fänger abgewälzt hatte. Die Richtlinie 78/583 vom 26. Juni 1978, die die Frist für die Durchführung der Richtlinie 77/388 bis zum 1. Januar 1979 verlängerte, hat nämlich keine Rückwirkung im Hinblick auf die von den Wirtschaftsteilnehmern vor ihrem Inkrafttreten getätigten Umsätze.

In der Rechtssache 70/83

betreffend ein dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag vom Niedersächsischen Finanzgericht in dem vor diesem anhängigen Rechtsstreit

GERDA KLOPPENBURG

gegen

FINANZAMT LEER

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 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) und von Artikel 1 der Neunten Richtlinie 78/583 des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. L 194, S. 16)

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten J. Mertens de Wilmars, der Kammerpräsidenten T. Koopmans, K. Bahlmann und Y. Galmot, der Richter P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling und C. Kakouris,

Generalanwalt P. VerLoren van Themaat
Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

folgendes

# URTEIL

## Tatbestand

Der Sachverhalt, der Verfahrensablauf und die nach Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG eingereichten schriftlichen Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

### I — Tatbestand und schriftliches Verfahren

1. In der Bundesrepublik Deutschland unterliegen alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Nach § 4 Nummer 8 des Umsatzsteuergesetzes (im folgenden UStG 1973) in der Fassung vom 16. November 1973 (Bundesgesetzblatt 1973, I, S. 1682) waren u. a. Kreditgewährungen, die Vermittlung der Umsätze von Wertpapieren und gesetzlichen Zahlungsmitteln sowie die Verwaltung von Krediten, nicht jedoch die Vermittlung von Krediten von der Umsatzsteuer ausgenommen. Die Vermittlung von Krediten wurde vom 1. Januar 1980 an durch § 4 Nummer 8 Buchstabe a in der Fassung des Gesetzes zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze vom 26. November 1979 (Bundesgesetzblatt 1979, I, S. 1953; im folgenden UStG 1980) von der Umsatzsteuer befreit.

2. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, Frau Gerda Kloppenburg (im folgenden: Klägerin), wohnhaft in Uplengen, betreibt eine Kredit- und Hypothekenagentur. Aus Kreditvermittlungsgeschäften erzielte sie im ersten Halbjahr 1978 Umsätze in Höhe von 48 897 DM. Umsatzsteuer stellte die Klägerin ihren Kunden nicht gesondert in Rechnung. Für die Umsätze aus den Kreditvermittlungsgeschäften nahm sie in ihrer Umsatzsteuererklärung die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nummer 8 Buchstabe a UStG 1980 in Verbindung mit Artikel 1 und Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 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) in Anspruch.

3. Diese Richtlinie (im folgenden: Sechste Richtlinie) bestimmt in Artikel 1:

„Die Mitgliedstaaten passen ihre gegenwärtige Mehrwertsteuerregelung den Bestimmungen der folgenden Artikel an.

Sie erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, damit die Anpassungsvorschriften so bald wie möglich, spätestens am 1. Januar 1978, in Kraft treten."

Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 im Abschnitt X der Richtlinie, der die Steuerbefreiungen regelt, sieht außerdem vor:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährung einer korrekten und einfachen

Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer: ...

d) ...

1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber ...“

4. Das Finanzamt Leer lehnte die von der Klägerin beantragte Steuerbefreiung ab und zog die von der Klägerin erzielten Umsätze durch Umsatzsteuerbescheid vom 3. Juli 1980 gemäß UStG 1973 unter Anwendung des allgemeinen Steuersatzes zur Umsatzsteuer heran.

5. Hiergegen richtet sich die von der Klägerin beim Niedersächsischen Finanzgericht erhobene Sprungklage, zu deren Begründung sie sich im wesentlichen auf die Urteile des Europäischen Gerichtshofes vom 19. Januar 1982 (Becker, 8/81, Slg. S. 53) und vom 10. Juni 1982 (Grendel, 255/81, Slg. S. 2301) beruft. In diesen beiden Vorabentscheidungsverfahren hat der Gerichtshof wie folgt für Recht erkannt:

„Ein Kreditvermittler konnte sich ab 1. Januar 1979 auf die Bestimmung über die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus der Kreditvermittlung in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 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, bei nicht erfolgter Durchführung der Richtlinie berufen, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte. In diesem Fall kann ihm der Staat nicht entgegenhalten, daß die Richtlinie nicht durchgeführt ist.“

Die Klägerin ist der Ansicht, daß ein Kreditvermittler in der Bundesrepublik Deutschland, der die Umsatzsteuer nicht auf seine Abnehmer abgewälzt hat, sich schon für das erste Halbjahr 1978 auf die Umsatzsteuerbefreiung nach der Sechsten Richtlinie berufen könne: Der Verschiebung des Inkrafttretens der Bestimmungen dieser Richtlinie durch Artikel 1 der Neunten Richtlinie 78/583 des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. L 194, S. 16; im folgenden: Neunte Richtlinie) könne keine Rückwirkung beigemessen werden, da sonst fundamentale Rechtsgrundsätze (keine Rückwirkung von Gesetzen zuungunsten des Bürgers) verletzt würden.

6. Artikel 1 der Neunten Richtlinie bestimmt:

„Abweichend von Artikel 1 der Richtlinie 77/388/EWG werden [die Bundesrepublik Deutschland und sechs andere Mitgliedstaaten] ... ermächtigt, die Richtlinie 77/388/EWG spätestens am 1. Januar 1979 zur Anwendung zu bringen.“

Die Neunte Richtlinie wurde ihren Adressaten am 30. Juni 1978 zugestellt.

7. Das Finanzamt hat beantragt, die Klage abzuweisen.

8. Das Finanzgericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Konnte sich ein Kreditvermittler in der Zeit vom 1. Januar 1978 bis zum 30. Juni 1978 auf die Bestimmung über die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus der Kreditvermittlung in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 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 — bei nicht erfolgter Durchführung der Richtlinie berufen, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte, obwohl durch Artikel 1 der Neunten Richtlinie 78/583 des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern die dort genannten Mitgliedstaaten ermächtigt worden sind, die Richtlinie 77/388 spätestens am 1. Januar 1979 zur Anwendung zu bringen?"

9. In den Gründen seines Vorlagebeschlusses vertritt das Finanzgericht die Auffassung, daß ein Kreditvermittler sich auf die Umsatzsteuerbefreiung nach der Sechsten Richtlinie ab 1. Januar 1979 habe berufen können, wenn er wie die Klägerin die Umsatzsteuer auf den Rechnungen nicht gesondert ausgewiesen und damit nicht auf seine Kunden abgewälzt habe. Dagegen hält es das Gericht für zweifelhaft, ob ein Kreditvermittler sich schon für das erste Halbjahr 1978 auf die Umsatzsteuerbefreiung nach der Sechsten Richtlinie habe berufen können, weil durch Artikel 1 der Neunten Richtlinie die dort genannten sieben Mitgliedstaaten ermächtigt worden seien, die Sechste Richtlinie spätestens am 1. Januar 1979 zur Anwendung zu bringen. Das Gericht weist darauf hin, daß die Kommission der Europäischen Gemeinschaften der Verschiebung des Umsetzungsdatums der Sechsten Richtlinie in innerstaatliches Recht — offenbar unter dem Gesichtspunkt des Rückwirkungsverbots — nur unter dem ausdrücklichen Vorbehalt zugestimmt habe, daß die Wirkungen der keine einzelstaatlichen Durchführungsbestimmungen erfordernden Vorschriften der Sechsten Richtlinie, die bis zum Tage der Bekanntgabe der Neunten Richtlinie entstanden seien, unberührt blieben. Dieser Vorbehalt hinsichtlich der ab 1. Januar 1978 entstandenen Rechte sei jedoch vom Rat der Europäischen Gemeinschaften nicht aufgegriffen worden. Daraus könne geschlossen werden, daß der Rat den Mitgliedstaaten die Umsetzung der Sechsten Richtlinie in innerstaatliches Recht bis spätestens zum 1. Januar 1979 habe gestatten wollen, ohne den Bürgern der Mitgliedstaaten ein vor den nationalen Gerichten durchsetzbares Recht zu geben, sich auf die schon zuvor eingetretenen Wirkungen der Sechsten Richtlinie zu berufen. Es sei nämlich zu bedenken, daß nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die Sechste Richtlinie kein innerstaatliches Recht sei und daß deshalb das Verbot, belastende Gesetze mit Rückwirkung zu erlassen, jedenfalls nicht unmittelbar eingreife. Die unmittelbare Wirkung der Sechsten Richtlinie bestehe vielmehr darin, daß die Mitgliedstaaten den Bürgern, die sich auf die unmittelbar geltenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie berufen, nicht entgegenhalten könnten, sie hätten es entgegen den sich für sie aus dem EWG-Vertrag ergebenden Verpflichtungen treuwidrig gegenüber den Vertragsstaaten unterlassen, rechtzeitig die Sechste Richtlinie in innerstaatliches Recht umzusetzen. An dieser Vertragsverletzung könnte es im Streitjahr 1978 jedoch fehlen, weil durch Artikel 1 der Neunten Richtlinie das Datum für die Umsetzung der Sechsten Richtlinie in innerstaatliches Recht auf den 1. Januar 1979 verschoben worden sei.

10. Gemäß Artikel 20 der Satzung des Gerichtshofes der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft haben die Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertreten durch den Steuerberater Joachim Huppenkothen, die italienische Regierung, vertreten durch ihren Bevollmächtigten Marcello Conti, Avvocato dello Stato, und

die Kommission, vertreten durch den Rechtsberater der Kommission Erich Zimmermann im Beistand von Rechtsanwalt Wolf-Dietrich Krause-Ablass, zugelassen in Düsseldorf, schriftliche Erklärungen abgegeben.

11. Auf Bericht des Berichterstatters und nach Anhörung des Generalanwalts hat der Gerichtshof beschlossen, ohne vorherige Beweisaufnahme in die mündliche Verhandlung einzutreten.

## II — Vor dem Gerichtshof abgegebene schriftliche Erklärungen

1. Frau *Kloppenburg*, die Klägerin des Ausgangsverfahrens, macht geltend, die Neunte Richtlinie könne nicht die subjektiven Rechte beseitigen, die der der Besteuerung unterliegende Gemeinschaftsbürger während des ersten Halbjahres 1978 aufgrund der Sechsten Richtlinie erworben habe. Sie weist darauf hin, daß die Kommission ihren Vorschlag, die Frist für die Umsetzung zugunsten der Mitgliedstaaten, die die Sechste Richtlinie nicht innerhalb der ursprünglichen Frist umgesetzt hätten, um ein Jahr zu verlängern, mit dem ausdrücklichen Vorbehalt versehen habe, daß diese Ausnahme die Wirkungen der keine einzelstaatlichen Durchführungsbestimmungen erfordernden Vorschriften der Sechsten Richtlinie, die bis zum Tag der Bekanntgabe der Neunten Richtlinie eingetreten seien, unberührt lasse. Darüber hinaus habe der Rat in einer dem Protokoll vom 26. Juni 1978 (Neunte Richtlinie) beigefügten „Erklärung" ausdrücklich anerkannt, daß die der Besteuerung unterliegenden Personen zwischen dem 1. Januar und dem 26. Juni 1978 Rechte erworben hätten.

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist daher der Ansicht, daß die vom Finanzgericht gestellte Vorlagefrage zu bejahen sei.

2. Die *Regierung der Italienischen Republik* meint, die dem Gerichtshof vom Finanzgericht vorgelegte Frage müsse verneint werden.

Sie weist darauf hin, daß der Rat sich den Vorbehalt, den die Kommission in ihren Vorschlag zu einer Verschiebung der Umsetzung der Sechsten Richtlinie um ein Jahr aufgenommen habe, nicht zu eigen gemacht habe. Tatsächlich sei weder im Verfügungsteil noch in den Begründungserwägungen der Neunten Richtlinie ein Hinweis darauf zu finden. Die Auslegung einer Richtlinie und die Bestimmung ihrer Wirkungen könnten sich aber nur auf den Wortlaut der Richtlinie selbst und nicht auf nicht veröffentlichte Erklärungen stützen, die in den Vorschriften des erlassenen Rechtsaktes keinen Niederschlag gefunden hätten. Für die italienische Regierung ergibt sich hieraus eindeutig, daß die sieben Mitgliedstaaten gewährte Ausnahme von Artikel 1 der Sechsten Richtlinie im Rahmen des gesamten Komplexes möglicher Rechtsfolgen aller Vorschriften der Sechsten Richtlinie zu behandeln sei. Der Rat habe offensichtlich vermeiden wollen, daß in denjenigen Mitgliedstaaten, die die erforderlichen Verfahren zur Anpassung ihrer Rechtsvorschriften an die Richtlinie nicht fristgerecht zum Abschluß hätten bringen können, sei es auch nur vorübergehend, ein unkoordiniertes Mischsystem einerseits aus alten nationalen Vorschriften und andererseits aus denjenigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, die über die erforderliche inhaltliche Unbedingtheit und hinreichende Genauigkeit verfügten, eingeführt würde.

Die praktische Wirksamkeit des gewährten Aufschubs wäre natürlich vereitelt worden, wenn die Betroffenen bereits vor Ablauf der verlängerten Frist vor den nationalen Gerichten vollständig oder teilweise die Anwendung der Bestim-

mungen der Sechsten Richtlinie hätten verlangen können. Es würde nämlich völlig gegen den Geist und den Buchstaben der Neunten Richtlinie verstoßen, wenn man annähme, daß sie die bereits eingetretenen Wirkungen der Sechsten Richtlinie nur für das Halbjahr nach ihrem Erlaß rückgängig machen, für das vorangehende Halbjahr diese Wirkungen jedoch aufrechterhalten wolle.

Darüber hinaus ergebe sich aus der ständigen, auch in den vorgenannten Urteilen in den Rechtssachen 8/81 und 255/81 bestätigten Rechtsprechung des Gerichtshofes, daß die sekundären und Reflexwirkungen einer Richtlinie gegenüber den einzelnen zur selben Zeit wie die primären und unmittelbaren Wirkungen der Richtlinie gegenüber dem angesprochenen Staat entstehen und untergehen. Solange sich mit dem Ablauf der Frist keine solchen primären Wirkungen einstellten, könnten sich auch keine Reflexwirkungen zugunsten der einzelnen ergeben. Desgleichen hätten, wenn die primären Wirkungen der Richtlinie gegenüber dem betroffenen Staat durch die Festsetzung einer neuen Frist — selbst nach Ablauf der ursprünglichen Frist — vorübergehend ausgesetzt würden, auch die etwaigen Reflexwirkungen, die sich ohne diese Festsetzung einer neuen Frist hätten ergeben können, zwangsläufig dasselbe Schicksal.

Die italienische Regierung ist nicht der Auffassung, daß diese Auslegung der Neunten Richtlinie im Widerspruch zu dem fundamentalen Grundsatz des Verbots der Rückwirkung von Gesetzen zuungunsten des Bürgers stehe und daß die Richtlinie bei dieser Auslegung rechtswidrig sei. Zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Richtlinie sei zunächst auf ihre primären und unmittelbaren Wirkungen gegenüber den betroffenen Staaten abzustellen. Zweitens sei der fundamentale Grundsatz des Verbots der Rückwirkung allgemein nur im Hinblick auf Strafgesetze und gegebenenfalls für andere gleichartige Normen mit Strafcharakter anerkannt. Schließlich sei es nicht angängig, eine Bestimmung, die eine Mehrwertsteuerbefreiung aufhebe, ohne weiteres als Vorschrift „zuungunsten des Bürgers" zu bezeichnen. Während für einen bestimmten Steuerpflichtigen die Befreiungsregelung vorteilhaft sein könne, könne dieses für einen anderen Steuerpflichtigen, für den andere Ausgangsbedingungen gölten, nachteilig sein.

Aufgrund der dargestellten Erwägungen sei die Vorlagefrage des Finanzgerichts daher in der Weise zu beantworten, daß der einzelne sich für die Zeit vor dem 1. Januar 1979 nicht auf die Bestimmung über die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus der Kreditvermittlung (Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Sechsten Richtlinie) berufen könne.

3. Die *Kommission* weist darauf hin, daß im vorliegenden Fall die Steuerbefreiung in einer Richtlinie vorgesehen sei, die noch nicht in das nationale Recht umgesetzt worden sei. Wenn der einzelne sich ausnahmsweise auf die betreffende Richtlinienbestimmung schon vor ihrer Umsetzung berufen könne, so handele es sich nur um eine Reflexwirkung der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung des Mitgliedstaats. Eine unmittelbar geschützte Rechtsposition des einzelnen werde hierdurch noch nicht begründet, allenfalls eine gewisse Rechtserwartung. Wenn das zuständige Gemeinschaftsorgan sich entschließe, ohne jede Einschränkung die ursprüngliche Frist für die Umsetzung der Richtlinie zu verlängern, so werde man im Zweifel davon ausgehen müssen, daß damit die Frist für die Verpflichtung der betroffenen Mitgliedstaaten uneingeschränkt — also auch für bereits in der Vergangenheit liegende Zeiträume — aufgeschoben sein solle, so daß damit auch rückwirkend die

mit der Verpflichtung der Mitgliedstaaten etwa verbundene Anrufbarkeit der Richtlinie durch den einzelnen entfalle. Wenn im Einzelfall hingegen die Anrufbarkeit der Richtlinie aufrechterhalten werden solle, so müßte dies in irgendeiner Form durch das zuständige Gemeinschaftsorgan zum Ausdruck gebracht werden. Nach Ansicht der Kommission ist dies im Falle der Neunten Richtlinie geschehen. Durch diese Richtlinie sei für die Zeit vom 1. Januar 1978 bis zur Bekanntgabe der Richtlinie an die betreffenden Mitgliedstaaten die Anrufbarkeit durch den einzelnen gewährt worden.

Nach Ansicht der Kommission ist zum Verständnis der Neunten Richtlinie zunächst auf ihre Entstehungsgeschichte einzugehen. Zum Zeitpunkt des in Artikel 1 der Sechsten Richtlinie festgelegten Fristablaufs, am 1. Januar 1978, sei nur in Belgien und im Vereinigten Königreich die Umsetzung der Richtlinie erfolgt. Für die übrigen Mitgliedstaaten habe zu Beginn des Jahres 1978 eine doppelte Gefahr bestanden: Einerseits hätten sie mit der Einleitung eines Vertragsverstoßverfahrens durch die Kommission rechnen müssen; zum anderen hätten sie sich dem Risiko ausgesetzt gesehen, daß durch die Sechste Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreite Berufsgruppen unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Anrufbarkeit von Richtlinien die Zahlung der Mehrwertsteuer ab 1. Januar 1978 verweigern würden. Auf die Kommission sei aus diesem Grund seit Februar 1978 zunehmend Druck in dem Sinne ausgeübt worden, sie möge so schnell wie möglich einen Vorschlag zur Verschiebung des in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Umsetzungsdatums vorlegen. Da eine Verschiebung des Umsetzungsdatums nach Ablauf der ursprünglichen Frist zwangsläufig in Konflikt mit den Rechten hätte geraten müssen, die bestimmten Berufsgruppen möglicherweise schon mit dem 1. Januar 1978 zugewachsen gewesen seien, habe die Kommission lange gezögert, den Wünschen der Mitgliedstaaten nachzukommen. Wenn sich die Kommission letztlich doch entschlossen habe, dem Rat eine Fristverlängerung vorzuschlagen, so sei dies unter dem ausdrücklichen Vorbehalt erfolgt, der in Artikel 1 Satz 2 des dem Rat am 25. Juli 1978 vorgelegten Vorschlags der Kommission für die Neunte Richtlinie enthalten sei (ABl. C 141, S. 3):

„Die Wirkungen der keine einzelstaatlichen Durchführungsbestimmungen erfordernden Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG, die bis zum Tag der Bekanntgabe der heutigen Richtlinie etwa eingetreten sind, bleiben unberührt."

Entgegen dem Vorschlag der Kommission, dem sich anläßlich seiner Anhörung auch das Europäische Parlament angeschlossen habe, habe sich der Rat jedoch nicht bereit erklärt, in die Neunte Richtlinie einen Vorbehalt zugunsten der ab 1. Januar 1978 bereits erworbenen Rechte aufzunehmen. In einer Anlage zum Protokoll über die Ratssitzung vom 26. Juni 1978 sei folgende Erklärung des Rates protokolliert worden:

„Der Rat stellt fest, daß die etwaigen von den Steuerpflichtigen in der Zeit zwischen dem 1. Januar 1978 und dem Inkrafttreten dieser Richtlinie erworbenen Rechte durch die vorliegende Richtlinie nicht berührt werden dürfen."

Die Kommission fügt aber hinzu, daß das genannte Protokoll über die Ratssitzung auch eine Erklärung der Kommission enthalte, in der diese bedauert, daß der zweite Satz in Artikel 1 ihres Vorschlags gestrichen worden sei, daß sie aber feststelle, daß der Rat — indem er die Richtlinie mit einer Erklärung über die Beibehaltung der erworbenen Rechte erlasse — sich den Standpunkt der Kommission hinsichtlich der Unantastbarkeit dieser Rechte zu eigen mache und Artikel 1 in diesem Sinne auslege.

Für die Kommission kann kein Zweifel daran bestehen, daß die zitierte Ratserklärung sich auf die Anrufbarkeit von Bestimmungen der Sechsten Richtlinie bezog mit der Folge, daß die Fristverlängerung aufgrund der Neunten Richtlinie die im ersten Halbjahr 1978 bereits mögliche Anrufbarkeit dieser Bestimmungen der Sechsten Richtlinie nicht beseitigt hat. Die Tatsache, daß entgegen dem Vorschlag der Kommission der Vorbehalt zugunsten des Fortbestandes der Anrufbarkeit nicht in der Neunten Richtlinie selbst, sondern in der Protokollerklärung niedergelegt worden sei, möge daraus zu erklären sein, daß im Zeitpunkt der Verabschiedung der Neunten Richtlinie noch keine Entscheidung des Gerichtshofes zu der Frage vorgelegen habe, ob und gegebenenfalls welche Bestimmungen der Sechsten Richtlinie überhaupt die Voraussetzungen für eine Anrufbarkeit durch den einzelnen erfüllten, so daß der Rat sich zu dieser Frage nicht habe festlegen wollen. Da der Gerichtshof durch die Urteile in den vorgenannten Rechtssachen 8/81 und 255/81 festgestellt habe, daß hinsichtlich der Steuerbefreiung für Umsätze aus Kreditvermittlung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Sechsten Richtlinie die Voraussetzungen der Anrufbarkeit erfüllt seien, müsse die Anrufbarkeit aufgrund der zitierten Protokollerklärung des Rates auch für das erste Halbjahr 1978 gelten.

Die Kommission schlägt daher vor, die Vorlagefrage des Finanzgerichts wie folgt zu beantworten:

„Ein Kreditvermittler konnte sich in der Zeit vom 1. Januar 1978 bis 30. Juni 1978 auf die Bestimmung über die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus der Kreditvermittlung in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 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 — bei nicht erfolgter Durchführung der Richtlinie berufen, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte. In diesem Fall kann ihm der Staat nicht entgegenhalten, daß die Richtlinie nicht durchgeführt ist."

### III — Mündliche Verhandlung

In der Sitzung vom 9. November 1983 haben die Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Herrn J. Huppenkothen, das Finanzamt Leer, vertreten durch Herrn Eilers, die italienische Regierung, vertreten durch Herrn M. Conti, und die Kommission, vertreten durch Rechtsanwalt W.-D. Krause-Ablass, mündliche Ausführung gemacht.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 13. Dezember 1983 vorgetragen.

## Entscheidungsgründe

1 Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Beschluß vom 3. März 1983, beim Gerichtshof eingegangen am 28. April 1983, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung von Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 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) und von Artikel 1 der Neunten Richtlinie 78/583 des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. L 194, S. 16) zur Vorabentscheidung darüber vorgelegt, ob sich Kreditvermittler für das erste Halbjahr 1978 auf die genannte Bestimmung der Sechsten Richtlinie berufen konnten.

2 Nach Artikel 1 der Sechsten Richtlinie vom 17. Mai 1977 mußten die Mitgliedstaaten spätestens zum 1. Januar 1978 die notwendigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Anpassung ihrer Mehrwertsteuerregelung an die Erfordernisse der Richtlinie erlassen. Da eine Reihe von Mitgliedstaaten, darunter die Bundesrepublik Deutschland, nicht in der Lage war, die erforderlichen Anpassungen rechtzeitig vorzunehmen, erließ der Rat am 26. Juni 1978 die Neunte Richtlinie, die an diese Mitgliedstaaten gerichtet war und sie ermächtigte, die Sechste Richtlinie spätestens am 1. Januar 1979 zur Anwendung zu bringen. Die Neunte Richtlinie wurde ihren Adressaten am 30. Juni 1978 zugestellt.

3 Die Bundesrepublik Deutschland führte die Sechste Richtlinie erst durch das Gesetz vom 26. November 1979 (Bundesgesetzblatt I, S. 1953), und zwar mit Wirkung vom 1. Januar 1980, durch. Wie der Gerichtshof jedoch in seinen Urteilen vom 19. Januar 1982 (Becker, 8/81, Slg. S. 53) und vom 10. Juni 1982 (Grendel, 255/81, Slg. S. 2301) für Recht erkannt hat, konnte sich ein Kreditvermittler ab 1. Januar 1979 auf die Bestimmung über die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus der Kreditvermittlung in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Sechsten Richtlinie bei nicht erfolgter Durchführung der Richtlinie berufen, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte; in diesem Fall kann ihm der Staat nicht entgegenhalten, daß die Richtlinie nicht durchgeführt worden ist.

4 Ausweislich der Akten betreibt die Klägerin des Ausgangsverfahrens, Frau Gerda Kloppenburg (im folgenden: Klägerin) eine Kredit- und Hypothekenagentur in der Bundesrepublik Deutschland. Für das erste Halbjahr des Jahres 1978 beanspruchte sie eine Umsatzsteuerbefreiung aufgrund der Artikel 1 und 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Sechsten Richtlinie.

5 Das Finanzamt Leer lehnte diesen Antrag ab und unterwarf die von der Klägerin erzielten Umsätze gemäß den damals noch nicht geänderten nationalen Rechtsvorschriften dem allgemeinen Steuersatz.

6 Gegen diese Entscheidung richtet sich die von der Klägerin beim Finanzgericht erhobene Sprungklage, zu deren Begründung die Klägerin sich auf die zitierten Urteile beruft. Das Finanzgericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage vorgelegt:

„Konnte sich ein Kreditvermittler in der Zeit vom 1. Januar 1978 bis zum 30. Juni 1978 auf die Bestimmung über die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus der Kreditvermittlung in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 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 — bei nicht erfolgter Durchführung der Richtlinie berufen, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte, obwohl durch Artikel 1 der Neunten Richtlinie 78/583 des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern die dort genannten Mitgliedstaaten ermächtigt worden sind, die Richtlinie 77/388 spätestens am 1. Januar 1978 zur Anwendung zu bringen?"

7 Zur Beantwortung dieser Frage ist in erster Linie die rechtliche Stellung der Wirtschaftsteilnehmer während des ersten Halbjahres 1978, das heißt vor dem Zeitpunkt, zu dem die Neunte Richtlinie mit ihrer Zustellung an ihre Adressaten in Kraft trat, zu untersuchen.

8 Während dieses Zeitraums mußten die Wirtschaftsteilnehmer in denjenigen Mitgliedstaaten, die ihrer Verpflichtung zur Anpassung ihrer Rechtsvorschriften an die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie vor dem 1. Januar 1978 nicht nachgekommen waren, damit rechnen, daß die Finanzbehörden wegen der fehlenden Durchführung der Richtlinie die zugunsten bestimmter Wirtschaftsteilnehmer in der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen nicht anwenden würden. Diese Situation war mit derjenigen identisch, die den erwähnten Urteilen vom 19. Januar und 10. Juni 1982 zugrunde lag.

9 Folglich konnte sich ein Kreditvermittler, der die Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte, für diesen Zeitraum auf die Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Sechsten Richtlinie berufen, und der untätig gebliebene Mitgliedstaat konnte ihm nicht entgegenhalten, die Richtlinie sei nicht durchgeführt worden.

10 Das einzige neue Problem ist demnach im vorliegenden Fall, ob die rechtliche Stellung eines solchen Wirtschaftsteilnehmers durch die Neunte Richtlinie rückwirkend geändert worden ist. Diese Richtlinie ist also daraufhin zu untersuchen, ob sie auf eine derartige Wirkung abzielte und ob dies gegebenenfalls rechtlich zulässig war.

11 Wie der Gerichtshof bereits wiederholt hervorgehoben hat, müssen Rechtsakte der Gemeinschaft eindeutig sein, und ihre Anwendung muß für die Betroffenen vorhersehbar sein. Wird der Zeitpunkt des Inkrafttretens eines Rechtsaktes mit allgemeiner Tragweite verschoben, obwohl der ursprünglich vorgesehene Zeitpunkt bereits verstrichen ist, so kann das als solches schon diesen Grundsatz beeinträchtigen. Soweit die Verschiebung darauf abzielt, den einzelnen Rechtsansprüche zu nehmen, die der ursprüngliche Rechtsakt ihnen bereits eingeräumt hat, wirft diese Wirkung in der Tat die Frage auf, ob der ändernde Rechtsakt gültig ist.

12 Jedoch stellt sich die Frage der Gültigkeit nur, wenn die Absicht, die oben beschriebene Wirkung herbeizuführen, in dem ändernden Rechtsakt ausdrücklich hervortritt. Die ist aber bei der Neunten Richtlinie nicht der Fall. Der Wortlaut dieser Richtlinie verlängert lediglich die Frist für die Umsetzung der Sechsten Richtlinie zugunsten derjenigen Mitgliedstaaten, die innerhalb der ursprünglich vorgesehenen Frist nicht in der Lage waren, das erforderliche Gesetzgebungsverfahren zur Anpassung ihrer Rechtsvorschriften über die Mehrwertsteuer abzuschließen. Er enthält keinerlei Hinweis, daß diese Fristverlängerung die Situation der Wirtschaftsteilnehmer in bezug auf diejenigen Umsätze geändert hat, die diese vor dem Inkrafttreten des Rechtsakts über die Änderung der Durchführungsfrist getätigt haben.

13 Die Neunte Richtlinie ist also in dem Sinne auszulegen, daß ihr insoweit keine Rückwirkung zukommt.

14 Die Vorlagefrage ist deshalb dahin zu beantworten, daß solange, als die Sechste Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage nicht durchgeführt war, ein Kreditvermittler sich für Umsätze zwischen dem 1. Januar und dem 30. Juni 1978 auf die Bestimmung über die Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 dieser Richtlinie berufen konnte, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte.

## Kosten

15 Die Auslagen der italienischen Regierung und der Kommission, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem vor dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit. Die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

für Recht erkannt:

**Solange die Sechste Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage nicht durchgeführt war, konnte ein Kreditvermittler sich für Umsätze zwischen dem 1. Januar und dem 30. Juni 1978 auf die Bestimmung über die Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 dieser Richtlinie berufen, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte.**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | Mertens de Wilmars | Koopmans | Bahlmann |
| Galmot | Pescatore | Mackenzie Stuart | O'Keeffe |
| Bosco | Due | Everling | Kakouris |

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 22. Februar 1984.

Der Kanzler

P. Heim

Der Präsident

J. Mertens de Wilmars