

Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts vom 21.03.2002 – C-395/00

Generalanwalt Jean Mischo

ECLI:EU:C:2002:209

Keine Entscheidung des Gerichtshofs. Dieses Dokument ist ein unabhängiger Entscheidungsvorschlag an den Gerichtshof. Der Gerichtshof ist daran nicht gebunden und kann anders entscheiden.

Ergebnis: Vorschlag an den Gerichtshof

Aus den vorangehenden Gründen möchte ich vorschlagen, auf die Fragen des Tribunale di Trento wie folgt zu antworten: Erste und dritte Frage Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren ist so auszulegen, dass der Wirtschaftsteilnehmer, der eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat, aber nicht rechtzeitig innerhalb der Frist von vier Monaten nach dem Versand der Waren von der nicht ordnungsgemäßen Erledigung des Verfahrens der Steueraussetzung Kenntnis erlangt hat, darüber offiziell von der zuständigen Behörde unterrichtet werden muss und dass die Frist von vier Monaten für den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, erst ab dem Zeitpunkt dieser Unterrichtung zu laufen beginnt. Artikel 20 Absatz 3 ist insoweit ungültig, als er für einen solchen Wirtschaftsteilnehmer keine Möglichkeit vorsieht, diesen Nachweis zu erbringen. Zweite Frage Treffen die betreffenden Waren nicht am Bestimmungsort ein, findet Artikel 20 Absatz 2 der Richtlinie keine Anwendung.

Schlussanträge des Generalanwalts

Jean Mischo

vom 21. März 2002

Einleitung

1 Das Tribunale di Trento (Italien) hat den Gerichtshof um eine Vorabentscheidung über Alkoholerzeugnisse ersucht, die im Verfahren der Aussetzung der Verbrauchsteuern befördert wurden.

Die anwendbaren gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften

2 Gemäß Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (im Folgenden: Richtlinie) findet diese auf Alkohol und alkoholische Getränke Anwendung.

3 Gemäß Artikel 4 Buchstabe a der Richtlinie gilt als zugelassener Lagerinhaber die natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs unter Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu bearbeiten, zu lagern, zu empfangen und zu versenden. Nach Artikel 4 Buchstabe c gilt als Verfahren der Steueraussetzung die steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung der Waren unter Steueraussetzung Anwendung findet.

4 Artikel 15 Absatz 3 der Richtlinie lautet:

Die mit der innergemeinschaftlichen Warenbeförderung verbundenen Risiken werden von der Sicherheitsleistung gemäß Artikel 13, die der Versender in seiner Eigenschaft als zugelassener Lagerinhaber gestellt hat, und gegebenenfalls durch eine gesamtschuldnerische Sicherheitsleistung des Versenders und des Beförderers gedeckt. Die Mitgliedstaaten können gegebenenfalls vom Empfänger eine Sicherheitsleistung verlangen. Die Einzelheiten der Sicherheitsleistung werden von den Mitgliedstaaten geregelt. Die Sicherheitsleistung muss für die gesamte Gemeinschaft gültig sein.

5 Gemäß Artikel 18 Absatz 1 der Richtlinie wird ungeachtet des etwaigen Einsatzes der elektronischen Datenverarbeitung jeder verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Verfahren der Steueraussetzung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten befördert wird, ein vom Versender ausgestelltes Begleitdokument beigegeben. Das Begleitdokument kann entweder ein Verwaltungsdokument oder ein Handelsdokument sein. Form und Inhalt dieses Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikels 24 der Richtlinie festgelegt.

6 Artikel 19 Absatz 4 der Richtlinie lautet: Bei einer Ausfuhr der verbrauchsteuerpflichtigen Waren wird das Verfahren der Steueraussetzung nach Artikel 4 Buchstabe c) dadurch erledigt, dass die Zollstelle, an der die Waren die Gemeinschaft verlassen, hierüber eine Bescheinigung ausstellt. Diese Zollstelle muss dem Versender die für ihn bestimmte bestätigte Ausfertigung des begleitenden Dokuments zurückschicken. Absatz 5 desselben Artikels bestimmt: Im Falle der Nichterledigung hat der Versender die Steuerbehörden seines Mitgliedstaats innerhalb einer von diesen gesetzten Frist hiervon zu unterrichten. Diese Frist darf jedoch drei Monate nach dem Zeitpunkt der Versendung der Waren nicht überschreiten.

7 Artikel 20 der Richtlinie lautet wie folgt:

1. Wurde während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit begangen, aufgrund derer eine Verbrauchsteuer entsteht, so wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat, in dem die Unregelmäßigkeit oder die Zuwiderhandlung begangen wurde, ungeachtet einer etwaigen Strafverfolgung von der natürlichen oder juristischen Person geschuldet, die gemäß Artikel 15 Absatz 3 eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat.

Wird die Verbrauchsteuer in einem anderen Mitgliedstaat als dem Abgangsmitgliedstaat erhoben, so unterrichtet der Mitgliedstaat, der die Verbrauchsteuern erhebt, die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats.

2. Wurde während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit festgestellt, ohne dass der Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit feststeht, so gilt sie als in dem Mitgliedstaat begangen, in dem sie festgestellt worden ist.

3. Treffen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht am Bestimmungsort ein und kann der Ort der Zuwiderhandlung oder der Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden, so gilt diese Zuwiderhandlung oder diese Unregelmäßigkeit unbeschadet des Artikels 6 Absatz 2 als in dem Abgangsmitgliedstaat begangen; der Abgangsmitgliedstaat erhebt die Verbrauchsteuern nach dem zum Zeitpunkt des Versands der Waren geltenden Satz, sofern nicht innerhalb von vier Monaten nach dem Versand der Waren der Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Zuwiderhandlung oder die Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden erbracht wird.

4. Wird vor Ablauf einer Frist von drei Jahren, ab dem Tag der Ausfertigung des Begleitpapiers gerechnet, der Mitgliedstaat ermittelt, in dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, so erhebt dieser Mitgliedstaat die Verbrauchsteuern zu dem Steuersatz, der zum Zeitpunkt des Versands der Waren gilt. In diesem Fall wird, sobald der Nachweis erbracht worden ist, dass die Verbrauchsteuer in diesem Mitgliedstaat entrichtet worden ist, die ursprünglich erhobene Verbrauchsteuer erstattet.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

8 Die Distillerie Fratelli Cipriani SpA (im Folgenden: Cipriani) betreibt seit etlichen Jahren eine Alkoholbrennerei. Zwischen Dezember 1996 und November 1997 beförderte sie als Versender und zugelassener Lagerinhaber im Sinne von Artikel 15 Absatz 3 der Richtlinie im Verfahren der Aussetzung von Verbrauchsteuern auf dem Weg durch einen oder mehrere Mitgliedstaaten mehrfach Alkoholerzeugnisse, die für die Ausfuhr in Drittländer bestimmt waren. Den Produkten war das von der

Richtlinie vorgesehene begleitende Verwaltungsdokument (im Folgenden: Verwaltungskodument) beigelegt.

9 Im Rahmen der Zusammenarbeit der Verwaltungen auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern ersuchten die italienischen Steuerbehörden die deutschen Behörden um ein Gutachten über verschiedene Verwaltungsdokumente. Die Untersuchungen ergaben, dass der Stempel auf diesen Verwaltungsdokumenten, mit dem bescheinigt werden sollte, dass die Ware das Gebiet der Gemeinschaft verlassen hatte, gefälscht war. Da dies den Tatbestand einer Unregelmäßigkeit im Sinne der einschlägigen nationalen Vorschriften erfüllte, forderte das Ufficio Tecnico di Finanza di Trento Cipriani mit am 16. März 1998 zugestelltem Bescheid auf, Verbrauchsteuern (zu dem beim Versand der Waren geltenden Steuersatz) in Höhe von insgesamt 6448573296 ITL für zwanzig im Verfahren der Steueraussetzung durchgeführte Beförderungen von neutralem Melassealkohol zu zahlen. Aus den gleichen Gründen forderte es Cipriani mit zwei weiteren Steuerbescheiden, die am 6. April 1998 zugestellt wurden, zur Zahlung von 19044116432 und 947034352 ITL für weitere zweiundsechzig Beförderungen von neutralem Melassealkohol auf.

10 Wie sich aus den Akten ergibt, erlangte Cipriani von der Fälschung der Stempel auf den Verwaltungsdokumenten erst Kenntnis, nachdem ihr die Bescheide wegen Zahlung der Verbrauchsteuern von den italienischen Steuerbehörden zugestellt worden waren. Diese Zustellung war nach Ablauf der in Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie festgelegten Frist von vier Monaten nach Versand der Waren erfolgt.

11 Cipriani hat beim vorlegenden Gericht Klage erhoben, mit der sie erstens einen Verbrauchsteueranspruch mit der Begründung verneint hat, dass die Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr auf dem Gebiet des Abgangsmitgliedstaats (im vorliegenden Fall: Italien) nicht nachgewiesen sei, zweitens die Anwendbarkeit der nationalen Vorschrift zur Umsetzung des Artikels 20 der Richtlinie mit dem Argument in Frage gestellt hat, dass die Verbrauchsteuern nur erhoben werden könnten, wenn die Unregelmäßigkeit oder die Zuwiderhandlung vorwerfbar sei, und drittens die Zuständigkeit der italienischen Verwaltung zur Steuererhebung bestritten hat, da diese nicht nachgewiesen habe, dass sie den tatsächlichen Bestimmungsort der Waren vergeblich zu bestimmen versucht habe. Mit der selben Begründung hat Cipriani auch die beiden im April 1998 zugestellten Zahlungsbescheide angefochten.

12 Das Ministero delle Finanze (Finanzministerium) hat vorgetragen, dass die Fälschung der Verwaltungsdokumente einer Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr in dem betreffenden Mitgliedstaat gleichkomme und es sich somit um eine unrechtmäßige Entnahme der Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung handele, so dass eine Verbrauchsteuerschuld entstanden sei. Die Verpflichtung zur Zahlung dieser Verbrauchsteuer treffe Cipriani als den Versender der Waren, der die Sicherheit geleistet habe, und zur Erhebung der Steuer sei die Italienische Republik befugt. Darüber hinaus treffe den Versender die Beweislast bezüglich der Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs und bezüglich des Ortes der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr und begründe nach Ablauf der Frist von vier Monaten die Zuständigkeit der Italienischen Republik als Abgangsstaat und Staat, in dem die Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung festgestellt worden sei, zur Erhebung der Verbrauchsteuern. Nach Ablauf der genannten Frist könne der Versender die besagten Beweise nicht mehr erbringen, um die Zuständigkeit des Staates zur Erhebung der Umsatzsteuer in Frage zu stellen.

13 Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass zur Lösung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits die Auslegung der Richtlinie erforderlich sei, und hat deshalb beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 im Fall, dass für die Ausfuhr auf dem Weg durch einen oder mehrere andere Mitgliedstaaten bestimmte Waren im Verfahren der Steueraussetzung im Sinne des Artikels 4 Buchstabe c dieser Richtlinie befördert werden, aber nicht

an ihrem Bestimmungsort eintreffen und der Ort, an dem die Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung begangen worden ist, nicht festgestellt werden kann, dahin auszulegen, dass der Abgangsmitgliedstaat die Verbrauchsteuern nur erheben kann, wenn derjenige, der eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat, rechtzeitig in die Lage versetzt worden ist, davon Kenntnis zu erlangen, dass das Verfahren der Steueraussetzung nicht erledigt ist, so dass er innerhalb von vier Monaten nach dem Versand der Waren den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Unregelmäßigkeit oder die Zuwiderhandlung tatsächlich begangen worden ist, zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden erbringen kann?

2. Falls Frage 1 bejaht wird:

Gilt diese Auslegung unter denselben Umständen auch, wenn der Abgangsmitgliedstaat gleichzeitig der Mitgliedstaat ist, in dem die Zuwiderhandlung oder die Unregelmäßigkeit festgestellt worden ist, oder gilt in diesem Fall die Vermutung des Artikels 20 Absatz 2 der Richtlinie? Darf, falls diese Vermutung gilt, der Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Unregelmäßigkeit oder die Zuwiderhandlung tatsächlich begangen worden ist, erbracht werden und unterliegt dieser Nachweis der in Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie vorgesehenen Frist?

3. Falls Frage 1 verneint wird:

Ist Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie 92/12 unter denselben Umständen dahin auszulegen, dass derjenige, der eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat und nicht rechtzeitig in die Lage versetzt worden ist, von der Nichterledigung des Verfahrens der Steueraussetzung Kenntnis zu erlangen, den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung tatsächlich begangen worden ist, auch nach Ablauf der Frist von vier Monaten nach dem Versand der Waren erbringen darf?

Beurteilung

Zur ersten Frage

14 Mit der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die zuständige Behörde, die die Verbrauchsteuern erheben darf, den Versender der Waren, wenn der Vorgang nicht ordnungsgemäß abgeschlossen worden ist, davon unterrichten muss, dass das Verfahren der Steueraussetzung nicht erledigt ist, damit dieser innerhalb der in Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie festgelegten Frist von vier Monaten den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Zuwiderhandlung tatsächlich begangen worden ist, erbringen kann.

15 Cipriani ist der Auffassung, dass an den Versender eine entsprechende Nachricht geschickt werden müsse, und verweist dazu auf das Urteil in der Rechtssache Lensing und Brockhausen, in dem der Gerichtshof die auf das gemeinschaftliche Versandverfahren anwendbaren Vorschriften für den Fall ausgelegt hat, dass die Waren der Bestimmungszollstelle nicht gestellt werden. Ebenso wie die Kommission betont Cipriani die Ähnlichkeit zwischen dem gemeinschaftlichen Versandverfahren und der Beförderung von Waren unter Steueraussetzung.

16 In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass die auf das gemeinschaftliche Versandverfahren anwendbaren Bestimmungen so auszulegen seien, dass der Mitgliedstaat, zu dem die Abgangszollstelle gehöre, nur dann für die Erhebung der Eingangsabgaben zuständig sei, wenn er den Hauptverpflichteten darauf hingewiesen habe, dass dieser über eine Frist von drei Monaten verfüge, um den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Versandvorgangs oder den Ort, an dem die Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung tatsächlich begangen worden sei, zu erbringen.

17 Sowohl Cipriani als auch die Kommission machen geltend, dass dieser Grundsatz in Anbetracht der Ähnlichkeiten des Verfahrens der Steueraussetzung mit dem gemeinschaftlichen Versandverfahren auf das erstere Verfahren auszudehnen sei.

18 Das gemeinschaftliche Versandverfahren weist jedoch gegenüber der Verbrauchsteuerrichtlinie zwei wichtige Unterschiede auf.

19 Erstens sieht das gemeinschaftliche Versandverfahren vor, dass die Bestimmungszollstelle die Abgangszollstelle unterrichtet, wenn eine Warensendung nicht bei der Bestimmungszollstelle gestellt worden ist. Daraufhin hat die Abgangszollstelle den Hauptverpflichteten darüber zu unterrichten.

20 Artikel 19 Absatz 4 der Richtlinie sieht dagegen vor, dass die Zollstelle, an der die Waren die Gemeinschaft verlassen, die bestätigte Ausfertigung des begleitenden Verwaltungsdokuments direkt an den Versender und nicht an die zuständige Zollstelle des Abgangsmitgliedstaats zurückschicken muss.

21 Die Zollstelle, an der die Waren die Gemeinschaft verlassen, muss das Verwaltungsdokument innerhalb von fünfzehn Tagen nach dem Monat seines Eingangs bei ihr zurückschicken. Falls dies nicht innerhalb dieser Frist geschieht, d. h. bei Nichterledigung des Vorgangs, hat der Versender die Steuerbehörden seines Mitgliedstaats innerhalb einer von diesen gesetzten Frist hiervon zu unterrichten. Gemäß Artikel 19 Absatz 5 der Richtlinie darf diese Frist drei Monate nach dem Zeitpunkt der Versendung der Waren nicht überschreiten.

22 Der Versender wird demnach als erster über die Nichterledigung des Verfahrens der Steueraussetzung unterrichtet, und es ist seine Aufgabe, den zuständigen Steuerbehörden seines Mitgliedstaats dies mitzuteilen. Es ergibt sich deshalb zwangsläufig aus diesem System, dass eine Unterrichtung des Wirtschaftsteilnehmers durch die zuständigen Steuerbehörden nicht notwendig ist.

23 Zweitens sieht im Rahmen des gemeinschaftlichen Versandverfahrens die einschlägige Vorschrift, nämlich Artikel 11 a der Verordnung Nr. 1062/87 der Kommission, vor, dass die Abgangszollstelle dem Hauptverpflichteten mit der Mitteilung, dass die Sendung der Bestimmungszollstelle nicht gestellt worden sei und der Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit nicht ermittelt werden könne, gleichzeitig eine Frist setzt, innerhalb derer bei der Abgangszollstelle der Nachweis über die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens oder den Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit zu erbringen ist.

24 Da eine solche Fristsetzung in dem durch die Richtlinie begründeten System nicht vorgesehen ist und nicht dessen Konzept eines direkten Kontakts zwischen der Zollstelle, an der die Waren die Gemeinschaft verlassen, und dem Versender entspricht, müssen die zuständigen Steuerbehörden des Abgangsmitgliedstaats den Versender weder unterrichten noch ihm eine Frist vom Zeitpunkt seiner Unterrichtung an setzen.

25 Kann diese Regel jedoch auch in dem Fall Anwendung finden, auf den sich die erste Frage des vorlegenden Gerichts bezieht, nämlich wenn das vorgeschriebene Verfahren nicht ordnungsgemäß verlaufen ist, weil die Ausfertigung des an den Versender zurückgesandten Verwaltungsdokuments gefälscht war und der Versender dies nicht bemerken konnte? Dies führt mich zur dritten Frage, die so eng mit der ersten Frage verknüpft ist, dass ich die dritte Frage vor der zweiten behandeln und mit der ersten gemeinsam beantworten möchte.

Zur dritten Frage

26 Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob einem Wirtschaftsteilnehmer, der nicht rechtzeitig über die Nichterledigung des Verfahrens der Steueraussetzung unterrichtet worden ist, die Frist von vier Monaten entgegengehalten werden kann, innerhalb derer er den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung tatsächlich begangen worden ist, hätte erbringen müssen.

27 Zunächst sei noch einmal darin erinnert, dass der Versender normalerweise von einer Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit erfährt, wenn die Zollstelle, an der die Waren die Gemeinschaft verlassen, ihm die für ihn bestimmte Ausfertigung des Verwaltungsdokuments nicht zurückschickt.

28 Geht ihm dieses Dokument nicht zu, muss er zwangsläufig daraus schließen, dass die Waren nicht an ihrem Bestimmungsort eingetroffen sind, und sich sofort um eine Klärung der Situation bemühen. Da er in diesem Fall innerhalb der Frist von vier Monaten nach dem Versand der Waren über die Wahrscheinlichkeit einer Zuwiderhandlung unterrichtet ist, muss er nach der Richtlinie auch innerhalb dieser Frist den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, erbringen.

29 Der vorliegende Fall liegt jedoch völlig anders. Der betroffene Wirtschaftsteilnehmer hat nämlich ein Verwaltungsdokument mit den Stempeln und Unterschriften erhalten, die normalerweise dort vorhanden sein müssen. Er konnte deshalb annehmen, dass alles in Ordnung und nichts Weiteres zu unternehmen war.

30 Im Vorlagebeschluss heißt es dazu, dass Cipriani keinen Anlass gehabt habe, an der Echtheit des Dokuments zu zweifeln. Deshalb sei es Cipriani objektiv unmöglich gewesen, eine Unregelmäßigkeit, d. h. die Fälschung der Stempel auf dem Verwaltungsdokument, zu erkennen.

31 Somit trifft den Wirtschaftsteilnehmer im vorliegenden Fall keine Verantwortung dafür, dass er die Unregelmäßigkeit erst nach Ablauf der Frist von vier Monaten entdeckt hat, nachdem ihm die zuständigen nationalen Behörden nach dem Ablauf dieser Frist einen Steuerbescheid geschickt hatten.

32 Man könnte hier freilich einwenden, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Zollrecht der Wirtschaftsteilnehmer und nicht die Allgemeinheit die Folgen einer möglichen Nichterfüllung seiner Vertragspartner zu tragen hat. Genauso verhält es sich im Übrigen, wenn dieser Wirtschaftsteilnehmer durch gefälschte Bescheinigungen getäuscht worden ist.

33 Diese Rechtsprechung betraf jedoch eine andere Frage, nämlich ob der Wirtschaftsteilnehmer unter den oben beschriebenen Umständen die Abgaben nicht zu entrichten brauchte.

34 Hier geht es jedoch um die Frage, ob der Wirtschaftsteilnehmer in einer solchen Situation seine grundlegenden Verfahrensrechte behält. Die Frage nach seiner Zahlungsverpflichtung stellt sich erst später. Es besteht deshalb kein Grund, diese Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall zu übertragen. Dass der Wirtschaftsteilnehmer nach dieser Rechtsprechung weiterhin das den betreffenden Geschäften anhaftende finanzielle Risiko trägt, hat nämlich keinen Einfluss auf das Schicksal seiner Verfahrensrechte.

35 Ich teile deshalb den sowohl von der Kommission als auch von der portugiesischen Regierung und Cipriani vertretenen Standpunkt, dass eine Frist nur schwerlich als zumutbar angesehen werden kann, wenn sie zu dem Zeitpunkt bereits abgelaufen ist, zu dem der Wirtschaftsteilnehmer, dessen Sorgfalt und guter Glaube außer Frage stehen, über die Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung unterrichtet wird.

36 Nach ständiger Rechtsprechung erfordert nämlich der fundamentale Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte, dass eine Person, gegen die eine für sie nachteilige Maßnahme getroffen wird, auch dann ihren Standpunkt gebührend zur Geltung bringen können muss, wenn spezielle Verfahrensregeln fehlen.

37 Wie die Kommission zu Recht hervorhebt, gilt dies auch für den Fall, wenn die betreffende Maßnahme von einer nationalen Behörde getroffen wird, die Gemeinschaftsrecht im Rahmen einer gebundenen Kompetenz anwendet.

38 War es dem Wirtschaftsteilnehmer, der eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat, objektiv unmöglich, rechtzeitig von einer Unregelmäßigkeit oder wahrscheinlichen Zuwiderhandlung Kenntnis zu erlangen, kann ihm somit die in Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie vorgesehene Frist nicht entgegengehalten werden.

39 Daraus ergibt sich, dass einem solchen Beteiligten eine neue Frist eingeräumt werden muss, die mit der offiziellen Unterrichtung durch die Steuerbehörden beginnt, dass das Verfahren der

Steueraussetzung nicht ordnungsgemäß erledigt ist.

40 Entsprechend dem Hinweis der Kommission ist nicht die Frist als solche ein Problem. Sowohl die wirksame Durchsetzung des Steuerrechts als auch die Rechtssicherheit verlangen, dass der Wirtschaftsteilnehmer, dem es nach Ablauf einer angemessenen Frist nicht gelungen ist, den vorgeschriebenen erforderlichen Nachweis zu erbringen, nicht mehr die Zahlung der Verbrauchsteuern verweigern kann. Andernfalls würde die Erhebung dieser Steuern nämlich illusorisch.

41 Es ist im Übrigen auch nicht die Länge der Frist, die die Schwierigkeiten verursacht. Wie bereits oben dargelegt und wie übrigens auch die Kommission in anderen Fällen geltend gemacht hat, ist nämlich eine Frist von vier Monaten zur Erbringung des erforderlichen Nachweises nicht unangemessen, selbst wenn man dazu sagen muss, dass der Wirtschaftsteilnehmer in der Praxis nur über einen kürzeren Zeitraum verfügt, weil die Zeit für die Beförderung der Waren zum Empfänger und der diesem von der Richtlinie eingeräumte Zeitraum für die Rücksendung des Verwaltungsdokuments abzuziehen ist.

42 Daraus folgt, dass das eigentliche Problem des Artikels 20 Absatz 3 der Richtlinie der Beginn der viermonatigen Frist ist.

43 Die Kommission glaubt, hier eine Lösung im Wege der Auslegung der Richtlinie finden zu können. Die Richtlinie sei, mit anderen Worten, nicht als ungültig, sondern lediglich als in gewisser Hinsicht unvollständig anzusehen, und könne daher so ausgelegt werden, dass sie mit dem fundamentalen Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte vereinbar sei.

44 Die Kommission führt hierzu zwei Argumente an.

45 Erstens führe eine wortgetreue Anwendung der Richtlinie zu einer Frist, die angesichts der Realitäten des Geschäftslebens in den meisten Fällen abgelaufen sei, bevor der Wirtschaftsteilnehmer Gelegenheit gehabt habe, sich auf diese zu berufen. Eine solche Auslegung würde die praktische Wirksamkeit von Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie somit in Frage stellen.

46 Nach ständiger Rechtsprechung sei es jedoch eine der Auslegungsregeln des Gemeinschaftsrechts, eine Vorschrift in Übereinstimmung mit ihrer praktischen Wirksamkeit auszulegen. Die Vorschrift müsse also in einer Weise ausgelegt werden, die ihre praktische Wirksamkeit wahre.

47 Zweitens sei ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung eine Vorschrift so auszulegen, dass sie mit dem Vertrag und erst recht als mit den fundamentalen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts vereinbar sei, zu denen auch die Wahrung der Verteidigungsrechte zähle.

48 Wie bestechend diese Argumente auch immer sein mögen, sind sie doch nur scheinbar unangreifbar. Tatsächlich bringen sie zum Ausdruck, was man vielleicht als wünschenswert ansehen könnte, aber nicht unbedingt das, was möglich ist.

49 Nach der Rechtsprechung, auf die sich die Kommission bezieht, ist eine Vorschrift, wenn möglich, in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der praktischen Wirksamkeit und den Grundrechten auszulegen.

50 Diese Rechtsprechung, die Fälle betraf, in denen die streitige Vorschrift nicht so klar wie im vorliegenden Fall war, lässt jedoch nicht erkennen, wann ein solcher Fall anzunehmen ist.

51 Die Argumentation der Kommission selbst weckt aber insoweit schon Bedenken.

52 Wenn die Kommission geltend macht, dass einer wortgetreuen Anwendung des Artikels 20 Absatz 3 der Richtlinie im Normalfall nichts entgegenstehe, widerspricht sie sich selbst mit ihrem auf das Argument der praktischen Wirksamkeit gestützten Hinweis, dass diese Vorschrift bei einer solchen Auslegung in zahlreichen Fällen toter Buchstabe bliebe.

53 In jedem Fall erscheint mir die Tatsache, dass die Regelung in einer Reihe von Fällen Anwendung finden kann, nicht erheblich zu sein, wie groß diese Anzahl im Übrigen auch sein mag. Dass die Unvereinbarkeit der Regelung mit den Grundrechten bloß auf ihrer Unvollständigkeit oder auf einer

anderen Ursache beruht, ändert nämlich nichts an der Unvereinbarkeit oder deren Tragweite. Letztere hat nichts mit der Frage zu tun, ob die Grundrechtsverletzung auf dem beruht, was in der Regelung vorgesehen ist, oder auf dem, was dort nicht vorgesehen ist.

54 Auch wenn dies selten ist, kann eine schwerwiegende Verletzung der Grundrechte deshalb auch darauf zurückzuführen sein, dass der Gesetzgeber es einfach unterlassen hat, einen bestimmten Tatbestand zu erfassen. So hat der Gerichtshof eine Vorschrift mit der Begründung bereits für ungültig erklärt, dass ihre Rechtswidrigkeit eher in dem liege, was sie nicht vorsehe, als in irgendeinem Text ihres Wortlauts.

55 Zudem ist die von der Kommission auf der Grundlage der oben behandelten Argumente vorgeschlagene Lösung im Hinblick auf die Wahrung der Grundrechte keineswegs jeder Kritik entzogen. Nach dem Vorschlag der Kommission wäre nämlich die normale Regelung, d. h. die Frist von vier Monaten vom Versand der Waren an, anzuwenden, wenn der Wirtschaftsteilnehmer vor Ablauf der Frist über die Zuwiderhandlung oder die Unregelmäßigkeit in der einen oder der anderen Weise unterrichtet wird. Wird er dagegen erst nach Fristablauf unterrichtet, müsste ihm nach Auffassung der Kommission eine Frist von vier Monaten von dem Zeitpunkt an eingeräumt werden, zu dem er von der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich Kenntnis erlangt hat.

56 Es ist ohne Weiteres klar, dass diese Lösung je nach dem Zeitpunkt, zu dem die Wirtschaftsteilnehmer von der Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung Kenntnis erlangt haben, zu einer sehr unterschiedlichen Behandlung führt. Eine Rechtfertigung hierfür ist jedoch nicht ersichtlich.

57 So würde ein Wirtschaftsteilnehmer, der eine Woche vor Ablauf der Frist von vier Monaten nach dem Versand der Ware unterrichtet wird, alles in allem nur über eine Woche verfügen, um den vorgeschriebenen Nachweis zu erbringen. Dagegen würde ein anderer, der eine Woche später, gerade nach Ablauf der Frist benachrichtigt wird, über eine Frist von vier Monaten verfügen, um denselben Nachweis zu erbringen.

58 Die Kommission trägt nichts zur Rechtfertigung einer derartig unterschiedlichen Behandlung vor, und es lässt sich auch kaum etwas dafür anführen.

59 Bedeutet dies also, dass im vorliegenden Fall eine Auslegung ausgeschlossen ist und der Gerichtshof nur die Ungültigkeit des Artikels 20 Absatz 3 der Richtlinie feststellen kann? Ich meine, ja.

60 Die von der Kommission vorgeschlagene Vorgehensweise käme der Anfügung eines zusätzlichen Absatzes an diese Vorschrift gleich, der den vorliegenden Sachverhalt als Ausnahme von der allgemeinen Regel erfassen würde.

61 Eine solche Vorgehensweise geht meines Erachtens jedoch eindeutig über das hinaus, was sich noch unter den Begriff der Auslegung fassen lässt. Der Wortlaut der streitigen Vorschrift ist äußerst klar. Der Wortsinn selbst lässt im vorliegenden Fall keinen Raum für irgendwelche Zweifel. Der Gesetzgeber hat die von der Kommission vorgeschlagene Unterscheidung nicht getroffen, und es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass er dies wollte.

62 Der Fall läge anders, wenn der Gesetzgeber eine klärungsbedürftige Unterscheidung getroffen hätte. Dann befänden wir uns zweifelsohne im Bereich der Auslegung. Dagegen kann der Richter sich nicht unter dem Vorwand der Auslegung an die Stelle des Gesetzgebers setzen, indem er Unterscheidungen in die streitige Vorschrift hineinliest, die der Gesetzgeber selbst nicht getroffen hat.

63 Der alte römische Rechtslehrsatz *Ubi lex non distinguit nee nos distinguere debemus* hat nichts von seiner Geltung eingebüßt.

64 Ich bin deshalb der Ansicht, dass der Versuch der Kommission, diese Vorschrift auszulegen, statt deren Ungültigkeit festzustellen, zum Scheitern verurteilt ist.

65 Zwar hat das vorlegende Gericht nur nach der Auslegung der Vorschrift und nicht nach deren Gültigkeit gefragt. Der Gerichtshof kann jedoch nach seiner ständigen Rechtsprechung eine Frage umformulieren, um dem nationalen Gericht eine sachgerechte Antwort zur Lösung des Rechtsstreits zu geben. Im vorliegenden Fall verlangt eine solche Antwort die Prüfung der Gültigkeit der betreffenden Vorschrift, auch wenn das vorlegende Gericht nur nach deren Auslegung gefragt hat.

66 Da es Sache des Gerichtshofes ist, die notwendigen Elemente des Gemeinschaftsrechts herauszulösen, um dem vorlegenden Gericht eine sachgerechte Antwort zu geben, kann er insoweit nicht an die Entscheidung des vorlegenden Gerichts gebunden sein, eine Frage nach der Auslegung und nicht nach der Prüfung der Gültigkeit zu stellen.

67 Aus den vorangehenden Ausführungen folgt, dass das vorlegende Gericht die Anwendung des Artikels 20 Absatz 3 der Richtlinie wegen seiner Unvereinbarkeit mit dem fundamentalen Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte ausschließen muss. Diese Unvereinbarkeit kann auch nicht im Wege der von der Kommission vorgeschlagenen gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung ausgeräumt werden.

68 Da diese Unvereinbarkeit nicht auf der Frist als solcher, sondern auf der Wahl des Fristbeginns beruht, wird das vorlegende Gericht den Beginn dieser Frist, den die Richtlinie dem Wirtschaftsteilnehmer für die Erbringung des vorgeschriebenen Nachweises einräumt, auf den Zeitpunkt festsetzen müssen, zu dem die Steuerbehörde den Betroffenen z. B. durch einen Steuerbescheid darüber unterrichtet, dass das Verfahren nicht erledigt ist.

69 Es sei noch darauf hingewiesen, dass es gegebenenfalls Aufgabe des Gemeinschaftsgesetzgebers ist, die sich aus dem Urteil des Gerichtshofes ergebenden Folgerungen zu ziehen, um das Problem für die Zukunft zu lösen.

70 In Anbetracht der vorangegangenen Erwägungen möchte ich folgende Antwort auf die erste und die dritte Vorlagefrage vorschlagen:

Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren ist so auszulegen, dass der Wirtschaftsteilnehmer, der eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat, aber nicht rechtzeitig innerhalb der Frist von vier Monaten nach dem Versand der Waren von der nicht ordnungsgemäßen Erledigung des Verfahrens der Steueraussetzung Kenntnis erlangt hat, darüber offiziell von der zuständigen Behörde unterrichtet werden muss und dass die Frist von vier Monaten für den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, erst ab dem Zeitpunkt dieser Unterrichtung zu laufen beginnt. Artikel 20 Absatz 3 ist insoweit ungültig, als er für einen solchen Wirtschaftsteilnehmer keine Möglichkeit vorsieht, diesen Nachweis zu erbringen.

Zur zweiten Frage

71 Das vorlegende Gericht möchte mit der zweiten Frage wissen, ob die in Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie vorgesehene Möglichkeit des Wirtschaftsteilnehmers, den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit zu erbringen, auch im Fall des Absatzes 2 dieser Vorschrift besteht.

72 Es handelt es sich hier mit anderen Worten gewissermaßen um eine kumulative Anwendung der Absätze 2 und 3 des Artikels 20.

73 Dazu ist Artikel 20 der Richtlinie unter dem Gesichtspunkt seiner Systematik zu untersuchen.

74 Ziel dieses Artikels ist nämlich die Verhinderung von Kompetenzkonflikten zwischen Mitgliedstaaten, die beabsichtigen, Waren, die Gegenstand der Zuwiderhandlung waren, zu besteuern. Er bestimmt also den zuständigen Mitgliedstaat in den einzelnen von ihm erfassten Fällen.

75 Für den Fall, dass eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit festgestellt worden ist, ohne dass der Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit feststeht, sieht Absatz 2 als allgemeine Regel vor, dass der Mitgliedstaat zuständig ist, in dem die Zuwiderhandlung festgestellt wurde.

76 Absatz 3 ist dagegen nur anwendbar, wenn zusätzlich die Bedingung erfüllt ist, dass die betreffenden Waren nicht am Bestimmungsort eingetroffen sind. Für diesen Fall wird der Abgangsmitgliedstaat für zuständig erklärt.

77 Bei gleichzeitiger Anwendung dieser beiden Vorschriften auf ein und denselben Fall würde man demnach, wie die Kommission hervorhebt, zwei für die Besteuerung der Waren zuständige Mitgliedstaaten bestimmen. Ist der Mitgliedstaat, in dem die Zuwiderhandlung festgestellt worden ist, nicht gleichzeitig der Abgangsmitgliedstaat, ist ein Kompetenzkonflikt die Folge, obwohl die beiden in Artikel 20 Absätze 2 und 3 vorgesehenen Kompetenzregeln solche Konflikte gerade vermeiden oder jedenfalls regeln sollen.

78 Die Tatsache, dass im vorliegenden Fall die beiden Vorschriften denselben Mitgliedstaat, nämlich Italien bestimmen würden, bedeutet nicht, dass es unter Außerachtlassung ihres Wortlauts und der Systematik der Richtlinie möglich ist, sie kumulativ anzuwenden.

79 Es ist deshalb notwendig zu entscheiden, welche der beiden Vorschriften allein auf den bei dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit anzuwenden ist.

80 Das Gericht hat in seinem Vorlagebeschluss ausgeführt, dass die betreffenden Waren gemäß Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie nicht am Bestimmungsort eingetroffen sind. Die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift sind somit erfüllt, und Absatz 2 ist folglich auf unseren Fall nicht anwendbar.

81 Die folgenden Bemerkungen möchte ich deshalb nur der Vollständigkeit halber machen.

82 Die Absätze 1 und 2 des Artikels 20 der Richtlinie beziehen sich beide auf einen Fall, dass die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit während der Beförderung begangen worden ist. Dabei ist im Fall des Absatzes 1 der Ort der besagten Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit bekannt, im Fall des Absatzes 2 dagegen nicht.

83 Die Logik dieser Absätze schließt demnach die Möglichkeit eines Nachweises der Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs und damit auch die Anwendung des Artikels 20 Absatz 3 der Richtlinie über den entsprechenden Nachweis aus. Entscheidende Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Absätze 1 und 2 ist nämlich das Vorhandensein einer Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung.

84 Aus den vorangegangenen Erwägungen folgt, dass die zweite Frage wie folgt zu beantworten ist:

Treffen die betreffenden Waren nicht am Bestimmungsort ein, findet Artikel 20 Absatz 2 der Richtlinie keine Anwendung.

Ergebnis

85 Aus den vorangehenden Gründen möchte ich vorschlagen, auf die Fragen des Tribunale di Trento wie folgt zu antworten:

Erste und dritte Frage

Artikel 20 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren ist so auszulegen, dass der Wirtschaftsteilnehmer, der eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat, aber nicht rechtzeitig innerhalb der Frist von vier Monaten nach dem Versand der Waren von der nicht ordnungsgemäßen Erledigung des Verfahrens der Steueraussetzung Kenntnis erlangt hat, darüber offiziell von der zuständigen Behörde unterrichtet werden muss und dass die Frist von vier Monaten für den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, erst ab dem Zeitpunkt dieser

Unterrichtung zu laufen beginnt. Artikel 20 Absatz 3 ist insoweit ungültig, als er für einen solchen Wirtschaftsteilnehmer keine Möglichkeit vorsieht, diesen Nachweis zu erbringen.

Zweite Frage

Treffen die betreffenden Waren nicht am Bestimmungsort ein, findet Artikel 20 Absatz 2 der Richtlinie keine Anwendung.

Zitiervorschlag: Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts vom 21.03.2002 – C-395/00, ECLI:EU:C:2002:209

Quelle: curia.europa.eu, abgerufen 27.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Fassung in der Originalsprache (CURIA: <https://curia.europa.eu>)

Provided by nu:legal (<https://recht.nulegal.eu>), the leading open legal database: AI-first, expanding daily, German and European law and case law in full text, free, with an open API for AI agents. Text and data mining expressly permitted.

Herausgeber: Nulegal GmbH, Potsdam.

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/eugh/2002-03-21/c-395-00>