B, 14, 17 und 23 der Richtlinie.

9 Demzufolge ist zwischen den in Nummer 1 und Nummer 2 des Artikels 2 genannten Umsätzen zu unterscheiden, die auf verschiedenen wirtschaftlichen und rechtlichen Tatbeständen beruhen.

10 Das vorlegende Gericht hat seine Frage daher zu Recht ausschließlich auf Artikel 2 Nummer 2 bezogen, d. h. auf den Fall der Einfuhr, genauer gesagt — wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt — der Einfuhr aus Drittländern. Darüber hinaus betrifft die Vorlagefrage nicht die Einfuhr unerlaubter Waren im allgemeinen, sondern ausschließlich die unerlaubte Einfuhr von Betäubungsmitteln.

11 In diesem Rahmen stellt sich die Frage, ob die unerlaubte Einfuhr von Betäubungsmitteln in Anbetracht des Fehlens ausdrücklicher Bestimmungen in der Richtlinie hierzu einen steuerpflichtigen Umsatz darstellt oder ob die Richtlinie dahin auszulegen ist, daß sie die Entscheidung hierüber den Mitgliedstaaten überläßt.

12 Zunächst ist festzustellen, daß die Richtlinie nicht dahin ausgelegt werden kann, als klammere sie diese Frage aus ihrem Anwendungsbereich aus mit der Folge, daß die Entscheidung hierüber den einzelnen Mitgliedstaaten jeweils für ihren Bereich obliegen würde. Diese Auslegung wäre unvereinbar mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel einer umfassenden Harmonisierung auf diesem Gebiet, insbesondere hinsichtlich der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer.

13 Geht man hiervon aus, so ergibt sich aus dem Zusammenhang und der Zielsetzung der Sechsten Richtlinie weiter, daß diese der Erhebung der Mehrwertsteuer auf Betäubungsmittel bei deren unerlaubter Einfuhr in die Gemeinschaft entgegensteht. Diese Schlußfolgerung erscheint in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach die Erhebung von Zöllen in diesem Fall ausgeschlossen ist, deshalb geboten, weil die Rechtslage, hier also der Steuertatbestand, in beiden Fällen im Kern die gleiche ist.

14 Zur Nichterhebung von Zöllen bei der unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln ist auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes hinzuweisen, wonach bei der Einfuhr von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft, die nicht Gegenstand des streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke sind, keine Zollschuld entsteht (vgl. Urteil vom 5. 2. 1981, Horvath, Rechtssache 50/80, Slg. S. 385, sowie die Urteile vom 26. 10. 1982, Wolf, Rechtssache 221/81, Slg. S. 3681, und Einberger, Rechtssache 240/81, Slg. S. 3699).

15 Der Gerichtshof hat festgestellt, daß Betäubungsmittel, die sich nicht auf den von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertriebswegen zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke befinden, zwangsläufig einem vollständigen Einfuhr- und Verkehrsverbot in der Gemeinschaft unterliegen und daß diese Betäubungsmittel daher nicht zollpflichtig sind, wenn sie im illegalen Handel verbleiben, unabhängig davon, ob sie entdeckt und vernichtet werden oder ob sie der Wachsamkeit der Behörden entgehen.

16 Diese Erwägungen sind nicht auf die Erhebung von Einfuhrzöllen beschränkt, sondern gelten ebenso für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer.

17 Hierzu ist darauf hinzuweisen, daß das Ziel der Richtlinien zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern die

Schaffung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und insbesondere einer einheitlichen steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage auf Gemeinschaftsebene ist, ebenso wie der Gemeinsame Zolltarif eine Gemeinschaftsregelung für die Zölle aufstellt.

18 Beide Abgaben sind hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale insofern vergleichbar, als sie durch die Einfuhr in die Gemeinschaft und die sich anschließende Überführung in den Vertrieb innerhalb der Mitgliedstaaten entstehen und als jede von ihnen ein Element des Verkaufspreises darstellt, der von den Wirtschaftsteilnehmern der nachfolgenden Vertriebsstufen in gleicher Weise kalkuliert wird. Diese Parallelität wird dadurch bestätigt, daß Artikel 10 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten ermächtigt, den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs bei Zöllen zu verknüpfen.

19 Im übrigen geht es im vorliegenden Fall hinsichtlich der einen wie der anderen Abgabe um Waren, deren Einführung in den Wirtschafts- und Handelskreislauf der Gemeinschaft per definitionem völlig ausgeschlossen ist.

20 Daraus folgt, daß — wie der Gerichtshof bereits in bezug auf die Einfuhrzölle festgestellt hat — unerlaubte Einfuhren von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft, die nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben können, zu den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über die Definition der Bemessungsgrundlage und somit zum Entstehen einer Umsatzsteuerschuld in keinerlei Beziehung stehen.

21 Diese Feststellung berührt in keiner Weise die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, Verstöße gegen ihre Betäubungsmittelvorschriften durch angemessene Sanktionen zu verfolgen, und zwar mit allen Rechtsfolgen auch finanzieller Art, die sich daraus ergeben können.

22 Auf die Vorlagefrage ist daher zu antworten, daß Artikel 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, daß bei der unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft, die nicht Gegenstand des von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke sind, keine Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht. Diese Auslegung gilt auch für Artikel 2 der Zweiten Richtlinie.

Kosten

23 Die Auslagen der Bundesregierung, der französischen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem nationalen Gericht anhängigen Verfahren; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Finanzgericht Baden-Württemberg mit Beschluß vom 29. Oktober 1982 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Artikel 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Abl. L 145, S. 1) ist dahin auszulegen, daß bei der unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft, die nicht Gegenstand des von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke sind, keine Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht. Diese Auslegung gilt auch für Artikel 2 der Zweiten Richtlinie zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 28. Februar 1984.

Der Kanzler

P. Heim

Der Präsident

J. Mertens de Wilmars