

|

## 61991J0276

URTEIL DES GERICHTSHOFES VOM 2. AUGUST 1993. - KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN GEGEN FRANZÖSISCHE REPUBLIK. - SANKTIONEN BEI VERSTOSS GEGEN DAS MEHRWERTSSTEUERRECHT - UNVERHÄLTNISMAESSIGKEIT. - RECHTSSACHE C-276/91.

*Sammlung der Rechtsprechung 1993 Seite I-04413*

Leitsätze  
Entscheidungsgründe  
Kostenentscheidung  
Tenor

## Schlüsselwörter

++++

*Steuerrecht ° Harmonisierung ° Umsatzsteuer ° Gemeinsames Mehrwertsteuersystem ° Nationale Sanktionsregelung für Steuerumgehungen ° Differenzierung zwischen Einfuhr und Inlandsregelung ° Zulässigkeit ° Voraussetzung ° Kein unverhältnismässiger Unterschied zwischen den Sanktionen*

*(EWG-Vertrag, Artikel 95; Richtlinie 77/388 des Rates)*

## Leitsätze

*Zwar sind die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, Verstöße gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer und Verstöße gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer bei im Inland getätigten Geschäften identischen Sanktionsregelungen zu unterwerfen, wenn die beiden Kategorien von Verstößen nicht genauso leicht aufgedeckt werden können, jedoch kann die mehr oder weniger grosse Schwierigkeit, mit der ein Verstoß aufgedeckt werden kann, einen offensichtlich unverhältnismässigen Unterschied in der Strenge der für die beiden Kategorien von Verstößen vorgesehenen Sanktionen nicht rechtfertigen. Eine solche Unverhältnismässigkeit und damit ein Verstoß gegen die Verpflichtungen aus Artikel 95 des Vertrages liegt vor, wenn bei der Einfuhr begangene Verstöße zur Beschlagnahme des Gegenstands der Hinterziehung und zur Verhängung einer Geldstrafe in Höhe des ein- bis zweifachen Wertes dieses Gegenstands führen, während Verstöße gegen die im Inland geltende Regelung nur durch eine Geldstrafe geahndet werden, die im Verhältnis zum Betrag der hinterzogenen Steuer steht.*

## **Entscheidungsgründe**

*1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 25. Oktober 1991 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag Klage erhoben auf Feststellung, daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 95 des Vertrages verstossen hat, daß sie auf der Grundlage von Artikel 414 des französischen Zollgesetzbuchs Rechts- und Verwaltungsvorschriften eingeführt und angewandt hat, die Verstöße gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat geschuldete Mehrwertsteuer strenger ahnden, als es bei Sanktionen der Fall ist, die für Verstöße gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer bei Geschäften vorgesehen sind, die im Inland getätigt werden.*

*2 Die französischen Rechtsvorschriften sehen für Verstöße, die auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer begangen worden sind, zwei Sanktionssysteme vor. Das erste, das für Verstöße gilt, die mit im Inland abgewickelten Geschäften zusammenhängen, sieht steuerrechtliche und strafrechtliche Sanktionen vor. Das zweite, das Verstöße betrifft, die bei der Einfuhr bestimmter Gegenstände in das nationale Hoheitsgebiet begangen worden sind, sieht ausschließlich strafrechtliche Sanktionen vor.*

*3 Im Fall von Verstößen, die mit Inlandsgeschäften zusammenhängen, sieht Artikel 2 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 87-502 vom 8. Juli 1987 zur Änderung der Steuer- und Zollverfahren (JORF vom 9. Juli 1987, S. 7470; nachstehend: Gesetz vom 8. Juli 1987) eine steuerrechtliche Sanktion vor, die aus einem Zuschlag von 10 % des geschuldeten Betrages besteht, der sich nach einer ersten Mahnung auf 40 % und nach einer zweiten Mahnung auf 80 % erhöht. Die Artikel 1741 und 1750 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) ordnen ausserdem strafrechtliche Sanktionen an, nämlich eine Geldstrafe von 5 000 FF bis 250 000 FF, eine Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu fünf Jahren und gegebenenfalls den Entzug der Fahrerlaubnis bis zu drei Jahren.*

*4 Für Verstöße, die bei der Einfuhr hoch besteuelter Waren begangen worden sind, was im maßgeblichen Zeitpunkt bei Kraftfahrzeugen der Fall war, die damals einem Mehrwertsteuersatz von 33,33 % unterlagen, sieht Artikel 414 des Code des douanes (Zollgesetzbuch) strafrechtliche Sanktionen vor, und zwar die Zahlung einer Geldstrafe in Höhe des ein- bis zweifachen Wertes des Gegenstands der Hinterziehung, die Beschlagnahme dieses Gegenstands und Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren. Im übrigen können über solche Verstöße gemäß Artikel 2 II des Gesetzes vom 8. Juli 1987 Vergleiche abgeschlossen werden, die sich pro Verzugsmonat auf 5 % der hinterzogenen Mehrwertsteuer belaufen, wenn die Steuer mit einem Verzug von drei bis sechzehn Monaten gezahlt wird, und auf 80 %, wenn die Steuer mit mehr als sechzehn Monaten Verzug*

gezahlt wird.

5 Die vorliegende Klage ist im Anschluß an einen Rechtsstreit zwischen einer belgischen Staatsangehörigen, Frau Patron, und der französischen Zollverwaltung erhoben worden. Letztere warf Frau Patron vor, in Frankreich ihr eigenes, in Belgien zugelassenes Kraftfahrzeug verwendet zu haben, ohne Mehrwertsteuer gezahlt zu haben, obwohl sie nach Ansicht dieser Behörde ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Frankreich hatte. Nachdem sie den ihr vorgeschlagenen Vergleich abgelehnt hatte, wurde Frau Patron schließlich wegen des Zollvergehens der Einfuhr eines Kraftfahrzeugs ohne Steuererklärung zur Beschlagnahme des Fahrzeugs und einer Geldstrafe verurteilt, die unter Berücksichtigung der mildernden Umstände, die ihr in erheblichem Umfang zugestanden werden konnten, auf 22 000 FF festgesetzt wurde.

6 Mit Schreiben vom 27. April 1989 teilte die Kommission der französischen Regierung mit, daß die in Artikel 414 des Zollgesetzbuchs vorgesehenen Sanktionen ihrer Ansicht nach in zweifacher Hinsicht gegen Artikel 95 des Vertrages verstießen. Erstens seien sie strenger als die Sanktionen, die bei Verstößen verhängt würden, die bei im Inland getätigten Geschäften begangen worden seien, und dieser Unterschied stehe außer Verhältnis zu der Verschiedenartigkeit der beiden Kategorien von Verstößen (vgl. Urteil vom 25. Februar 1988 in der Rechtssache 299/86, Drexler, Slg. 1988, 1213). Zweitens berücksichtigten diese Sanktionen entgegen dem Grundsatz, den der Gerichtshof in seinen Urteilen vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul, Slg. 1982, 1409) und vom 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84 (Schul, Slg. 1985, 1491) aufgestellt habe, nicht den Restbetrag der im Ausfuhrstaat entrichteten Mehrwertsteuer.

7 Da die Kommission keine Antwort von der französischen Regierung erhalten hatte, übersandte sie ihr am 26. Juli 1990 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie die in ihrem förmlichen Aufforderungsschreiben aufgeführten Beschwerdepunkte aufrechterhielt und die französische Regierung aufforderte, innerhalb von zwei Monaten die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um dieser Stellungnahme nachzukommen.

8 Diese Aufforderung blieb ebenfalls unbeantwortet. Die Kommission hat daraufhin mit Klageschrift vom 25. Oktober 1991 die vorliegende Vertragsverletzungsklage erhoben.

9 Wegen weiterer Einzelheiten der streitigen nationalen Rechtsvorschriften, des Verfahrensablaufs und des Parteivorbringens wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt wird im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

10 Zur Formulierung des Klageantrags ist zu bemerken, daß Gegenstand der Klage im wesentlichen die Feststellung ist, daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 95 des Vertrages verstossen hat, daß sie gemäß Artikel 414 des Zollgesetzbuchs für Verstöße gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer ein Sanktionssystem eingeführt und angewandt hat, das strenger ist als das Sanktionssystem, das sonst bei Verstößen gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer bei Geschäften vorgesehen ist, die im Inland vergütet werden.

11 Die französische Regierung führt zunächst aus, daß die nach den streitigen Vorfällen auf Gemeinschaftsebene beschlossene Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze zum Wegfall der Kategorie der hoch besteuerten Gegenstände im Sinne des Artikels 414 des Zollgesetzbuchs geführt habe. Sie beruft sich insoweit auf Artikel 11 des Gesetzes Nr. 91-716 vom 26. Juli 1991, der in der Tat die endgültige Abschaffung des erhöhten Mehrwertsteuersatzes ab 1. Januar 1993 vorsieht.

12 Zu diesem Argument ist lediglich zu bemerken, daß nach ständiger Rechtsprechung der Gegenstand einer nach Artikel 169 erhobenen Klage durch die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission bestimmt wird und daß auch dann, wenn der Vertragsverstoß nach Ablauf der gemäß Artikel 169 Absatz 2 gesetzten Frist abgestellt wäre, für die

Weiterbetreibung der Klage noch ein Rechtsschutzinteresse bliebe (vgl. Urteil vom 7. Februar 1973 in der Rechtssache 39/72, Kommission/Italien, Slg. 1973, 101, Randnr. 9).

13 Zur Rüge der Kommission hinsichtlich des Mißverhältnisses zwischen den Sanktionen macht die französische Regierung weiter geltend, daß die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 95 des Vertrages so, wie er im genannten Urteil Drexel ausgelegt worden sei, nicht verpflichtet seien, für Verstöße gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr erhobene Mehrwertsteuer und für Verstöße gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer bei im Inland abgewickelten Geschäften die gleichen Sanktionssysteme vorzusehen. Im vorliegenden Fall würden die letztgenannten Verstöße weniger streng geahndet als die gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer, denn sie seien wegen der Verpflichtungen, denen die Steuerpflichtigen unterlägen, leichter aufzudecken. Im Rahmen der für das Inland geltenden Regelung müsse der Verkäufer eines Kraftfahrzeugs nämlich eine ganze Reihe von Dokumenten erstellen, die den Steuerbehörden die Aufdeckung einer Hinterziehung ermöglichen, während im Rahmen der Regelung über die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr der Grenzüebertritt die einzige Handlung darstelle, bei der die Hinterziehung aufgedeckt und der Täter festgestellt werden könne.

14 Insoweit ist zu bekräftigen, daß die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, zwei Kategorien von Verstößen identischen Regelungen zu unterwerfen, wenn sie nicht genauso leicht aufgedeckt werden können.

15 Jedoch kann, wie der Gerichtshof im erwähnten Urteil Drexel ausgeführt hat, die mehr oder weniger grosse Schwierigkeit, mit der ein Verstoß aufgedeckt werden kann, einen offensichtlich unverhältnismässigen Unterschied in der Strenge der für die beiden Kategorien von Verstößen vorgesehenen Sanktionen nicht rechtfertigen.

16 Es ist daher zu prüfen, ob dieser Unterschied im vorliegenden Fall nicht offensichtlich unverhältnismässig ist.

17 Hierzu trägt die französische Regierung vor, daß die strafrechtlichen Sanktionen, die in den Artikeln 1741 und 1750 des Allgemeinen Steuergesetzbuchs für Verstöße gegen die Vorschriften über die bei einem im Inland getätigten Geschäft erhobene Mehrwertsteuer vorgesehen seien, vergleichbar seien mit den strafrechtlichen Sanktionen, die Artikel 414 des Zollgesetzbuchs für Verstöße gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer vorsehe.

18 Dieses Vorbringen ist zurückzuweisen.

19 Die Tatsache, daß keine Erklärung über die Einfuhr eines Gegenstands abgegeben und die dabei geschuldete Mehrwertsteuer nicht entrichtet wurde, wird als solche, ohne daß arglistige Absicht nachgewiesen werden müsste, als strafbare Handlung gewertet, die nach Artikel 414 des Zollgesetzbuchs mit einer Geldstrafe in Höhe des ein- bis zweifachen Wertes des Gegenstands, mit der Beschlagnahme des Fahrzeugs und mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren bestraft wird. Diese Vorschrift erfasst nämlich "jede Einfuhr ... ohne Steuererklärung".

20 Im Rahmen der Inlandsregelung zieht dagegen die bloße Tatsache, daß für ein der Mehrwertsteuer unterliegendes Geschäft keine Erklärung abgegeben wird, die Zahlung von Verzugszinsen und eines Zuschlags in Höhe von 10 % der geschuldeten Steuer nach sich, der sich nach einer ersten Mahnung auf 40 % und nach einer zweiten Mahnung auf 80 % erhöht. Erst wenn die nationale Behörde nachweist, daß der Verstoß mit arglistiger Absicht begangen wurde, liegt eine Straftat vor, die nach den Artikeln 1741 und 1750 des Allgemeinen Steuergesetzbuchs mit Geldstrafe von 5 000 FF bis 250 000 FF, mit Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu fünf Jahren und gegebenenfalls mit dem Entzug der Fahrerlaubnis bis zu drei Jahren bestraft wird.

21 Die Auslöseschwelle dieser strafrechtlichen Sanktionen ist also bei Verstößen gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer niedriger als bei Verstößen

gegen die Vorschriften über die bei im Inland getätigten Geschäften geschuldete Mehrwertsteuer.

22 Folglich sind die in Artikel 414 des Zollgesetzbuchs vorgesehenen strafrechtlichen Sanktionen, für die keine arglistige Absicht erforderlich ist, mit den steuerrechtlichen Sanktionen zu vergleichen, die das Gesetz vom 8. Juli 1987 vorsieht und für die ebenfalls keine solche Absicht erforderlich ist.

23 Aus diesem Vergleich ergibt sich, daß es die Maßnahme der Beschlagnahme des Gegenstands der Hinterziehung bei einem entsprechenden Inlandsverstoß nicht gibt. Ausserdem beläuft sich die Geldstrafe, die zur Maßnahme der Beschlagnahme automatisch hinzutritt, auf den ein- bis zweifachen Wert des Gegenstands, für den keine Erklärung abgegeben wurde, während sie bei einem entsprechenden Inlandsverstoß im Verhältnis zum Betrag der hinterzogenen Steuer steht. Das Mißverhältnis in der Strenge der anwendbaren Sanktionen bei Verstößen gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer einerseits und Verstößen gegen die im Inland geltende Mehrwertsteuerregelung andererseits ist daher offensichtlich.

24 Die französische Regierung macht im Hinblick auf diese Rüge weiter geltend, daß Artikel 350 des Zollgesetzbuchs die Zollverwaltung ermächtigt, bei Verstößen, die bei der Einfuhr von Kraftfahrzeugen begangen worden seien, Vergleiche zu schließen, und daß die Vergleichssumme ähnlich hoch sei wie die steuerrechtlichen Sanktionen, die bei Verstößen verhängt würden, die bei im Inland getätigten Geschäften begangen worden seien.

25 Dazu ist lediglich festzustellen, daß diese im Ermessen der Verwaltung stehende Befugnis nicht ausreicht, um die Vertragsverletzung, die sich aus Artikel 414 des Zollgesetzbuchs ergibt, entfallen zu lassen. Nach ständiger Rechtsprechung können nämlich nur zwingende nationale Vorschriften die Unvereinbarkeit einer nationalen Vorschrift mit den Vorschriften des Vertrages entfallen lassen (vgl. Urteile vom 2. Dezember 1986 in der Rechtssache 239/85, Kommission/Belgien, Slg. 1986, 3645, und vom 21. Juni 1988 in der Rechtssache 257/86, Kommission/Belgien, Slg. 1988, 3249).

26 Abschließend ist die zweite Rüge der Kommission zu prüfen. Wie schon in Randnummer 6 ausgeführt, vertritt sie die Auffassung, daß sich ein Verstoß gegen Artikel 95 des Vertrages ausserdem daraus ergebe, daß die in Artikel 414 des Zollgesetzbuchs vorgesehene Geldstrafe nicht den Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer berücksichtige, der im Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert des Gegenstands enthalten sei, so daß dieser Restbetrag noch Bestandteil der Besteuerungsgrundlage sei und nicht von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werde.

27 Dazu ist zu bemerken, daß eine Regelung, bei der die Festsetzung des Betrages der Geldstrafe vom Wert des Gegenstands abhängig ist, naturgemäß nicht den Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer berücksichtigt.

28 Hiernach ist festzustellen, daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 95 des Vertrages verstossen hat, daß sie gemäß Artikel 414 des französischen Zollgesetzbuchs für Verstöße gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat geschuldete Mehrwertsteuer ein Sanktionssystem eingeführt und angewandt hat, das strenger ist als das Sanktionssystem, das sonst bei Verstößen gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer bei Geschäften vorgesehen ist, die im Inland getätigt werden.

## **Kostenentscheidung**

*Kosten*

*29 Gemäß Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Französische Republik mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen.*

## **Tenor**

*Aus diesen Gründen*

*hat*

*DER GERICHTSHOF*

*für Recht erkannt und entschieden:*

*1) Die Französische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 95 des Vertrages verstossen, daß sie gemäß Artikel 414 des französischen Zollgesetzbuchs für Verstösse gegen die Vorschriften über die bei der Einfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat geschuldete Mehrwertsteuer ein Sanktionssystem eingeführt und angewandt hat, das strenger ist als das Sanktionssystem, das sonst bei Verstößen gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer bei Geschäften vorgesehen ist, die im Inland getätigt werden.*

*2) Die Französische Republik trägt die Kosten des Verfahrens.*