

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

5. Juli 1988 *

In der Rechtssache 269/86

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Hoge Raad der Nederlanden in dem bei diesem Gericht anhängigen Rechtsstreit

W. J. R. Mol, Haule,

gegen

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Leeuwarden,

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie (77/388) 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)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten O. Due, der Richter T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris und T. F. O'Higgins,

Generalanwalt: G. F. Mancini

Kanzler: B. Pastor, Verwaltungsrätin

Beteiligte, die Erklärungen abgegeben haben:

— W. J. R. Mol, vertreten durch Rechtsanwalt De Wal,

— die Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch Herrn Seidel und Herrn Dittich als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

- die Französische Republik, vertreten durch Herrn Guillaume und Herrn Botte als Bevollmächtigte,
- das Königreich der Niederlande, vertreten durch Herrn Jacobs und Herrn Borchardt als Bevollmächtigte,
- die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Herrn Buhl und Rechtsanwalt Mees als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts und auf die mündliche Verhandlung vom 29. Oktober 1987,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 21. April 1988,

folgendes

Urteil

- 1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Urteil vom 29. Oktober 1986, beim Gerichtshof eingegangen am 5. November 1986, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie (77/388) 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 Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der niederländischen Finanzverwaltung und Herrn Mol, der unter Verstoß gegen das niederländische Betäubungsmittelgesetz Amphetamine verkauft hatte; streitig ist, ob dieser Handel mit Amphetaminen der Mehrwertsteuer unterliegt. Der Gerechthof Leeuwarden gab der Verwaltung recht. Daraufhin legte Mol Kassationsbeschwerde ein, mit der er unter anderem geltend machte, die betreffenden Geschäfte könnten wegen ihrer Illegalität nicht der Mehrwertsteuer unterworfen werden.

- 3 Der Hoge Raad ist der Ansicht, dieser Rechtsstreit werfe ein Problem auf, das bisher in der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere im Urteil vom 28. Februar 1984 in der Rechtssache 294/82 (Einberger II, Slg. 1984, 1177), nicht entschieden worden sei. Er hat deshalb dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Ist Artikel 2 der Sechsten Richtlinie so auszulegen, daß Lieferungen von Amphetaminen, die im Inland gegen Entgelt ausgeführt werden, nicht der Mehrwertsteuer unterworfen werden können, wenn diese Lieferungen gesetzlich verboten sind?“

- 4 Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts des Ausgangsrechtsstreits und der vor dem Gerichtshof abgegebenen Erklärungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt ist im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.
- 5 Zunächst ist festzustellen, daß die Frage des vorlegenden Gerichts in Wirklichkeit aus zwei Teilen besteht: Zuerst ist zu klären, ob Artikel 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, daß bei der unerlaubten Lieferung von Betäubungsmitteln, die im Inland gegen Entgelt ausgeführt wird, keine Umsatzsteuerschuld entsteht; bejahendenfalls stellt sich die weitere Frage, ob auch die unerlaubte Lieferung von Amphetaminen dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer entzogen ist.

Zum ersten Teil der Frage

- 6 In dem bereits erwähnten Urteil vom 28. Februar 1984 hat der Gerichtshof Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie dahin ausgelegt, daß bei der unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft, die nicht Gegenstand des von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke sind, keine Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht.
- 7 Mol und die Kommission sind der Ansicht, diese Rechtsprechung müsse auf den Bereich der Inlandsumsätze übertragen werden. Der Gerichtshof habe seine Entscheidung nämlich im wesentlichen auf die Erwägung gestützt, daß Betäubungs-

mittel als solche einem vollständigen Einfuhr- und Verkehrsverbot in der Gemeinschaft unterlägen; daher falle auch die Lieferung derartiger Betäubungsmittel im Inland nicht in den Geltungsbereich der Sechsten Richtlinie.

- 8 Die niederländische und die französische Regierung sowie die Bundesregierung machen geltend, das genannte Urteil betreffe nur die unerlaubte Einfuhr von Betäubungsmitteln und präjudiziere daher nicht die Entscheidung über deren Lieferung im Inland, zumal der Gerichtshof in jenem Urteil ausdrücklich darauf hingewiesen habe, daß wirtschaftliche und rechtliche Unterschiede zwischen diesen beiden Umsätzen bestünden. Bei der Einfuhr sei der Entstehungsstatbestand für die Mehrwertsteuer nämlich im Kern derselbe wie für den Zoll, während die Lieferung im Inland nur steuerbar sei, wenn sie ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführe.
- 9 In Anbetracht dieser unterschiedlichen Argumente ist daran zu erinnern, daß die Mehrwertsteuer nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie Anwendung findet auf

„1) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

2) die Einfuhr von Gegenständen.“

- 10 In diesem Zusammenhang ist vorab festzustellen, daß sich der erste Teil der Vorabentscheidungsfrage des vorlegenden Gerichts ausschließlich auf die unerlaubte Lieferung von Betäubungsmitteln innerhalb des betreffenden Mitgliedstaats bezieht. Die Frage, ob ein derartiger Umsatz der Mehrwertsteuer unterliegt, war noch nicht Gegenstand der Rechtsprechung des Gerichtshofes; abgesehen von den Urteilen über die zollrechtliche Behandlung eingeschmuggelter Betäubungsmittel war der Gerichtshof in dem erwähnten Urteil vom 28. Februar 1984 nur mit der Auslegung von Artikel 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie im Zusammenhang mit der unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft befaßt. Jenes Urteil enthält keine Aussage zur Frage unerlaubter Lieferungen im Inland.

- 11 Da die Richtlinie keine ausdrücklichen Bestimmungen hierzu enthält, stellt sich zunächst die Frage, ob die unerlaubte Lieferung von Betäubungsmitteln im Inland einen steuerbaren Umsatz darstellt oder ob die Richtlinie dahin auszulegen ist, daß sie die Entscheidung darüber den Mitgliedstaaten überläßt.
- 12 Dazu ist festzustellen — wie der Gerichtshof in dem erwähnten Urteil in bezug auf die Einfuhr von Betäubungsmitteln ausgeführt hat —, daß die Richtlinie nicht dahin ausgelegt werden kann, als klammere sie diese Frage aus ihrem Anwendungsbereich aus. Diese Auslegung wäre unvereinbar mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel einer umfassenden Harmonisierung auf diesem Gebiet, insbesondere hinsichtlich des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer.
- 13 Sodann ist zu prüfen, ob sich aus dem Zusammenhang und der Zielsetzung der Sechsten Richtlinie ergibt, daß diese der Erhebung der Mehrwertsteuer auf Betäubungsmittel bei deren unerlaubter Lieferung im Inland entgegensteht.
- 14 Insoweit ist festzustellen, daß die Sechste Richtlinie auf die Artikel 99 und 100 EWG-Vertrag gestützt ist und die Harmonisierung bzw. Angleichung des Umsatzsteuerrechts der Mitgliedstaaten „im Interesse des Gemeinsamen Marktes“ zum Ziel hat. Nach ihrer dritten und vierten Begründungserwägung soll die Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zur effektiven Freizügigkeit der Personen, zur effektiven Liberalisierung des Güter-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs und zur Verflechtung der Volkswirtschaften sowie zur Verwirklichung eines gemeinsamen Marktes beitragen, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der mit einem echten Binnenmarkt vergleichbare Merkmale aufweist.
- 15 Da die Schädlichkeit der Betäubungsmittel allgemein anerkannt ist, ist ihr Vertrieb in allen Mitgliedstaaten verboten; lediglich ein streng überwachter Handel, der der Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke dient, ist davon ausgenommen. Wie der Gerichtshof in dem Urteil vom 28. Februar 1984 zur Frage ihrer unerlaubten Einfuhr in die Gemeinschaft bereits entschieden hat, unterliegen diese Erzeugnisse als solche in der Gemeinschaft einem vollständigen Einfuhr- und Verkehrsverbot. Der Gerichtshof hat weiter ausgeführt, daß derartige Erzeugnisse, deren Einfuhr in den Wirtschafts- und Handelskreislauf der Gemeinschaft völlig ausgeschlossen ist und deren unerlaubte Einfuhr nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben kann, zu den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über die

Definition der Bemessungsgrundlage und somit zu den Bestimmungen über das Entstehen einer Umsatzsteuerschuld in keinerlei Beziehung stehen.

- 16 Diese Erwägungen gelten auch für die Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Lieferung im Inland. Der unerlaubte Handel mit Betäubungsmitteln im Inland, der ebenfalls nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben kann, steht nämlich ebensowenig wie die unerlaubte Einfuhr dieser Betäubungsmittel in irgendeiner Beziehung zu den vorerwähnten Zielen der Sechsten Richtlinie und somit zum Entstehen einer Umsatzsteuerschuld.
- 17 Die gegenteilige Auffassung der drei Regierungen, die dem Verfahren beigetreten sind, scheint von der Befürchtung bestimmt zu sein, daß sich der unerlaubte Handel mit Betäubungsmitteln in der Rechtsprechung nicht von anderen illegalen wirtschaftlichen Tätigkeiten abgrenzen lasse, so daß durch eine steuerliche Begünstigung des illegalen Handels im allgemeinen der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität des Mehrwertsteuersystems verletzt werde.
- 18 Dazu ist festzustellen, daß der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität bei der Erhebung der Mehrwertsteuer tatsächlich eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbietet. Dies gilt jedoch nicht für die Lieferung von Erzeugnissen wie Betäubungsmittel, die insoweit besondere Merkmale aufweisen, als sie — mit Ausnahme eines streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke — schon nach ihrem Wesen in allen Mitgliedstaaten einem vollständigen Verbot unterliegen. In einer derartigen besonderen Situation, in der jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist, kann die Freistellung von der Mehrwertbesteuerung den Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität nicht berühren.
- 19 Aus demselben Grund kann den drei Regierungen auch nicht gefolgt werden, soweit sie sich in diesem Zusammenhang auf Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie berufen, wonach jede wirtschaftliche Tätigkeit der Mehrwertsteuer unterliegt, „gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“ sie ausgeübt wird. Zwar erfaßt diese Bestimmung mit der Definition des Begriffs des Steuerpflichtigen allgemein wirtschaftliche Tätigkeiten, ohne zwischen erlaubten und unerlaubten Tätigkeiten zu unterscheiden; dies ist jedoch für die steuerliche Behandlung von Betäubungsmitteln ohne Bedeutung, da diese Erzeugnisse bereits von dem in Artikel 2 der Sechsten Richtlinie festgelegten Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.

- 20 Diese Feststellung berührt in keiner Weise die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, Verstöße gegen ihre Betäubungsmittelvorschriften durch angemessene Sanktionen zu verfolgen, und zwar mit allen Rechtsfolgen auch finanzieller Art, die sich daraus ergeben können.
- 21 Auf den ersten Teil der Vorlagefrage ist daher zu antworten, daß Artikel 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, daß bei 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.

Zum zweiten Teil der Frage

- 22 Mit diesem Teil der Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Grundsatz, wonach die unerlaubte Lieferung von Betäubungsmitteln im Inland nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, auch für die unerlaubte Lieferung von Amphetaminen gilt.
- 23 Dazu ist zu bemerken, daß ausweislich der in diesem Vorabentscheidungsverfahren beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen der Handel mit Amphetaminen wegen deren anerkannter Schädlichkeit in allen Mitgliedstaaten allgemein verboten ist.
- 24 Diese Rechtslage findet völkerrechtlich ihre Entsprechung in dem Übereinkommen von 1971 über psychotrope Stoffe (*Recueil des traités des Nations unies*, 1019, Nr. 14956), dessen Ziel es ist, unter anderem den unerlaubten Verkehr mit Amphetaminen zu verhüten. Allerdings ist festzustellen, daß dieses Übereinkommen von einigen Mitgliedstaaten, darunter das Königreich der Niederlande, nicht unterzeichnet wurde, so daß es nicht als Grundlage für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts dienen kann.
- 25 Sodann ist festzustellen, daß es einige eng begrenzte und von den zuständigen Behörden streng kontrollierte Ausnahmen von dem im nationalen Recht der Mitgliedstaaten bestehenden Verbot des Handels mit Amphetaminen gibt. So gelten für die Mitgliedstaaten, die dem genannten Übereinkommen beigetreten sind, die

dort vorgesehenen Ausnahmen: Nach den Artikeln 5 Absatz 2 und 4 des Übereinkommens ist der Handel mit Amphetaminen für die Verwendung zu medizinischen und wissenschaftlichen Zwecken nicht verboten; zulässig sind außerdem das Mitführen geringer Mengen von Zubereitungen zum persönlichen Gebrauch durch internationale Reisende, die Verwendung psychotroper Stoffe in der Industrie zur Herstellung nichtpsychotroper Stoffe oder Erzeugnisse sowie die Verwendung derartiger Stoffe zum Tierfang durch ausdrücklich befugte Personen, unter der Voraussetzung jedoch, daß diese Verwendungsformen einer strengen Kontrolle durch die zuständigen Behörden unterliegen.

- 26 Für die Anwendung der Sechsten Richtlinie ist die Rechtslage bei Amphetaminen somit die gleiche wie bei Betäubungsmitteln. Amphetamine fallen deshalb nicht in den in Artikel 2 der Sechsten Richtlinie festgelegten Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer; etwas anderes gilt nur für eine streng überwachte Verwendung zu im nationalen Recht genau festgelegten Zwecken.
- 27 Der zweite Teil der Vorlagefrage ist also dahin zu beantworten, daß auch die unerlaubte Lieferung von Amphetaminen nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, soweit diese Erzeugnisse nicht Gegenstand des von den zuständigen Behörden streng überwachten Vertriebs sind.

Kosten

- 28 Die Auslagen der Bundesrepublik Deutschland, der Französischen Republik, des Königreichs der Niederlande und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem nationalen Gericht anhängigen Verfahren; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil vom 29. Oktober 1986 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

- 1) Artikel 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ist dahin auszulegen, daß bei 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.
- 2) Auch die unerlaubte Lieferung von Amphetaminen unterliegt nicht der Mehrwertsteuer, soweit diese Erzeugnisse nicht Gegenstand des von den zuständigen Behörden streng überwachten Vertriebs sind.

Due

Koopmans

Bahlmann

Kakouris

O'Higgins

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 5. Juli 1988.

Der Kanzler

Der Präsident der Sechsten Kammer

J.-G. Giraud

O. Due