

Rechtssache C-570/20**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs****Eingangsdatum:**

28. Oktober 2020

Vorlegendes Gericht:

Cour de cassation (Frankreich)

Datum der Vorlageentscheidung:

21. Oktober 2020

Kassationsbeschwerdeführer:

BV

Kassationsbeschwerdegegnerin:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Gegenstand und Sachverhalt des Rechtsstreits:

- 1 BV übte bis zum 14. Juni 2011 eine Berufstätigkeit als Wirtschaftsprüfer aus. Im Anschluss an die Prüfung der Jahre 2009, 2010 und 2011 erstattete die Steuerverwaltung am 10. März 2014 Anzeige wegen Unregelmäßigkeiten in der Buchhaltung und wegen Einkommen- und Mehrwertsteuerbetrugs, insbesondere durch Verschleierung von Einnahmen, für die Mehrwertsteuer in Höhe von 82 507 Euro umgangen wurde.
- 2 Mit Urteil vom 23. Juni 2017 verurteilte das Tribunal correctionnel d'Annecy (Strafgericht Annecy) BV zu zwölf Monaten Freiheitsstrafe, da er zwischen dem 1. Januar 2010 und dem 14. Juni 2011 auf betrügerische Weise Umsätze der Festsetzung und der teilweisen oder vollständigen Entrichtung der Mehrwertsteuer entzogen habe.
- 3 Bei der Cour d'appel de Chambéry (Berufungsgericht Chambéry) beantragte BV einen Freispruch, da seine Verurteilung gegen den in Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verankerten Grundsatz *ne bis in idem* verstoße. Er brachte vor, dass gegen ihn auf der Grundlage desselben Sachverhalts

bereits ein Steuernacherhebungsverfahren geführt und Steuerstrafzuschläge in der Höhe von 40 % der hinterzogenen Abgaben verhängt worden seien. BV vertritt die Auffassung, dass die allgemeine Strenge des Strafsystems unverhältnismäßig sei.

- 4 Mit Urteil vom 13. Februar 2019 lehnte die Cour d’appel de Chambéry die Anwendung des Grundsatzes *ne bis in idem* aus folgenden Gründen ab:
- Art. 1741 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) sehe die Möglichkeit der Kumulierung straf- und steuerrechtlicher Sanktionen aus voneinander unabhängigen Straf- und Verwaltungsverfahren mit unterschiedlichen Gegenständen und Zielsetzungen vor;
 - die Regelung sei mit Art. 50 der Charta vereinbar, da der Conseil constitutionnel (Verfassungsrat) ihren Geltungsbereich folgendermaßen definiert habe:
 - sie beziehe sich nur auf die schwerwiegendsten Fälle der betrügerischen Verschleierung steuerpflichtiger Beträge, wobei sich diese *Schwere* aus der Höhe der hinterzogenen Abgaben, aus der Natur der Taten des Beschuldigten oder aus den Umständen ihrer Begehung ergeben könne;
 - die Summe der Sanktionen dürfe die höchste Sanktion, die für die einzelnen Verstöße vorgesehen sei, nicht überschreiten, und der Grundsatz der *Verhältnismäßigkeit* müsse angewendet werden.
- 5 Die Cour d’appel de Chambéry bestätigte das Urteil hinsichtlich der Ausführungen zur Schuld und verurteilte BV zu 18 Monaten Freiheitsstrafe.
- 6 Am 15. Februar 2019 legte BV bei der Cour de cassation (Kassationsgerichtshof, Frankreich) Kassationsbeschwerde ein.

2. Maßgebliche Bestimmungen:

A. Unionsrecht

Charta der Grundrechte der Europäischen Union

- 7 Art. 50 („Recht, wegen derselben Straftat nicht zweimal strafrechtlich verfolgt oder bestraft zu werden“) lautet:
- „Niemand darf wegen einer Straftat, derentwegen er bereits in der Union nach dem Gesetz rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren erneut verfolgt oder bestraft werden.“
- 8 Art. 52 definiert die Tragweite der gewährleisteten Rechte wie folgt:

„(1) Jede Einschränkung der Ausübung der in dieser Charta anerkannten Rechte und Freiheiten muss gesetzlich vorgesehen sein und den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten achten. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dürfen Einschränkungen nur vorgenommen werden, wenn sie erforderlich sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen.“

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

9 Art. 273 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

B. Französisches Recht

Code général des impôts

10 Art. 1729 sieht für Ungenauigkeiten oder vorsätzliche Auslassungen in Steuererklärungen eine steuerrechtliche Sanktion in Form eines Zuschlags von 40 bis 80 % der hinterzogenen Steuer vor.

11 Art. 1741 in der auf den gegenständlichen Fall anwendbaren Fassung, die auf dem Gesetz Nr. 2010-1658 vom 29. Dezember 2010 beruht, verbietet Steuerbetrug und sieht dafür eine strafrechtliche Sanktion vor. Steuerbetrug wird unabhängig von anwendbaren steuerrechtlichen Sanktionen mit einer Geldstrafe von 37 500 Euro und einer Freiheitsstrafe von fünf Jahren geahndet.

Rechtsprechung des Conseil constitutionnel (Verfassungsrat)

12 Der Conseil constitutionnel hat die Kumulierung von straf- und steuerrechtlicher Verfolgung und Sanktionen für Fälle der Verschleierung von steuerpflichtigen Beträgen, wie der unterlassenen Erklärung, mit den Grundsätzen der Erforderlichkeit und der Verhältnismäßigkeit von Straftat und Strafmaß für vereinbar erklärt.

13 Der Conseil constitutionnel ist der Auffassung, dass sich die straf- und steuerrechtlichen Verfahren ergänzen:

„... die Bestimmungen von Art. 1729 und die angefochtenen Bestimmungen von Art. 1741 ermöglichen es zusammen, die finanziellen Interessen des Staates und die steuerliche Gleichbehandlung zu schützen, indem gemeinsame Zwecke verfolgt werden, die zugleich abschreckend und repressiv sind. Die Erhebung des erforderlichen öffentlichen Beitrags und das Ziel der Bekämpfung von Steuerbetrug rechtfertigen die Einleitung komplementärer Verfahren in den schwersten Betrugsfällen. Auf die Kontrollen, aufgrund derer die Steuerverwaltung Geldsanktionen verhängt, können auch strafrechtliche Verfahren folgen, sofern und in der Form in der dies vom Gesetz vorgesehen ist.“

- 14 Der Conseil constitutionnel hat jedoch drei Auslegungsvorbehalte entwickelt, die diese Kumulierung einschränken:
- ein Steuerpflichtiger, der durch eine rechtskräftig gewordene gerichtliche Entscheidung aus einem materiellen Grund von der Steuer befreit wurde, kann nicht strafrechtlich wegen Steuerbetrugs verurteilt werden (erster Vorbehalt);
 - Art. 1741 des Code général des impôts, der Steuerbetrug unter Strafe stellt, ist nur auf die schwerwiegendsten Fälle der betrügerischen Verschleierung steuerpflichtiger Beträge oder unterlassener Erklärungen anwendbar, wobei sich diese Schwere aus der Höhe der hinterzogenen Abgaben, aus der Natur der Taten des Beschuldigten oder aus den Umständen ihrer Begehung ergeben kann (zweiter Vorbehalt);
 - wenn die Möglichkeit der Einleitung zweier Verfahren zu einer Kumulierung der Sanktionen führen kann, gibt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vor, dass die Gesamthöhe der verhängten Sanktionen keinesfalls den Höchstbetrag einer einzelnen Sanktion übersteigen darf (dritter Vorbehalt).

Rechtsprechung der Cour de cassation (Kassationsgerichtshof)

- 15 Bezüglich des zweiten Vorbehalts hinsichtlich der Schwere von Sachverhalten, die geeignet sind, zusätzlich zur verwaltungsrechtlichen Verfolgung eine strafrechtliche Verfolgung zu rechtfertigen, hat die Cour de cassation die Anwendungsmodalitäten folgendermaßen präzisiert:

„Wenn eine wegen Steuerbetrugs angeklagte Person vorbringt, wegen desselben Sachverhalts bereits eine steuerrechtliche Sanktion erhalten zu haben, obliegt es dem Strafrichter, nach Feststellung der Tatbestandsmerkmale der strafbaren Handlung gemäß Art. 1741 des Codes général des impôts und vor der Verhängung strafrechtlicher Sanktionen zu prüfen, ob der vorliegende Sachverhalt schwerwiegend genug ist, um die zusätzliche strafrechtliche Verfolgung zu rechtfertigen. Der Richter hat seine Entscheidung zu begründen, wobei sich die Schwere aus der Höhe der hinterzogenen Beträge, aus der Natur der Handlungen der beschuldigten Person oder aus den Umständen der Tatbegehung ergeben kann, darunter nicht zuletzt jene, die erschwerende Umstände darstellen. Ist der

Sachverhalt nicht schwerwiegend genug, kann der Richter keine Verurteilung in Betracht ziehen.“

- 16 Aus den Urteilen der Cour de cassation lassen sich Sachverhaltsmerkmale herausarbeiten, die für die vom Conseil constitutionnel festgelegten Kriterien kennzeichnend sind. Dies sind insbesondere wiederholtes Unterlassen von Erklärungen über einen langen Zeitraum trotz mehrfacher Mahnungen, die Eigenschaft eines der beiden Angeklagten als gewählter Abgeordneter des Staats, der Zugang zu Vermittlern im Ausland und die Höhe der hinterzogenen Abgaben.
- 17 Bezüglich des dritten Vorbehalts hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit der Kumulierung der straf- und steuerrechtlichen Sanktionen hat die Cour de cassation die Anwendungsmodalitäten folgendermaßen dargelegt:

„Wenn der Angeklagte vorbringt, wegen desselben Sachverhalts bereits eine rechtskräftige steuerrechtliche Sanktion erhalten zu haben, muss der Strafrichter den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nur beachten, wenn er eine gleichartige Strafe ausspricht“.
- 18 Daraus ergibt sich nach Ansicht der Cour de cassation, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht verkannt wird, wenn Richter einen Angeklagten, gegen den bereits rechtskräftige steuerrechtliche Strafen verhängt wurden, zu einer Freiheitsstrafe auf Bewährung verurteilen, sofern gegen ihn keine Geldstrafe verhängt wurde (vorstehend zitierte Urteile).
- 19 Der Auslegungsvorbehalt kann sich nur auf gleichartige Sanktionen beziehen, da seine Anwendung voraussetzt, dass der zuletzt entscheidende Richter die maximale Höhe der steuer- und strafrechtlichen Sanktionen vergleichen kann, um den Höchstbetrag zu ermitteln, der die Obergrenze bildet.

3. Standpunkt des Kassationsbeschwerdeführers:

- 20 Der Kassationsbeschwerdeführer wirft der Cour d'appel vor, zum einen Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union missachtet zu haben, indem sie Art. 1741 des Code général des impôts nicht unangewendet gelassen habe, dessen Bestimmungen in der Auslegung des Conseil constitutionnel weder klar noch genau seien, und sich zum anderen nicht vergewissert zu haben, dass die Belastung durch die Gesamtheit der gegen ihn verhängten Sanktionen nicht außer Verhältnis zu den ihm vorgeworfenen Unregelmäßigkeiten stehe.

4. Würdigung durch die Cour de cassation:

- 21 Nach Ansicht des Gerichtshofs sind die von den nationalen Steuerbehörden verhängten Verwaltungssanktionen und wegen Mehrwertsteuerstraftaten eingeleiteten Strafverfahren, da sie die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherstellen und Betrug bekämpfen sollen, als Durchführung der Art. 2 und 273

der Richtlinie 2006/112 sowie von Art. 325 AEUV und damit des Unionsrechts im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta anzusehen und müssen folglich das in Art. 50 der Charta verbürgte Recht wahren (vgl. Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).

22 Der Gerichtshof hat auch entschieden, dass eine Einschränkung des in Art. 50 der Charta verankerten Grundsatzes *ne bis in idem* auf Grundlage von Art. 52 Abs. 1 der Charta gerechtfertigt werden kann (vgl. Urteil vom 27. Mai 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

23 Mit Urteil vom 20. März 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, hat der Gerichtshof folgendes entschieden:

„1. Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, nach der eine Person, die die geschuldete Mehrwertsteuer nicht innerhalb der gesetzlichen Fristen abgeführt hat, in einem Strafverfahren verfolgt werden kann, obwohl sie wegen derselben Tat bereits mit einer bestandskräftigen Verwaltungssanktion strafrechtlicher Natur im Sinne von Art. 50 belegt wurde, sofern diese Regelung:

- eine dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung hat, die eine solche Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen rechtfertigen kann, nämlich die Bekämpfung von Mehrwertsteuerstraftaten, wobei mit den Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen komplementäre Zwecke verfolgt werden müssen,
- Regeln zur Gewährleistung einer Koordinierung enthält, mit der die zusätzliche Belastung, die sich für die Betroffenen aus einer Kumulierung von Verfahren ergibt, auf das zwingend Erforderliche beschränkt wird, und
- Regeln vorsieht, mit denen sichergestellt werden kann, dass die Schwere aller verhängten Sanktionen auf das im Verhältnis zur Schwere der betreffenden Straftat zwingend Erforderliche beschränkt wird.

2. Es ist Sache des nationalen Gerichts, sich unter Berücksichtigung aller Umstände des Ausgangsverfahrens zu vergewissern, dass die Belastung, die sich für den Betroffenen aus der Anwendung der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Regelung und aus der dieser zufolge zulässigen Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen konkret ergibt, nicht außer Verhältnis zur Schwere der begangenen Straftat steht.“

24 Es lässt sich nicht bestreiten, dass die gegenständliche Regelung insbesondere die Bekämpfung von Mehrwertsteuerstraftaten bezweckt, mit dem Ziel, die Erhebung der gesamten geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten, und damit eine dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung verfolgt, die eine Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen strafrechtlicher Natur rechtfertigen kann, mit denen komplementäre Zwecke verfolgt werden.

- 25 Erstens darf eine Einschränkung des Grundsatzes *ne bis in idem* nach Ansicht des Gerichtshofs nur erfolgen, wenn sie erforderlich ist, und sie muss zu diesem Zweck „klare und präzise Regeln aufstellen, die es den Bürgern ermöglichen, vorherzusehen, bei welchen Handlungen und Unterlassungen eine solche Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen in Frage kommt“ (Urteil vom 20. März 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, Rn. 49).
- 26 In diesem Urteil hat der Gerichtshof die Ansicht vertreten, dass die italienische Regelung „klar und präzise vorsieht, unter welchen Umständen bei Nichtabführung der geschuldeten Mehrwertsteuer eine Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen strafrechtlicher Natur in Frage kommt“. Er hat auch festgestellt, dass diese Regelung festlegt, „unter welchen Voraussetzungen die Nichtabführung der geschuldeten Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlichen Fristen mit einer Verwaltungsanktion strafrechtlicher Natur geahndet werden kann ... und auch eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zwei Jahren wegen einer solchen Unterlassung verhängt werden [kann], wenn diese eine Jahressteuererklärung über einen Mehrwertsteuerbetrag von mehr als 50 000 Euro betrifft“ (Urteil vom 20. März 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, Rn. 50 und 51).
- 27 Nach Ansicht des Kassationsbeschwerdeführers erfüllt die französische Regelung diese Voraussetzung der Klarheit und Vorhersehbarkeit der straf- und steuerrechtlichen Kumulierung nicht.
- 28 Es ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die genannten Art. 1741 und 1729 des Code général des impôts eine genaue Definition der Handlungen und Unterlassungen enthalten, die sowohl straf- als auch steuerrechtlich verfolgt werden können.
- 29 Zum anderen ist gemäß dem durch den Conseil constitutionnel festgelegten Auslegungsvorbehalt die Möglichkeit, einen bereits mit einer Steuersanktion belegten Steuerpflichtigen strafrechtlich zu verurteilen, auf bestimmte Fälle beschränkt, nämlich die schwersten Fälle betrügerischer Verschleierungen oder unterlassener Erklärungen. Diese Schwere kann sich aus der Höhe der hinterzogenen Abgaben, aus der Natur der Handlungen des Beschuldigten, oder aus den Umständen der Tatbegehung ergeben.
- 30 Außerdem wurden in der Rechtsprechung der Cour de cassation die Sachverhaltsmerkmale herausgearbeitet, die die Anwendung dieser Kriterien präzisieren. Die Cour de cassation hat auch ergänzt, dass die erschwerenden Umstände nach Art. 1741 des Code général des impôts geeignet sind, das Merkmal der Schwere zu erfüllen.
- 31 Die Voraussetzung der Schwere des Steuerbetrugssachverhalts ergibt sich jedoch nicht allein aus der Höhe der hinterzogenen Abgaben. Vielmehr können auch andere Faktoren wie Art und Umstände der Handlungen des Beschuldigten berücksichtigt werden.

- 32 Unter diesen Umständen ist die richtige Anwendung des Unionsrechts nicht derart offenkundig, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel bleibt.
- 33 Zweitens muss dem Gerichtshof zufolge „die Kumulierung von Sanktionen strafrechtlicher Natur von Regeln begleitet sein, mit denen sichergestellt werden kann, dass die Schwere aller verhängten Sanktionen der Schwere der betreffenden Straftat entspricht, wobei sich eine solche Anforderung nicht nur aus Art. 52 Abs. 1 der Charta ergibt, sondern auch aus dem in Art. 49 Abs. 3 der Charta verankerten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit von Strafen. Diese Regeln müssen die zuständigen Behörden dazu verpflichten, im Fall der Verhängung einer zweiten Sanktion dafür zu sorgen, dass die Schärfe aller verhängten Sanktionen nicht die Schwere der festgestellten Straftat überschreitet“ (Urteil vom 20. März 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, Rn. 55).
- 34 Andererseits hat der Gerichtshof in einem anderen Urteil vom selben Tag festgestellt, dass die italienische Regelung im Bereich der Marktmanipulation keine Gewähr dafür bietet, dass die Schwere aller verhängten Sanktionen auf das beschränkt bleibt, was aufgrund der Schwere der betreffenden Straftat zwingend erforderlich ist (Urteil vom 20. März 2018, Garlsson Real Estate u. a., C-537/16, EU:C:2018:193). So hat er festgestellt, dass diese Regelung nur vorsieht, dass sich, wenn wegen derselben Tat eine Geldstrafe und eine Geldbuße als Verwaltungssanktion strafrechtlicher Natur verhängt wurden, die Erhebung der Geldstrafe auf den Teil beschränkt, der den Betrag der Geldbuße übersteigt, und dass diese Regelung nur die Kumulierung von Geldstrafen und Geldbußen und nicht die Kumulierung einer Geldbuße als Verwaltungssanktion strafrechtlicher Natur mit einer Freiheitsstrafe betrifft (Rn. 60).
- 35 Der Kassationsbeschwerdeführer wirft der Cour d’appel vor, sich nicht vergewissert zu haben, dass die sich aus allen gegen ihn verhängten Sanktionen ergebende Belastung im Hinblick auf die betreffende Straftat nicht unverhältnismäßig sei, was voraussetze, sich mit der Vorfrage auseinander zu setzen, ob die französische Regelung die Voraussetzung der Verhältnismäßigkeit der Kumulierung straf- und steuerrechtlicher Sanktionen abstrakt erfülle.
- 36 Es ist darauf hinzuweisen, dass die französische Regelung in Anwendung des vom Conseil constitutionnel geschaffenen Auslegungsvorbehalts zum einen die strafrechtliche Verfolgung auf Taten einer gewissen Schwere beschränkt, für die der nationale Gesetzgeber u. a. neben einer Geldstrafe eine Freiheitsstrafe vorgesehen hat.
- 37 Zum anderen ist im Rahmen der Anwendung eines weiteren vom Conseil constitutionnel geschaffenen Auslegungsvorbehalts die Möglichkeit der Kumulierung von Sanktionen durch das Verbot beschränkt, den Höchstbetrag einer einzelnen Sanktion zu überschreiten. Diese Regelung betrifft jedoch nur gleichartige Sanktionen, und zwar Geldsanktionen.

- 38 Unter diesen Umständen ist die richtige Anwendung des Unionsrechts nicht derart offenkundig, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel bleibt.

5. Zur Vorabentscheidung vorgelegte Fragen:

- 39 Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden daher folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Ist das Gebot der Klarheit und Vorhersehbarkeit der Umstände, unter denen Verschleierungen bei Erklärungen im Bereich der geschuldeten Mehrwertsteuer zu einer Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen strafrechtlicher Natur führen können, durch nationale Vorschriften wie die oben dargelegten erfüllt?
 2. Ist das Gebot der Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit der Kumulierung solcher Sanktionen durch nationale Vorschriften wie die oben dargelegten erfüllt?

ARBEITSDOKUMENT