SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS G. FEDERICO MANCINI VOM 22. NOVEMBER 1983 [1]

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. In der Vorabentscheidungssache, auf die sich diese Schlußanträge beziehen, geht es um die Frage, ob es gemeinschaftsrechtlich zulässig ist, auf eingeschmuggelte Betäubungsmittel, deren Vertrieb verboten ist und die der Beschlagnahme und Vernichtung durch die nationalen Behörden unterliegen, Umsatzsteuer zu erheben.

Ich fasse den Sachverhalt zusammen. Durch Urteil des Landgerichts Freiburg vom 27. Juli 1977 wurde die Klägerin des Ausgangsverfahrens, Fräulein Senta Einberger, wegen Verstoßes gegen das Betäubungsmittelgesetz zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr verurteilt; die Vollstreckung wurde zur Bewährung ausgesetzt. In der Zeit von Frühjahr bis Herbst 1974 war Fräulein Einberger nämlich mehrmals aus der Bundesrepublik Deutschland in die Schweiz gefahren und hatte dort an die Eheleute Winiger bei mehreren Gelegenheiten in Teilmengen von jeweils zwischen 30 und 100 g insgesamt 280 g Morphin verkauft, das bereits in die Bundesrepublik unerlaubt eingeführt worden war. Im Anschluß an das Strafurteil erließ das im Ausgangsverfahren beklagte Hauptzollamt Freiburg am 19. Januar 1978 gegen Fräulein Einberger einen Steuerbescheid über 10 960,30 DM, davon 5 712 DM Zoll und 5 248,30 DM Einfuhrumsatzsteuer. Nach erfolglosem Einspruch erhob Fräulein Einberger gegen das Hauptzollamt vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg Klage auf Aufhebung des Bescheids.

Mit einem ersten Beschluß vom 16. Juni 1981 legte das Finanzgericht dem Gerichtshof folgende Frage vor: „Ist seit Einführung des gemeinsamen Zolltarifs ein Mitgliedstaat befugt, Zölle auf eingeschmuggelte und wieder aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachte Betäubungsmittel zu erheben?" Der Gerichtshof antwortete hierauf: „Es entsteht keine Zollschuld bei der Einfuhr von Betäubungsmitteln, die nicht Gegenstand des von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke sind" (Urteil vom 26. 10. 1982, Rechtssache 240/81, Slg. 1982, 3699).

In lobenswerter Anhänglichkeit an das Institut des Vorabentscheidungsersuchens legt der II. Senat der Außensenate Freiburg des Finanzgerichts Baden-Württemberg nunmehr mit Beschluß vom 29. Oktober 1982 eine zweite Frage vor, die folgendermaßen lautet: „Ist die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auf Betäubungsmittel mit Artikel 2 Ziffer 2 der Sechsten Richtlinie des Rates der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer — gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, Amtsblatt EG L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1 ff. — vereinbar, wenn die Mitgliedstaaten keinen Zoll erheben dürfen?"

2. Zunächst eine Vorbemerkung: Die Vorschrift, deren Auslegung das Finanzgericht begehrt, war in dem hier maßgeblichen Zeitraum nicht in Kraft. Im Jahr

1 — Aus dem Italienischen übersetzt.

1974 galt für diese Materie die Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 über Struktur- und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. vom 14. 4. 1967, S. 1303), die ja von der Sechsten Richtlinie abgelöst wurde. Soweit es für den vorliegenden Fall von Bedeutung ist, enthalten diese beiden Rechtsquellen jedoch ohne Zweifel praktisch übereinstimmende Vorschriften. Die Ausführungen der Beteiligten (wie auch meine eigenen) zu der einen gelten also auch für die andere.

3. Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland schlägt vor festzustellen, daß die Erhebung der streitigen Steuer mit Artikel 2 Buchstabe b der Zweiten Richtlinie zu vereinbaren ist. Diese Vorschrift unterscheide nicht zwischen erlaubten oder verbotenen Einfuhren und enthalte keine Bestimmung über eine Ausnahme der letzteren von der Besteuerung. Handelt es sich hier, so fragt die Bundesregierung, um eine Regelungslücke? Sicherlich nicht. Die Richtlinie gehe nämlich von dem Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit aus, wonach gerade verbotenes Tun steuerlich nicht günstiger behandelt werden dürfe. Dies bestätige der Zweck der Steuer: Sie solle eine gleichmäßige Belastung aller Waren unabhängig von ihrer Herkunft und von ihrem Vertriebsweg sicherstellen, um die Wettbewerbsneutralität im grenzüberschreitenden Warenverkehr herzustellen, einen exakten umsatzsteuerlichen Grenzausgleich zu ermöglichen und das für indirekte Steuern allgemein gültige Bestimmungslandprinzip zu verwirklichen.

Auch die Rechtsprechung des Gerichtshofes über die Erhebung von Einfuhrzöllen auf Betäubungsmittel führe zu keinem anderen Ergebnis. Die beiden Abgaben hätten nämlich eine unterschiedliche Funktion, wenn man davon ausgehe, daß Zölle dem Schutz gegenüber Einfuhren aus Drittländern dienten, während die Umsatzsteuer auf fiskalischen Interessen und, wie bereits festgestellt, dem Gleichheitsgrundsatz und dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität beruhe. Unterschiede bestünden auch im Hinblick auf den Entstehungstatbestand der Steuer und die Tragweite der Gemeinschaftsregelung. Im steuerlichen Bereich sei nämlich nur eine Harmonisierung der Gesetzgebung erfolgt, und die Mitgliedstaaten hätten daher die Befugnis behalten, Betäubungsmitteleinfuhren zu besteuern. Die Besteuerung verbotener Einfuhren sei schließlich nicht nur rechtsmäßig, sondern auch zweckmäßig, um nämlich die „Schattenwirtschaft" zu bekämpfen, wozu strafrechtliche Maßnahmen häufig nicht ausreichten.

4. Ich will bereits jetzt sagen, daß die Argumentation der deutschen Regierung mich nicht überzeugt. Zur verbotenen Einfuhr von Betäubungsmitteln hat der Gerichtshof Vorstellungen entwickelt, die ich vollständig teile und auch auf den vorliegenden Fall für anwendbar halte. Dieser weist zweifellos einige Besonderheiten auf, die jedoch nicht derart sind, daß sie ein Abweichen von der Rechtsprechung des Gerichtshofes rechtfertigen würden.

Erlauben Sie mir also bitte, diese Rechtsprechung in Erinnerung zu rufen. Mit eingeschmuggelten Betäubungsmitteln hat sich der Gerichtshof zum erstenmal im Urteil vom 5. Februar 1981 (Rechtssache 50/80, Horvath/Hauptzollamt Hamburg-Jonas, Slg. S. 385) befaßt. Es ging dort um die Bestimmung des Zollwerts von in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeschmuggeltem, an der deutsch-niederländischen Grenze entdecktem, beschlagnahmten und vernichtetem Heroin. Der Gerichtshof legte das Gewicht sofort auf den Charakter

der Ware und stellte fest, die Beschlagnahme und Vernichtung eines Erzeugnisses wie Heroin sei nicht allein auf die Nichtbeachtung der Zollförmlichkeiten durch den Importeur zurückzuführen; dies sei vielmehr erforderlich, weil es sich um ein Betäubungsmittel handele, dessen Schädlichkeit anerkannt sei und dessen Verkauf „in allen Mitgliedstaaten verboten ... [ist], wobei lediglich ein streng überwachter und beschränkter Handel ausgenommen ist, der der erlaubten Verwendung zu pharmazeutischen und medizinischen Zwecken dient" (Randnummer 10 der Entscheidungsgründe). Wenn der Gemeinsame Zolltarif — heißt es dort weiter — bei dieser Sachlage ein Betäubungsmittel erfaßt, „so kann sich dies nun auf die Einfuhr zu einer erlaubten Verwendung beziehen". Es wäre nämlich absurd, wenn eine „zur Entwicklung des zwischenstaatlichen Handels und zum Abbau der Handelsschranken" bestimmte Vorschrift die Einfuhr von Waren einschließen würde, „die zu unerlaubter Verwendung bestimmt sind und nach ihrer Entdeckung aus dem Verkehr gezogen werden" (Randnummer 13 der Entscheidungsgründe).

Die Mitgliedstaaten können daher — dies scheint mir der Kern des Urteils zu sein — keine Zölle auf Waren anwenden, deren Einfuhr von ihnen selbst verboten wurde und die völlig im Widerspruch zu den Zielen der Gemeinschaft und zu ihrer Zollpolitik steht. Den nationalen Behörden stehen andere Abwehrmöglichkeiten zur Verfügung, so die — durch dasselbe Urteil bestätigte — Möglichkeit, „die [in Form der Einfuhr und des Vertriebs der Drogen] begangenen Zuwiderhandlungen strafrechtlich zu verfolgen und alle vom Strafrecht vorgesehenen Rechtsfolgen auch finanzieller Art zu verhängen" (Randnummer 15 der Entscheidungsgründe).

In der Folgezeit veranlaßten die Vorabentscheidungsersuchen von zwei weiteren deutschen Gerichten den Gerichtshof zur Bestätigung und Fortentwicklung dieser Grundsätze. So stellte das Finanzgericht Düsseldorf die Frage, ob das blosse Einschmuggeln ohne nachfolgende Entdeckung und Vernichtung die Erhebung von Zöllen ausschließe, wenn die Beschlagnahme und Vernichtung der eingeführten Betäubungsmittel vorgeschrieben sei, sobald sie entdeckt würden (Rechtssache 221/81, Wolf). Das Finanzgericht Baden-Württemberg seinerseits hat dem Gerichtshof in der bereits erwähnten ersten Rechtssache Einberger die Frage gestellt, ob die Erhebung von Zöllen auf eingeschmuggelte Betäubungsmittel auch dann ausgeschlossen sei, wenn diese wieder aus der Gemeinschaft ausgeführt worden seien.

In den beiden übereinstimmenden Urteilen vom 26. Oktober 1982 (Slg. 1982, 3681 und 3699) hat der Gerichtshof erneut festgestellt, daß Betäubungsmittel wie Morphin, Heroin und Kokain insoweit besondere Merkmale aufweisen, „als ihre Schädlichkeit allgemein anerkannt ist und ihre Einfuhr sowie ihr Vertrieb in allen Mitgliedstaaten verboten sind", mit Ausnahme der Verwendung zu pharmazeutischen und medizinischen Zwecken (Randnummer 8 der Entscheidungsgründe). Im übrigen — heißt es dort weiter — haben die Mitgliedstaaten als Mitunterzeichner des Einheits-Übereinkommens von 1961 festgestellt, daß die Rauschgiftsucht für den einzelnen voller Übel und für die Menschheit wirtschaftlich gefährlich ist; sie erkannten ihre Verpflichtung an, diese zu verhüten und zu bekämpfen, und erkannten gleichzeitig an, daß die medizinische Verwendung von Suchtstoffen weiterhin unerläßlich ist und sie für diesen Zweck zur Verfügung stehen müssen. Daraus folgerte der Gerichtshof, daß auch Be-

täubungsmittel, die der Kontrolle entgehen, keiner Abgabe unterworfen werden können: Entscheidend ist nämlich der Umstand, daß sie sich im illegalen Handel befinden, nicht aber ihre vom Zufall abhängige Entdeckung durch die Behörden (Randnummer 15 der Entscheidungsgründe).

5. Ich bin, wie bereits gesagt, der Auffassung, daß der Gerichtshof nur dann konsequent bleibt, wenn er, wie von der Klägerin des Ausgangsverfahrens, der Kommission und der französischen Regierung vorgeschlagen, entscheidet, daß eingeschmuggelte Betäubungsmittel auch nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Prüfen wir die Argumente der Bundesregierung nacheinander.

Erstens: Die Zweite (oder Sechste) Richtlinie gelte unterschiedslos für erlaubte und verbotene Einfuhren, ohne für die letzteren irgendeine Ausnahme vorzusehen. Diese Feststellung trifft zu; aber — und dies ist entscheidend — es hätte ebenso gut auf den GZT verwiesen werden können, der ebenfalls keine Ausnahmebestimmungen für Betäubungsmitteleinfuhren enthält. Nur wurde dies vom Gerichtshof nicht berücksichtigt oder, besser gesagt, der Grundsatz des zulässigen Inverkehrbringens vorangestellt. Dem wird entgegen gehalten werden, daß der Gerichtshof durch die besonderen Ziele (Entwicklung des zwischenstaatlichen Handels und Abbau der Handelshemmnisse), die dem GZT durch die einschlägige Gemeinschaftsregelung beigelegt werden, in diese Richtung geführt worden sei. Prüfen wir also die Ziele der Mehrwertsteuer im Lichte der Ersten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 (67/227/EWG) zur Harmonisierung der Umsatzsteuervorschriften. Die erste Begründungserwägung erinnert daran, daß es „Hauptziel des Vertrages ist ..., ... einen Gemeinsamen Markt zu schaffen, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt". Der zweiten Begründungserwägung zufolge ist Voraussetzung für die Verwirklichung dieses Ziels, „daß in den Mitgliedstaaten zuvor Rechtsvorschriften ... angewandt werden, durch welche die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren-...verkehr im Gemeinsamen Markt nicht behindert werden". Mir leuchtet nun nicht ein, warum der verbotene Handel mit Betäubungsmitteln, d. h. ein Phänomen, dem nach Auffassung des Gerichtshofes strafrechtlich zu begegnen ist, diesen Zielen weniger fremd sein sollte als denen des Gemeinsamen Zolltarifs.

Zweitens: Die Aufgaben und Entstehungstatbestände der beiden Abgabenarten stimmten nicht überein. Auch dieses Argument ist für sich genommen nicht bestreitbar; es würde aber übermäßig beansprucht, wollte man hieraus ableiten, daß die Rechtsprechung des Gerichtshofes über die Unzulässigkeit der Erhebung von Zöllen auf die Mehrwertsteuer nicht anwendbar sei. Zwar trifft es zu, daß Zoll und Mehrwertsteuer unterschiedliche Ziele verfolgen, jedoch ist es gleichzeitig so, daß dieser Unterschied auf dem Gebiet der Einfuhren, bei denen beide sich als Grenzabgaben darstellen, sich fast auf Null reduziert. Dies bestätigt insbesondere die Vorschrift über den Entstehungstatbestand der Steuer. Gemäß Artikel 7 Absatz 2 der Zweiten Richtlinie (oder, was dasselbe ist, Artikel 10 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie) können die Mitgliedstaaten die Entstehung und die Fälligkeit der Mehrwertsteuerschuld mit der Entstehung und der Fälligkeit der Zollschuld verknüpfen. Gewiß handelt es sich nur um eine Ermächtigung; meines Wissens haben jedoch alle Mitgliedstaaten von ihr Gebrauch gemacht, und sei es nur, um die Festset-

zung zu vereinfachen. Trifft dies zu, möchte ich hinzufügen, so gilt für die Mehrwertsteuer der vom Gerichtshof in bezug auf einen Zoll, dessen Entstehungstatbestand ungewiß ist, aufgestellte Grundsatz. Auch in diesem Fall sind Betäubungsmittel, die der Kontrolle entgangen sind, also wie entdeckte und vernichtete Betäubungsmittel zu behandeln.

Drittens: Anders als im Zollbereich habe die Gemeinschaft auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nur Harmonisierungsbefugnisse, so daß die Mitgliedstaaten weiterhin befugt seien, verbotene Betäubungsmitteleinfuhren zu besteuern. Dem kann ich nicht zustimmen. Egal, ob es um Zoll oder Mehrwertsteuer geht, Grundlage der Gemeinschaftsregelung ist der Vertrag, und es zählt wenig, ob durch sie die Artikel 18 bis 29 oder 99 bis 100 verwirklicht werden sollen. Beide Gruppen von Vorschriften sind nämlich mit den Grundsatzbestimmungen — den Artikeln 2 und 3 — verknüpft, die die Aufgaben und die Instrumente der Gemeinschaft regeln. Zum anderen hat die europäische Mehrwertsteuerregelung erschöpfenden Charakter; es ist daher nicht anzunehmen, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber den Mitgliedstaaten einen Spielraum für Eingriffe gelassen hätte, durch den seine Harmonisierungstätigkeit beeinträchtigt werden könnte.

Viertens: Die Anwendung der Mehrwertsteuer auf verbotene Betäubungsmitteleinfuhren sei im Sinne der sozialen Kontrolle wirksamer als Strafvorschriften; jedenfalls bestehe ein staatliches Interesse, die „Schattenwirtschaft" nicht zu begünstigen, was der Fall wäre, wenn die gewaltigen Einkünfte aus dem Drogenhandel der Umsatzsteuer entzogen würden. Dieses Argument ist zweifellos sehr verlockend: Aber auf ethisch-politischem Gebiet — auf dem allein eine Beurteilung dieses Arguments erfolgen kann — wird es von vielen Steuerrechtlern und Finanzwissenschaftlern zurückgewiesen. Ich selbst schließe mich der Schule an, die zwischen unzulässigen Rechtsgeschäften im zivilrechtlichen Sinne (z. B. der Prostitution) und unzulässigen Rechtsgeschäften, die gegen Strafgesetze verstoßen, unterscheidet. Ich schätze die Behörden, die die ersteren besteuern und den zweiten keine steuerliche Erheblichkeit beimessen.

6. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Finanzgericht Baden-Württemberg mit Beschluß vom 29. Oktober 1982 gestellte Frage folgendermaßen zu beantworten:

Die Einfuhr von Betäubungsmitteln, die nicht Gegenstand des von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke sind, unterliegt nicht der Umsatzsteuer.