SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON
vom 8. Dezember 1987 *

Herr Präsident,
meine Herrn Richter!

1. Ihre Rechtsprechung, namentlich die beiden Urteile in den Rechtssachen Schul [1] und das Urteil in der Rechtssache Bergeres-Becque [2], beantwortet gewissermaßen im voraus die ersten beiden Fragen, die Ihnen die Corte d'appello Genua vorgelegt hat. Der Kläger des Ausgangsverfahrens, die italienische Regierung und die Kommission sind sich im übrigen hierin einig. Dagegen ist das mit der dritten Frage aufgeworfene Problem noch nicht, jedenfalls nicht unmittelbar, vom Gerichtshof behandelt worden, wenn auch eine Reihe von Anhaltspunkten in Ihren Urteilen die Lösung andeutet.

2. Die Bedeutung des vorliegenden Falles liegt deshalb in dieser letzten Frage. Mit ihr bittet das vorlegende Gericht im wesentlichen um Klärung, inwieweit es das Gemeinschaftsrecht verbietet, zwischen der Hinterziehung von Mehrwertsteuer bei der Einfuhr einerseits und bei rein inländischen Geschäften andererseits, die sich auf den gleichen Gegenstand bezieht, nach Art und Umfang der jeweiligen Sanktionen zu unterscheiden, obwohl der Steuersatz aufgrund des Gemeinschaftsrechts in beiden Fällen derselbe ist. An diese grundsätzliche Frage schließt sich die weitere, besondere Frage an, ob nationale Rechtsvorschriften die Hinterziehung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr wie einen Bannbruch, der als Zollstraftat strafrechtlichen Sanktionen unterliegt, behandeln können, wenn für die Hinterziehung bei inländischen Geschäften, die vom vorlegenden Gericht als „gleichartiger Verstoß" eingestuft wird, andere Sanktionen gelten.

3. Im Rahmen des Verfahrens der Vorabentscheidung sind Sie an die vom nationalen Gericht vorgenommene Einordnung der Verstöße nach innerstaatlichem Recht gebunden. Somit lautet die grundsätzliche Frage, ob in den beiden Fällen unterschiedliche Sanktionen angewandt werden dürfen.

4. Nach Ansicht des Klägers des Ausgangsverfahrens wie auch nach Ansicht der Kommission ist jeder Verstoß gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer durch dieselben Sanktionen zu ahnden, ob es sich nun um eine Hinterziehung bei der Einfuhr oder um eine Hinterziehung bei einem inländischen Geschäft handelt. Dagegen meint die italienische Regierung, daß zwischen den beiden Arten von Verstößen Unterschiede bestünden, die im ersteren Fall eine strengere Sanktionsregelung rechtfertigten.

5. Bevor aber mit der Erörterung dieser Frage begonnen wird, ist auf das Vorbringen der italienischen Regierung zum möglichen Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf die innerstaatlichen Strafrechtsbestimmungen über die Steuerhinterziehung einzugehen. Die italienische Regierung meint nämlich, daß das Gemeinschaftsrecht insoweit nur zur Beachtung der materiellen Bestimmungen des EWG-Vertrags, namentlich des Artikels 95, und der Harmonisierungsrichtlinien verpflichten könne, so daß alle Fragen hinsichtlich innerstaatlicher Sanktionen, die im Falle einer Verletzung dieser Bestimmungen drohen, vom Gemeinschaftsrecht nicht erfaßt würden und der ausschließlichen Zu-

* Aus dem Französischen übersetzt.

1 — Urteil vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81, Slg. 1982, 1409; Urteil vom 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84, Slg. 1985, 1491.

2 — Urteil vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache 39/85, Slg. 1986, 259.

ständigkeit der staatlichen Stellen unterlägen.

6. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften auf steuerlichem Gebiet haben einen Bezug sowohl zum freien Warenverkehr als auch zur Freizügigkeit. Ihre Verletzung wie auch die Verletzung der zu ihrer Durchführung ergangenen innerstaatlichen Maßnahmen berühren das Gemeinschaftsrecht in erheblichem Maße. Wenn auch dieses Recht die insoweit anwendbaren Sanktionen nicht selbst bestimmen kann, so kann es doch der nationalen Strafgewalt Grenzen setzen.

7. Wie aus Ihrer Rechtsprechung hervorgeht, ist das Stafrecht — unabhängig vom jeweiligen Sachgebiet — von der Wirkung des Gemeinschaftsrechts nicht ausgenommen. In Ihrem SAIL-Urteil[3] haben Sie im übrigen ausdrücklich erklärt, daß

„das Gemeinschaftsrecht ... nicht verschiedene Geltung haben [kann], je nachdem auf welchem Gebiet des innerstaatlichen Rechts es seine Wirkungen zeitigen kann",

und in der Rechtssache Ratti[4] haben Sie ausgeführt, daß eine innerstaatliche Norm, die einer Richtlinie trotz Ablaufs der gesetzten Frist noch nicht angepaßt ist, im innerstaatlichen Recht unanwendbar ist, auch wenn sie Strafsanktionen vorsieht.

8. Der Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf das innerstaatliche Strafrecht ist ein zweifacher: Ist die Verbotsnorm oder die Strafnorm mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, so entfällt die gesetzliche Grundlage des Verstoßes; bilden die Sanktionen, die die innerstaatlichen Rechtsvorschriften für den Verstoß gegen innerstaatliche und gemeinschaftsrechtliche Regeln vorsehen, aufgrund ihrer Schwere ein Hemmnis bei der Wahrnehmung einer vom EWG-Vertrag gewährten Freiheit, so sind sie entweder zu beseitigen oder abzuschwächen[5].

9. Zwar haben Sie im Casati-Urteil[6] ausgeführt, daß

„für die Strafgesetzgebung und die Strafverfahrensvorschriften ... grundsätzlich die Mitgliedstaaten zuständig" bleiben.

Sie haben jedoch auf Ihre Rechtsprechung hingewiesen, der zufolge

„das Gemeinschaftsrecht ... hinsichtlich derjenigen Kontrollmaßnahmen Schranken [setzt], deren Aufrechterhaltung den Mitgliedstaaten nach dem Gemeinschaftsrecht im Rahmen des freien Waren- und Personenverkehrs gestattet ist".

Namentlich haben Sie in diesem Urteil ausgesprochen:

„Die administrativen oder strafrechtlichen Maßnahmen dürfen nicht über den Rahmen des unbedingt Erforderlichen hinausgehen, die Kontrollmodalitäten dürfen nicht so beschaffen sein, daß sie die vom Vertrag gewollte Freiheit einschränken, und es darf daran keine Sanktion geknüpft sein, die so außer Verhältnis zur Schwere der Tat steht, daß sie sich als eine Behinderung der Freiheit erweist."

3 — Urteil vom 21. März 1972 in der Rechtssache 82/71, Slg. 1972, 119, Randnr. 5.

4 — Urteil vom 5. April 1979 in der Rechtssache 148/78, Slg. 1979, 1629.

5 — Diese Grundsätze ergeben sich auf dem Gebiet der Freizügigkeit etwa aus den Urteilen vom 7. Juli 1976 in der Rechtssache 118/75, Watson, Slg. 1976, 1185; vom 14. Juli 1977 in der Rechtssache 8/77, Sagulo, Slg. 1977, 1495; und vom 3. Juli 1980 in der Rechtssache 157/79, Pieck, Slg. 1980, 2171; im Hinblick auf den freien Warenverkehr aus den Urteilen vom 15. Dezember 1976 in der Rechtssache 41/76, Donckerwolcke, Slg. 1976, 1921; vom 30. November 1977 in der Rechtssache 52/77, Cayrol, Slg. 197, 2261; und vom 28. März 1979 in der Rechtssache 179/78, Rivoira, Slg. 1979, 1147.

6 — Urteil vom 11. November 1981 in der Rechtssache 203/80, Slg. 1981, 2595, Randnr. 27.

Letztlich verlangt Ihre Rechtsprechung, daß die vom innerstaatlichen Recht vorgesehenen Sanktionen „geeignet“ [7], „angemessen“ und „vernünftig“ [8], mit anderen Worten also verhältnismäßig, zu der Art des Verstoßes sind.

10. Dieselben Grundsätze gelten, wenn es um die Ahndung von Verletzungen innerstaatlicher Mehrwertsteuerbestimmungen geht. Es sei darauf hingewiesen, daß die Sechste Richtlinie die Erhebung der Mehrwertsteuer sowohl bei inländischen Geschäften als auch bei der Einfuhr vorsieht [9]. Es sei auch darauf hingewiesen, daß die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr keine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Zoll im Sinne der Artikel 12 und 13 EWG-Vertrag darstellt, sondern eine inländische Abgabe nach Artikel 95 [10]. Dieser Standpunkt ist in Ihrem Profant-Urteil [11] in bezug auf die Einfuhr eines Kraftfahrzeugs, um die es auch im vorliegenden Fall geht, bekräftigt worden.

11. Nicht stichhaltig ist die Ansicht der italienischen Regierung, daß die Wirkung des Gemeinschaftsrechts auf steuerlichem Gebiet allein in der Verpflichtung bestehe, die materiellen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts zu beachten, nicht aber die Nebenaspekte im Zusammenhang mit ihrer Durchführung. Zu Recht beruft sich die Kommission auf das Urteil in dem Verfahren Kommission/Irland [12], in dem Sie festgestellt haben, daß Irland gegen seine Verpflichtungenaus Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag verstoßen hat, weil es bestimmte in Irland hergestellte alkoholische Getränke in bezug auf die Stundung von Verbrauchsteuern günstiger gestellt hat als die gleichen Erzeugnisse, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden. Dies bedeutet, daß das Diskriminierungsverbot auf steuerlichem Gebiet entgegen der Ansicht der italienischen Regierung die Nebenaspekte im Zusammenhang mit der Einziehung der Steuern umfaßt.

12. Nach Ansicht der italienischen Regierung enthält die Sechste Richtlinie Anhaltspunkte, mit denen sich die Gleichstellung der Hinterziehung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr mit einer Zollstraftat und die sich hieraus ergebende Anwendung der für einen solchen Verstoß geltenden Sanktionen erklären ließen. Sie beruft sich namentlich auf Artikel 10 Absatz 3 Unterabsätze 2 und 3, Artikel 11 Teil B Absatz 2 und Artikel 14 Absatz 1, die den Steuertatbestand und den Steueranspruch für die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr, die Besteuerungsgrundlage und die den Zollbefreiungen entsprechenden Steuerbefreiungen betreffen. Nach den ersten beiden Bestimmungen können die Mitgliedstaaten hinsichtlich des Steuertatbestands und des Steueranspruchs wahlweise die für Zölle geltenden Regeln anwenden und als Besteuerungsgrundlage den in der Verordnung der Gemeinschaft über den Zollwert der Waren definierten Wert annehmen [13].

13. Ebensowenig wie die dritte Bestimmung, die die Steuerbefreiungen regelt, treffen diese Bestimmungen eine Vorentscheidung über die Rechtsnatur der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr oder die des Verstoßes. Diese rein technische Anknüpfungist für die Festlegung der Sanktion ohne Belang. Sie gilt übrigens auch nicht allgemein,

7 — Urteil vom 8. April 1976 in der Rechtssache 48/75, Royer, Slg. 1976, 497, Randnr. 42.

8 — Urteil in der Rechtssache 8/77, a. a. O., Randnrn. 6 und 12.

9 — Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1).

10 — Siehe das Urteil in der Rechtssache 15/81, a. a. O.

11 — Urteil vom 3. Oktober 1985 in der Rechtssache 249/84, Slg. 1985, 3237.

12 — Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 55/79, Slg. 1980, 481.

13 — Es handelt sich um die Verordnung Nr. 803/68 des Rates vom 24. Juni 1968 (ABl. L 148 vom 28. 6. 1968, S. 6), ersetzt durch die Verordnung Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980 (ABl. L 134 vom 31. 5. 1980, S. 1), ihrerseits geändert durch die Verordnungen Nr. 3193/80 des Rates vom 8. Dezember 1980 (ABl. L 333 vom 11. 12. 1980, S. 1), Nr. 320/85 des Rates vom 6. Februar 1985 (ABl. L 34 vom 7. 2. 1985, S. 33) und Nr. 1055/85 des Rates vom 23. April 1985 (ABl. L 112 vom 25. 4. 1985, S. 50).

wie Artikel 12 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie zeigt. Danach ist

„bei der Einfuhr eines Gegenstands ... der gleiche Satz anzuwenden, der für die Lieferung des gleichen Gegenstands im Inland gilt".

Und so stellt man fest, daß die italienische Regierung dieser Bestimmung jede Bedeutung für die Beurteilung der Sanktionsvorschriften abspricht, während sie den drei zuvor genannten Bestimmungen nahezu entscheidende Bedeutung beimißt.

14. Die italienische Regierung vertritt außerdem die Ansicht, daß die verschiedenen Pflichten, denen die Steuerpflichtigen nach den Vorschriften über die inländische Mehrwertsteuer unterworfen seien, wie Abgabe einer Steuererklärung, Zahlung, Rechnungstellung und Aufzeichnung, es rechtfertigten, daß die Sanktionsvorschriften von jenen abwichen, die im Falle der Einfuhr gälten. Sie bezieht sich jedoch in keiner Weise auf Artikel 23 der Sechsten Richtlinie, wonach „bezüglich der Einfuhr von Gegenständen ... die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Abgabe der Steuererklärung und die Zahlung, die daraufhin erfolgen muß, [bestimmen]". Diese Bestimmung ermächtigt die Mitgliedstaaten vorzusehen, daß die bei der Einfuhr zu entrichtende Mehrwertsteuer nach der Einfuhr entrichtet wird. Dies gilt unter dem Vorbehalt, daß die Voraussetzungen hinsichtlich der Steuererklärung nach Artikel 22 Absatz 4 — der die Steuererklärung der Steuerpflichtigen betrifft, die den „Pflichten im Rahmen von Inlandslieferungen" unterliegen — erfüllt sein müssen, die namentlich die Angaben enthalten muß, die für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags erforderlich sind.

15. Die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr im Handel zwischen Mitgliedstaaten kann weder einem Zoll gleichgestellt werden, noch dürfen für ihre Hinterziehung die für die Nichtzahlung von Zöllen geltenden Sanktionen verhängt werden. Die auf die Einfuhr anwendbaren Vorschriften dürfen nicht ungünstiger ausgestaltet sein als die Regelung hinsichtlich gleichartiger inländischer Geschäfte: Verwiese man, indem man die auf Zölle anwendbaren Vorschriften heranzöge, jede Mehrwertsteuerhinterziehung bei der Einfuhr in das Strafrecht, bestrafte man die Hinterziehung der inländischen Mehrwertsteuer dagegen weniger streng, so würde man damit dem Überschreiten einer innergemeinschaftlichen Grenze eine besondere Bedeutung beimessen, die mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar wäre.

16. Sicherlich bestehen Unterschiede zwischen der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr und der Mehrwertsteuer, die bei einer inländischen Lieferung eines Gegenstands erhoben wird, namentlich im Hinblick auf die Steuerpflichtigen und den Steuertatbestand. Diese können jedoch meines Erachtens nicht rechtfertigen, daß die in den beiden Fällen jeweils angedrohten Sanktionen erheblich voneinander abweichen. Die Schwierigkeiten, Hinterziehungen der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr aufzudekken, dürfen sich auf die Sanktionsvorschriften nicht in der Weise auswirken, daß dieser Verstoß schwerer geahndet wird als die Hinterziehung der inländischen Mehrwertsteuer.

17. Die Mehrwertsteuer ist nämlich eine „vergemeinschaftete nationale Steuer", von der ein Teil dem Gemeinschaftshaushalt zufließt. Die Gemeinschaft hat deshalb ein großes Interesse daran, daß Verstöße sowohl im Inland als auch bei der Einfuhr wirksam geahndet werden. Der Rat hat im übrigen im Bewußtsein der durch Steuerhinterziehung und Steuerflucht verursachten Probleme eine Richtlinie über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des EAGFL sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen[14] erlassen und sie später geändert, um die Mehrwertsteuer einzubeziehen[15], was er damit begründet

14 — Richtlinie 76/308 des Rates vom 15. März 1976 (ABl. L 73 vom 19. 3. 1976, S. 18).

15 — Richtlinie 79/1071 des Rates vom 6. Dezember 1979, ABl. L 331 vom 27. 12. 1979, S. 10.

hat, daß die Begrenzung des Anwendungsbereichs der einzelstaatlichen Bestimmungen auf dem Gebiet der Beitreibung dieser Steuer „ein Hindernis für die Errichtung sowie eine Beeinträchtigung des Funktionierens des Gemeinsamen Marktes" darstellt [16]. Auch hat der Rat durch eine Richtlinie vom 6. Dezember 1979 [17] den Anwendungsbereich der Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern [18] auf die Mehrwertsteuer ausgedehnt, „um die korrekte Feststellung und Erhebung" der indirekten Steuern „sicherzustellen" [19]. Des näheren heißt es dort: „Die Ausdehnung der gegenseitigen Amtshilfe erweist sich als besonders dringend bei der Mehrwertsteuer, und zwar aufgrund ihrer Eigenschaft als allgemeine Verbrauchsteuer und ihrer Rolle, die sie im System der eigenen Einnahmen der Gemeinschaft einnimmt" [20].

18. Es besteht somit kein triftiger Grund, die Hinterziehung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr als verwerflicher anzusehen als die Hinterziehung der inländischen Mehrwertsteuer. Auf gleichartige Verstöße sollten vergleichbare Sanktionen angewandt werden.

19. Nun enthalten die Sanktionen für Zollstraftaten mit Rücksicht auf den dem Fiskus zugefügten Schaden im allgemeinen zugleich Elemente der Bestrafung und solche der Entschädigung [21]. Werden für den Fall der Nichtzahlung der Mehrwertsteuer strafrechtliche Sanktionen festgelegt, so steht dem nichts entgegen, wenn diese Sanktionen nicht übermäßig oder unverhältnismäßig sind und damit aus sich heraus ein Hindernis für die Ausübung der Freiheiten nach dem EWG-Vertrag darstellen.

20. Schließlich erscheint es mir zweckmäßig, das nationale Gericht auf zwei Richtlinien des Rates vom 28. März 1983 hinzuweisen, die im Laufe des Verfahrens vor dem Gerichtshof erwähnt worden sind. Sie betreffen Steuerbefreiungen bei vorübergehender Einfuhr bestimmter Verkehrsmittel [22] zum einen und bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat [23] zum anderen.

21. Aufgrund Ihrer Rechtsprechung und der vorstehenden Ausführungen schlage ich Ihnen vor, die von der Corte d'appello Genua vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1) Das Gemeinschaftsrecht verbietet es, Einfuhren von Kraftfahrzeugen aus anderen Mitgliedstaaten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, ohne den Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten und zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert des Gegenstands enthaltenen Mehrwertsteuer zu berücksichtigen.

16 — Zweite Begründungserwägung.

17 — Richtlinie Nr. 79/1070 (ABl. L 331 vom 27. 12. 1979, S. 8).

18 — Richtlinie 77/799 des Rates vom 19. Dezember 1977 (ABl. L 336 vom 27. 12. 1977, S. 15).

19 — Dritte Begründungserwägung.

20 — Vierte Begründungserwägung.

21 — Siehe z. B. Pradel, J.: Droit pénal, 3. Auflage, Band 1, Paris, Cujas, 1981, S. 313 ff.; Berr, Cl. J., und Tremeau, H.: Le droit douanier, 2. Auflage, Paris, (LGDJ), 1981, insbesondere S. 423 ff.

22 — Richtlinie 83/182 des Rates (ABl. L 105 vom 23. 4. 1983, S. 59).

23 — Richtlinie 83/183 des Rates (ABl. L 105 vom 23. 4. 1983, S. 64).

2) Die so vom Einfuhrmitgliedstaat erhobene Mehrwertsteuer stellt, wenn die Lieferung des gleichen Gegenstands zwischen Privatpersonen in diesem Staat nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, eine von Artikel 95 EWG-Vertrag verbotene inländische Abgabe dar.

3) Die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts, insbesondere Artikel 95 EWG-Vertrag, verbieten es, im Falle der Hinterziehung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr strengere Sanktionen zu verhängen als im Falle der Nichtzahlung der inländischen Mehrwertsteuer bei Lieferung gleichartiger Gegenstände innerhalb des Staates.