SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-273/90 *

I — Sachverhalt und Verfahren

Rechtlicher Rahmen des Verfahrens

1. Die Voraussetzungen, unter denen die zuständigen Behörden noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderte Eingangs- oder Ausfuhrabgaben nacherheben, sind in der Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 des Rates vom 24. Juli 1979 betreffend die Nacherhebung von noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet (ABl. L 197, S. 1), festgelegt. Nach Artikel 2 dieser Verordnung fordern die zuständigen Behörden die nicht erhobenen Abgaben nach, wenn sie feststellen, daß die nach den gesetzlichen Vorschriften geschuldeten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet wurden, das die Verpfichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet, vom Abgabenschuldner ganz oder teilweise nicht angefordert worden sind. Die Abgaben können jedoch nicht mehr nachgefordert werden, wenn seit der buchmäßigen Erfassung des ursprünglich vom Abgabenschuldner angeforderten Betrages oder, sofern eine buchmäßige Erfassung unterblieben ist, seit dem Tag, an dem die Zollschuld für die betreffende Ware entstanden ist, drei Jahre verstrichen sind.

Die Nachforderung gilt als erhoben, wenn dem Betreffenden die Höhe der von ihm geschuldeten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben mitgeteilt worden ist. Artikel 3 der Verordnung Nr. 1697/79 lautet wie folgt:

„Stellen die zuständigen Behörden fest, daß sie den Betrag der nach den gesetzlichen Vorschriften für die betreffende Ware geschuldeten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben infolge von Handlungen, die strafrechtlich verfolgbar sind, nicht genau ermitteln konnten, so gilt die in Artikel 2 genannte Frist nicht.

In diesem Fall erfolgt die Nacherhebung durch die zuständigen Behörden gemäß den in den Mitgliedstaaten geltenden Bestimmungen."

2. Im Jahre 1983 führten die deutschen Zollbehörden in den Räumen der in Tröse/Weinheim in der Bundesrepublik Deutschland niedergelassenen Firma Meico-Fell (im folgenden: Klägerin) eine Außenprüfung durch. Bei dieser Prüfung wurde festgestellt, daß die Klägerin einer Firma in Kanada rohe Waschbärfelle zur Zurichtung übersandt und sie nach der Zurichtung im Dezember 1980 zollfrei wieder eingeführt hatte, indem sie sie als Rohfelle von anderen Tieren der Tarifstelle 4301 50 00 anmeldete. Dadurch wurden insgesamt 2 764,85 DM

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Zoll zuwenig entrichtet. Mit Nachforderungsbescheid vom 24. Mai 1984 forderte das Hauptzollamt Darmstadt (im folgenden: Beklagte) die Zahlung dieses Unterschiedsbetrages an.

3. Nach erfolglos gebliebenem Einspruch erhob die Klägerin Klage beim Hessischen Finanzgericht. Dieses ist der Auffassung, der Rechtsstreit werfe Probleme der Auslegung des Gemeinschaftsrechts auf, und hat das Verfahren mit Beschluß vom 28. August 1990 gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag ausgesetzt, bis der Gerichtshof vorab über folgende Frage entschieden hat:

Ist Artikel 3 der Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 des Rates vom 24. Juli 1979 betreffend die Nacherhebung von noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet (ABl. L 197, S. 1) dahingehend auszulegen, daß unter „Handlungen, die strafrechtlich verfolgbar sind", nur solche Handlungen zu verstehen sind, die formal unter das jeweilige nationale Strafrecht fallen, oder soll damit jede Zuwiderhandlung gegen Bestimmungen des Steuerrechts, die eine längere Verjährungsfrist auslösen, erfaßt werden?

4. Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, bei Erlaß des Nacherhebungsbescheides am 24. Mai 1984 sei die Dreijahresfrist des Artikels 2 der Verordnung Nr. 1697/79 verstrichen gewesen. Aus den Gründen des Vorlagebeschlusses geht hervor, daß die Steuerhinterziehung nach deutschem Recht eine strafrechtlich verfolgbare Handlung darstellt, während die im Streitfall in Betracht kommende leichtfertige Steuerverkürzung, für die § 169 Abgabenordnung zwar ebenfalls eine Verjährungsfrist von fünf Jahren vorsieht, nur eine Ordnungswidrigkeit darstellt. Das vorlegende Gericht hat deshalb Zweifel, ob Artikel 3 der Verordnung Nr. 1697/79 dahingehend zu verstehen ist, daß unter „strafrechtlich verfolgbare Handlungen" alle Handlungen zu verstehen sind, die nach nationalem Recht eine längere Verjährungsfrist nach sich ziehen, oder ob die Ausnahme von der Regelverjährung auf die tatsächlich „strafrechtlich verfolgbare Handlung" betreffenden Tatbestände beschränkt werden soll.

II — Verfahren vor dem Gerichtshof

5. Der Beschluß des Hessischen Finanzgerichts ist am 11. September 1990 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

6. Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben schriftliche Erklärungen eingereicht:

— die Klägerin, vertreten durch Rechtsanwalt Wolfgang Wirth, Frankfurt;

— die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten von René Barents, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigten, unterstützt von Roberto

Hayder, Beamter des Bundesministeriums für Wirtschaft der Bundesrepublik Deutschland.

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

8. Durch Entscheidung vom 24. April 1991 hat der Gerichtshof die Rechtssache gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung an die Sechste Kammer verwiesen.

III — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

9. Die *Klägerin* trägt zunächst vor, im zollrechtlichen Schrifttum der Bundesrepublik Deutschland würden die Artikel 2 und 3 der Verordnung Nr. 1697/79 mehrheitlich dahin gehend ausgelegt, daß strafrechtlich verfolgbare Handlungen im Sinne dieser Vorschriften alle Steuervergehen einschließlich der Steuerordnungswidrigkeiten, insbesondere der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 Abgabenordnung, seien. Dies werde damit begründet, daß das Gemeinschaftsrecht keine Unterscheidung zwischen Straftat und Ordnungswidrigkeit kenne. Ein anderer Teil des Schrifttums sei demgegenüber der Auffassung, Ordnungswidrigkeiten seien in Deutschland aus rechtspolitischen Gründen bewußt aus dem Bereich der Straftaten ausgegliedert worden und daher finde die Verordnung Nr. 1697/79 auf Ordnungswidrigkeiten im Sinne des deutschen Rechts keine Anwendung. Der gemeinschaftsrechtliche Verordnungsgeber habe es in Artikel 3 der Verordnung Nr. 1697/79 den nationalen Gesetzgebern der Mitgliedstaaten überlassen, zu bestimmen, wann eine Straftat vorliege, und mithin seien bei der Auslegung von Artikel 3 der genannten Verordnung die in Deutschland geltenden Abgrenzungen des Begriffs der Straftat zu beachten. Die Ausnahmeregelung des Artikels 3 der Verordnung Nr. 1697/79 gelte daher für Ordnungswidrigkeiten im Sinne des deutschen Rechts nicht (vgl. Kruse, *Zölle, Verbrauchssteuern, Europäisches Marktordnungsrecht*, S. 127/128 mit weiteren Nachweisen).

10. Die Klägerin macht dann geltend, die Nacherhebungsregelung solle einheitlich für das gesamte Gebiet der Gemeinschaft gelten. Zu dieser Einheitlichkeit gehöre die Regelung einer einheitlichen Verjährung. Die Verordnung gehe nur von Gegebenheiten aus, die nach den geltenden nationalen Vorschriften *unrechtmäßig* seien, und stelle nicht darauf ab, wer die Unrechtmäßigkeit verursacht habe. Grundsätzlich gelte die in Artikel 2 der Verordnung Nr. 1697/79 vorgesehene Verjährungsfrist von drei Jahren. Die durch Artikel 3 dieser Verordnung zugelassene Ausnahme von dieser Verjährungsfrist gelte nur für besonders schwerwiegende, strafrechtlich verfolgbare Handlungen. Aus dem Wortlaut des Artikels 3 Absatz 1 sei zu entnehmen, daß in der Frage der Abgrenzung der mit Strafe verfolgten Handlung auf die jeweilige nationale gesetzliche Regelung der Mitgliedstaaten verwiesen werde. In Deutschland habe der Gesetzgeber aber deutlich zwischen Straftat und Ordnungswidrigkeit unterschieden. Die Formulierung des Artikels 3 Absatz 1 setze somit Unterschiede im nationalen Recht voraus und stelle klar, daß die Verjährungsfrist nur für die schwersten Fälle verlängert werden solle.

Da der deutsche Gesetzgeber zwischen Straftat und Ordnungswidrigkeit unterscheide, sei auch bei der Auslegung des Artikels 3 der Verordnung Nr. 1697/79 von dieser Unterscheidung auszugehen.

11. Die *Kommission* verweist zunächst auf den Wortlaut des Artikels 3 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 und vertritt die Auffassung, er deute darauf hin, daß nur solche Handlungen gemeint sein sollten, die nach der Rechtsordnung des Mitgliedstaats, dessen Zollverwaltung eine Nacherhebung von Abgaben fordere, unter einen genuinen Straftatbestand subsumiert werden könnten, d. h. der zum Normenbestand des Strafrechts im engeren Sinne gehöre. Damit würden Sanktionstatbestände wie die nach deutschem Recht vorgesehenen Ordnungswidrigkeiten bzw. Verwaltungsstrafen, wie sie in anderen Mitgliedstaaten existierten, nicht erfaßt. Bei einem Sprachvergleich mit der englischen, französischen und italienischen Fassung des Artikels 3 der Verordnung Nr. 1697/79 erhärte sich dieser Eindruck. In der englischen Fassung heiße es „an act that could give rise to criminal court proceedings". Die französische Fassung laute „actes passibles de poursuites judiciaires répressives", und die italienische Fassung „atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva". Alle Sprachversionen schienen darauf abzustellen, ob eine im materiellen Rechtssinne strafrechtlich relevante oder eine strafverfahrensrechtlich zu ahndende Handlung vorliege. Würde man im Wortlaut des Artikels 3 der Verordnung Nr. 1697/79 eine Verweisung auf die Strafrechtsordnungen der Mitgliedstaaten sehen, so fände die Vorlagefrage eine eindeutige Antwort. Dies könnte jedoch wegen der Verschiedenartigkeit der Straftatbestände, die in den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Steuerrechts gälten, zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der Anwendung der Verordnung Nr. 1697/79 je nach dem Mitgliedstaat führen, in dem die Abgaben nacherhoben würden. In diesem Zusammenhang zitiert die Kommission das Urteil vom 18. Januar 1984 in der Rechtssache 327/82 (Ekro, Slg. 1984, 107).

12. Die Kommission untersucht dann den Regelungszusammenhang der Verordnung Nr. 1697/79. Einer der Ecksteine dieser Verordnung sei der in Artikel 2 niedergelegte Grundsatz der Nacherhebung in allen Fallgestaltungen, bei denen die Ursache für die Nichterhebung dem Verantwortungsbereich des Abgabenschuldners zugerechnet werde. Dies könne bereits dann der Fall sein, wenn die Nichterhebung auf einen Irrtum der Zollbehörden zurückgehe, den der Abgabenschuldner hätte erkennen können. Der Verantwortungsbereich des Abgabenschuldners könne somit recht weit gezogen werden, da bereits eine objektive Fehlerhaftigkeit der Zollanmeldung hierunter falle. Dagegen werde eine Ausnahme von diesem Grundsatz zugelassen, wenn die Ursache für die Nichterhebung in den Verantwortungsbereich der Zollbehörden falle.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes habe die Nacherhebung auf einen Zeitraum von drei Jahren begrenzt werden müssen. Die Schutzwürdigkeit des Abgabenschuldners vom Ablauf der Dreijahresfrist an entfalle jedoch dann, wenn eine korrekte Feststellung der Abgabenschuld „infolge von Handlungen, die strafrechtlich verfolgbar sind", nicht möglich gewesen sei. In diesem Fall verliere der Abgabenschuldner allerdings noch nicht jeden Vertrauensschutz. Eine Nacherhebung richte sich dann nach den in den Mitgliedstaaten geltenden Bestimmungen. Der Abgabenschuldner müsse dabei in der Regel mit einer längeren Ausschlußfrist rechnen.

13. Es sei ein sachliches Kriterium zu bestimmen, welches als Unterscheidungsmerkmal für den Verlust des mit der dreijährigen Ausschlußfrist verbundenen Vertrauensschutzes dienen könne. Angesichts des weiten Anwendungsbereichs des Grundtatbe-

stands des Artikels 2 Absatz 1 Unterabsatz 1 könne dieses sachliche Unterscheidungskriterium vernünftigerweise nur darin gesehen werden, ob die ursprüngliche fehlerhafte Festsetzung dem Abgabenschuldner zugerechnet werden könne. Für einen Behördenirrtum, der auch vom Abgabenschuldner oder dessen Bediensteten übersehen worden sei, obwohl er hätte erkannt werden können, und ohne daß hiermit eine Regelverletzung einherginge, dürfte die dreijährige Ausschlußfrist gelten. Hätte der Abgabenschuldner den Behördenirrtum aber erkennen müssen, so wäre es sachlich gerechtfertigt, dem Abgabenschuldner einen geringeren Vertrauensschutz zuzubilligen. Der Begriff der „strafrechtlich verfolgbaren Handlung" erfasse bei dieser Auslegung einen Anwendungsbereich, der über die in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten geltenden Straftatbestände und damit über den Wortsinn der Norm hinausgehe.

14. Es sei Aufgabe des Gerichtshofes, objektive Kriterien für die einheitliche Anwendung des Begriffs der „strafrechtlich verfolgbaren Handlung" aufzustellen. Die Beantwortung der Frage, ob eine konkrete Verletzung einer Norm diesem Begriff entspreche, sei Sache des nationalen Gerichts. Im übrigen folge die im konkreten Anwendungsfall des Artikels 3 Unterabsatz 1 der Verordnung zu beachtende Ausschlußfrist aus der Verweisung auf die Bestimmungen der Mitgliedstaaten. Im Gemeinschaftsrecht stelle sich die Frage, welche Ausschlußfrist an die Stelle der Dreijahresfrist treten solle.

15. Die Kommission schlägt vor, die Vorabentscheidungsfrage wie folgt zu beantworten:

Artikel 3 der Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 des Rates vom 24. Juli 1979 ist dahin gehend auszulegen, daß unter dem Begriff der „strafrechtlich verfolgbaren Handlung" nicht lediglich formal unter das jeweilige Strafrecht eines Mitgliedstaats fallende Bestimmungen zu verstehen sind, sondern auch schuldhaft vorwerfbare Zuwiderhandlungen gegen Bestimmungen betreffend die Zollerklärungen, welche eine Beachtung der dem Abgabenschuldner obliegenden Sorgfaltspflichten bezwecken.

G. F. Mancini
Berichterstatter