

|

## 61992J0111

URTEIL DES GERICHTSHOFES (SECHSTE KAMMER) VOM 2. AUGUST 1993. - WILFRIED LANGE GEGEN FINANZAMT FUERSTENFELDBRUCK. - ERSUCHEN UM VORABENTSCHEIDUNG: FINANZGERICHT MUENCHEN - DEUTSCHLAND. - MEHRWERTSTEUER - SECHSTE RICHTLINIE - BEFREIUNG DER UMSAETZE AUS VERBOTENEN AUSFUHREN. - RECHTSSACHE C-111/92.

*Sammlung der Rechtsprechung 1993 Seite I-04677*

Leitsätze  
Entscheidungsgründe  
Kostenentscheidung  
Tenor

## Schlüsselwörter

++++

*1. Steuerrecht ° Harmonisierung ° Umsatzsteuern ° Gemeinsames Mehrwertsteuersystem ° Sechste Richtlinie ° Anwendungsbereich ° Ausfuhr von Waren, die wegen ihrer möglichen Verwendung zu strategischen Zwecken in bestimmte Gebiete nicht ausgeführt werden dürfen ° Einbeziehung*

*(Richtlinie des Rates 77/388)*

*2. Steuerrecht ° Harmonisierung ° Umsatzsteuern ° Gemeinsames Mehrwertsteuersystem ° Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie ° Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer nach Orten ausserhalb des Landes versandt oder befördert werden ° Keine Unterscheidung zwischen erlaubten und unerlaubten Ausfuhren*

*(Richtlinie des Rates 77/388, Artikel 15 Nr. 1)*

## Leitsätze

1. Der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität, auf dem die Richtlinie 77/388 beruht, verbietet bei der Anwendung der Mehrwertsteuer eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften mit Ausnahme der Fälle, in denen aufgrund der besonderen Merkmale bestimmter Waren jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist.

Dies ist bei Waren, die nicht aufgrund ihrer Beschaffenheit oder ihrer besonderen Merkmale einem völligen Handelsverbot unterliegen, sondern bei denen wegen einer möglichen Verwendung zu strategischen Zwecken allein die Ausfuhr in ganz bestimmte Gebiete verboten ist, nicht der Fall. Ein derartiges Verbot genügt daher für sich genommen nicht, um die Ausfuhren dieser Waren aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie auszuschließen.

2. In Artikel 15 Nr. 1 der Richtlinie 77/388, der die Befreiung der Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer nach Orten ausserhalb des Landes versandt oder befördert werden, von der Mehrwertsteuer betrifft, wird im Hinblick auf die Steuerbefreiung nicht zwischen erlaubten und unerlaubten Ausfuhren unterschieden. Wenn letztere Waren betreffen, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen, müssen sie daher ebenso behandelt werden wie die erlaubten Ausfuhren dieser Waren. Folglich ist die genannte Bestimmung dahin auszulegen, daß die darin vorgesehene Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen nicht deshalb versagt werden darf, weil derartige Umsätze unter Verletzung nationaler Vorschriften ausgeführt werden, die Ausfuhren in Staaten, für die in keinem Mitgliedstaat der Gemeinschaft aufgrund nationaler Embargovorschriften eine Genehmigung in Aussicht gestanden hätte, von einer vorherigen Genehmigung abhängig machen.

Mit dieser Feststellung wird in keiner Weise in die Befugnis der Mitgliedstaaten eingegriffen, Verstöße gegen ihre Rechtsvorschriften über die Genehmigung von Ausfuhren in bestimmte Drittländer durch geeignete Sanktionen, und zwar auch solche mit finanziellen Auswirkungen, zu ahnden.

## Entscheidungsgründe

1 Das Finanzgericht München hat mit Beschluß vom 23. März 1992, beim Gerichtshof eingegangen am 7. April 1992, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung der Richtlinie 77/388/EWG 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; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen Wilfried Lange, dem Betreiber der PPC Purchasing Pool Company (im folgenden: PPC), und dem Finanzamt Fürstenfeldbruck wegen dessen Entscheidung, bestimmte Ausfuhren von Computersystemen (Hard- und Software) nicht von der Mehrwertsteuer zu befreien.

3 Aus dem Vorlagebeschuß ergibt sich, daß der Kläger in den Jahren 1985 und 1986 Computersysteme ins Ausland liefern wollte und deshalb über die PPC Anträge auf Ausfuhrgenehmigung gemäß § 17 Absatz 1 der Aussenwirtschaftsverordnung (AWV) in der Neufassung vom 3. August 1981 (BGBl. I S. 853) sowie in der Fassung der 58. Verordnung zur Änderung der AWV vom 1. Juli 1985 (BGBl. I S. 1258 und 1313) stellte. In diesen Anträgen war als Bestimmungsland der Waren entweder Pakistan oder Israel angegeben.

4 Das Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft erteilte die beantragten Ausfuhrgenehmigungen für die genannten Bestimmungsländer. Die Waren gingen jedoch nach Wien, nach Belgrad oder über

Wien nach Belgrad, wurden sodann von örtlichen Frachtführern übernommen und nach Bulgarien, Ungarn sowie in die UdSSR und die Tschechoslowakei versandt.

5 Der Kläger erlangte auch die von ihm in seinen Umsatzsteuererklärungen 1985 und 1986 beantragten Befreiungen und Abzuege, nämlich die Steuerfreiheit dieser Umsätze nach § 4 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1980 (UStG) sowie den Vorsteuerabzug für die bezogenen Waren nach § 15 Absatz 1 Nr. 1 in Verbindung mit Absatz 3 Nr. 1 Buchstabe a UStG.

6 Das Finanzamt vertrat nach einer Steuerfahndungsprüfung beim Kläger die Ansicht, daß die für steuerfrei erklärten Umsätze u. a. deshalb der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien, weil es sich um verbotene Ausfuhren in die Länder handele, in die die Waren schließlich gelangt seien. Das Finanzamt stützte sich hierbei auf § 7 Absatz 1 des Aussenwirtschaftsgesetzes (AWG, BGBl. I 1961 S. 481) in Verbindung mit § 5 Absatz 1 AWW, wonach die Ausfuhr der in der Ausfuhrliste (Anlage AL zur AWW) genannten Waren der Genehmigung bedarf. Nach § 33 Absatz 1 und § 34 Absatz 1 in Verbindung mit § 70 Absatz 1 Nr. 1 AWW ist der Verstoß gegen diese Genehmigungsvorschriften strafbar.

7 Der Kläger erhob gegen diese Entscheidung des Finanzamts beim Finanzgericht München Klage. Er machte geltend, für die Steuerbefreiung der Lieferungen genüge es gemäß § 4 Nr. 1 in Verbindung mit § 6 Absatz 1 Nr. 1 UStG, daß die Waren in das Aussengebiet versandt worden seien. Der Verstoß gegen andere gesetzliche Vorschriften könne nicht zur Versagung der Steuerbefreiung führen, weil das UStG völlig wertfrei allein an den Vorgang der Ausfuhrlieferung anknüpfe. Auch sei es nach erfolgter Lieferung in das Ausland nicht zumutbar, den Verbleib der Waren über Jahre zu beobachten und zu verfolgen.

8 Da das Finanzgericht der Auffassung ist, daß die Entscheidung des Rechtsstreits von der Auslegung des EWG-Vertrags und der Sechsten Richtlinie abhängt, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 15 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern °  
Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ° dahin auszulegen, daß die darin vorgesehene Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen zu versagen ist, wenn unter Verletzung nationaler Genehmigungsvorschriften für die Ausfuhr Lieferungen in Staaten ausgeführt werden, für die in keinem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften aufgrund nationaler Embargovorschriften eine Genehmigung in Aussicht gestanden hätte?

2. Bei Bejahung der Frage 1: Genügt zur Versagung der Steuerbefreiung ein objektiver Verstoß gegen nationale Genehmigungsvorschriften oder muß dem Unternehmer die subjektive Kenntnis von diesem Verstoß für jede Lieferung nachgewiesen werden?

9 Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens, der streitigen gemeinschaftsrechtlichen und nationalen Bestimmungen, des Verfahrensablaufs und der beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen wird auf den Bericht des Berichterstatters verwiesen. Der Akteninhalt wird im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

10 Vor der Beantwortung der vom nationalen Gericht vorgelegten Fragen ist zunächst zu prüfen, ob Ausfuhren, die nach den anwendbaren nationalen Vorschriften verboten sind, wenn sie für gewisse Länder bestimmt sind und Waren der im Ausgangsverfahren behandelten Art betreffen, in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen.

Zum Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie

11 In den Urteilen vom 28. Februar 1984 in der Rechtssache 294/82 (Einberger, Slg. 1984, 1177) und vom 5. Juli 1988 in den Rechtssachen 269/86 (Mol, Slg. 1988, 3627) und 289/86 (Happy family, Slg. 1988, 3655), die unerlaubte Einfuhren von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft und deren unerlaubte Lieferung innerhalb eines Mitgliedstaats gegen Entgelt betrafen, hat der Gerichtshof entschieden, daß bei der unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft oder der unerlaubten Lieferung von Betäubungsmitteln, die im Inland gegen Entgelt ausgeführt wird, keine Umsatzsteuerschuld entsteht, soweit diese Erzeugnisse nicht Gegenstand des von den zuständigen Behörden streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke sind. In bezug auf die Einfuhr von Falschgeld hat der Gerichtshof ausserdem entschieden, daß die von ihm zur unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln angestellten Erwägungen erst recht für die Einfuhr von Falschgeld gelten (vgl. Urteil vom 6. Dezember 1990 in der Rechtssache C-343/89, Witzemann, Slg. 1990, I-4477, Randnr. 20).

12 Der Gerichtshof hat in diesen Urteilen weiter ausgeführt, daß die unerlaubten Einfuhren oder Lieferungen derartiger Erzeugnisse, deren Einführung in den Wirtschafts- und Handelskreislauf der Gemeinschaft per definitionem völlig ausgeschlossen ist und die nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben können, zu den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie in keinerlei Beziehung stehen (vgl. Randnrn. 19 und 20 des Urteils Einberger, Randnr. 15 des Urteils Mol, Randnr. 17 des Urteils Happy family sowie Randnr. 19 des Urteils Witzemann). Diese Urteile betreffen somit Waren, die aufgrund ihrer besonderen Merkmale weder in den Verkehr gebracht noch in den Wirtschaftskreislauf einbezogen werden können.

13 Dies ist bei den Waren, um die es im Ausgangsverfahren geht, nicht der Fall, denn es gibt kein völliges Verbot, Computersysteme in den Verkehr zu bringen. Lieferungen gegen Entgelt innerhalb der Gemeinschaft, die Einfuhr in die Gemeinschaft oder auch die Ausfuhr derartiger Waren sind grundsätzlich erlaubt und können daher zur Entstehung einer Mehrwertsteuerschuld führen.

14 Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, ist es nach dem nationalen Recht sämtlicher Mitgliedstaaten wegen einer möglichen Verwendung zu strategischen Zwecken nur verboten, diese Waren in ganz bestimmte Gebiete auszuführen.

15 Daher stellt sich die Frage, ob ein solches Verbot zum Ausschluß der Ausfuhren dieser Waren vom Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie führt.

16 Die Sechste Richtlinie, mit der eine umfassende Harmonisierung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer angestrebt wird, beruht auf dem Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, verbietet dieser Grundsatz eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften mit Ausnahme der Fälle, in denen aufgrund der besonderen Merkmale bestimmter Waren jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist (vgl. Randnr. 18 des Urteils Mol und Randnr. 20 des Urteils Happy family).

17 Dies ist nicht der Fall, wenn es sich um Waren handelt, die nicht aufgrund ihrer Beschaffenheit oder ihrer besonderen Merkmale einem völligen Handelsverbot unterliegen, sondern bei denen wegen ihrer möglichen Verwendung zu strategischen Zwecken allein die Ausfuhr in ganz bestimmte Gebiete verboten ist. Ein derartiges Verbot genügt daher für sich genommen nicht, um die Ausfuhren dieser Waren aus dem Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie herausfallen zu lassen.

Zur ersten Frage

18 Artikel 15 der Sechsten Richtlinie lautet:

*"Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:*

*1. Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten ausserhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes versandt oder befördert werden;*

*2. ..."*

*19 Getreu dem Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität, auf dem die Sechste Richtlinie beruht, wird in dieser Bestimmung im Hinblick auf die Steuerbefreiung nicht zwischen erlaubten und unerlaubten Ausfuhren unterschieden. Wenn letztere Waren betreffen, die in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen, müssen sie folglich ebenso behandelt werden wie die erlaubten Ausfuhren dieser Waren.*

*20 Wie sich aus der elften Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie ergibt, gehört diese Bestimmung zu einer gemeinsamen Liste der Steuerbefreiungen, die im Hinblick auf eine gleichmässige Erhebung der eigenen Mittel der Gemeinschaft in den Mitgliedstaaten aufgestellt wurde. Diese Steuerbefreiungen sollen verhindern, daß die Verbraucher aus Nichtmitgliedstaaten Mehrwertsteuer zahlen müssen, da diese Steuer ausschließlich von den Verbrauchern der Gemeinschaft getragen werden soll.*

*21 Daraus folgt, daß diese Bestimmung es den Mitgliedstaaten nicht gestattet, eine Ausfuhr der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, die nach ihr steuerfrei ist. Diese Auslegung wird durch Artikel 17 Absatz 3 der Richtlinie bestätigt, wonach die Mitgliedstaaten jedem Steuerpflichtigen den Abzug oder die Erstattung der Mehrwertsteuer unter anderem insoweit gewähren, als die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner nach Artikel 15 befreiten Umsätze verwendet werden.*

*22 Soll also mit der Weigerung eines Mitgliedstaats, bei einem Ausfuhrumsatz eine in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung vorzunehmen, der Verstoß gegen eine nationale Bestimmung geahndet werden, nach der die Ausfuhr einer Genehmigung bedarf, so wird damit ein Ziel verfolgt, das zum Ziel der Sechsten Richtlinie in keiner Beziehung steht.*

*23 Auf die erste Frage ist somit zu antworten, daß Artikel 15 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, daß die darin vorgesehene Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen nicht versagt werden darf, wenn derartige Umsätze unter Verletzung nationaler Vorschriften ausgeführt werden, die Ausfuhren in Staaten, für die in keinem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften aufgrund nationaler Embargovorschriften eine Genehmigung in Aussicht gestanden hätte, von einer vorherigen Genehmigung abhängig machen.*

*24 Dem ist hinzuzufügen, daß mit dieser Feststellung in keiner Weise in die Befugnis der Mitgliedstaaten eingegriffen wird, Verstöße gegen ihre Rechtsvorschriften über die Genehmigung von Ausfuhren in bestimmte Drittländer durch geeignete Sanktionen, und zwar auch solche mit finanziellen Auswirkungen, zu ahnden.*

*Zur zweiten Frage*

*25 Angesichts der Antwort auf die erste Frage braucht über die zweite Vorlagefrage nicht entschieden zu werden.*

# Kostenentscheidung

*Kosten*

*26 Die Auslagen der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben hat, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.*

## Tenor

*Aus diesen Gründen*

*hat*

*DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)*

*auf die ihm vom Finanzgericht München mit Beschluß vom 23. März 1992 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:*

*Artikel 15 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ° Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, daß die darin vorgesehene Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen nicht versagt werden darf, wenn derartige Umsätze unter Verletzung nationaler Vorschriften ausgeführt werden, die Ausfuhren in Staaten, für die in keinem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften aufgrund nationaler Embargovorschriften eine Genehmigung in Aussicht gestanden hätte, von einer vorherigen Genehmigung abhängig machen.*