SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON
vom 6. November 1990 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die vorliegenden Klagen wegen Vertragsverletzung gegen das Königreich Spanien, die Griechische Republik und die Italienische Republik sind auf die Feststellung gerichtet, daß diese Mitgliedstaaten dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 95 EWG-Vertrag verstoßen haben, daß sie nicht die erforderlichen Maßnahmen getroffen haben, um Personen, die nicht mehrwertsteuerpflichtig sind und bereits in einem anderen Mitgliedstaat mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, das Recht zu gewähren, den Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit er im Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Gegenstände enthalten ist.

2. Bevor ich mich der Frage zuwende, ob die betreffenden Mitgliedstaaten tatsächlich ihre Verpflichtungen verletzt haben, muß ich noch auf die Argumentation des Königreichs Spanien eingehen, das den Gerichtshof ausdrücklich ersucht, seine Rechtsprechung [1] auf diesem Gebiet, insbesondere die im Urteil Schul I gefundene Problemlösung, zu ändern.

3. Ich möchte hier nicht noch einmal ausführlich die damals von Ihnen behandelte Problematik darlegen. Vielmehr beschränke ich mich darauf, daran zu erinnern, daß Sie entschieden haben, daß bei der Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Einfuhr eines Gegenstands durch eine Privatperson, die im Ausfuhrstaat keinen Anspruch auf Steuerentlastung hat, der Restbetrag der im Wert des Gegenstands noch enthaltenen Mehrwertsteuer zu berücksichtigen ist, wenn gleichartige Lieferungen innerhalb des Staates nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Ferner möchte ich darauf hinweisen, daß Sie zu der Auffassung gelangt sind, daß Artikel 2 der Sechsten Richtlinie [2], wonach Einfuhren grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen, nicht in Widerspruch zu Artikel 95 steht, sofern er gemäß der von Ihnen entwickelten Auslegung zur Notwendigkeit des Abzugs der restlichen Mehrwertsteuer ausgelegt wird.

4. Das Königreich Spanien vertritt die Ansicht, diese Rechtsprechung habe Ausnahmecharakter und sei vorläufiger Natur und die Aussicht auf eine Abschaffung der Steuergrenzen sollte Ihnen nunmehr Anlaß geben, diese in der Praxis mit erheblichen Unannehmlichkeiten verbundene Lösung abzuschwächen, wenn nicht gar zu revidieren. Sie begünstige nämlich insbesondere die Ausfuhrstaaten, die die zuerst erhobene Mehrwertsteuer behalten könnten, zum Nachteil der Einfuhrstaaten, deren Einnahmen ungerechterweise verkürzt würden. Auch sei eine solche Regelung völlig unbefriedigend, zumal andere Lösungen, wie sie die Kommission in ihren Richtlinienvorschlägen oder in ihrem Weißbuch befürworte oder wie sie der Rat für richtig halte, ohne sie indessen bisher verabschiedet zu haben, eine zweckmäßige Lösung des Pro-

* Originalsprache: Französisch.

1 — Urteil vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81, Schul I, Slg. 1982, 1409; Urteil vom 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84, Schul II, Slg. 1985, 1491; Urteil vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache 39/85, Bergeres-Becque, Slg. 1986, 259; Urteil vom 25. Februar 1988 in der Rechtssache 299/86, Drexl, Slg. 1988, 1213.

2 — Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

blems ermöglichten, wie eine Doppelbesteuerung verhindert und zugleich die Verteilung des Mehrwertsteueraufkommens zwischen den Mitgliedstaaten richtig geregelt werden könne. Dies könne nämlich durch Regelungen erreicht werden, die eine vollkommene Steuerentlastung bei der Ausfuhr und eine Besteuerung bei der Einfuhr oder aber nur eine Mehrwertsteuererhebung (im Ausfuhrstaat oder im Staat des Verbrauchs) mit späteren Ausgleichszahlungen zwischen den Mitgliedstaaten vorsähen. Dagegen benachteilige die von der Kommission befürwortete Regelung diejenigen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft schwer, deren Lebensstandard am niedrigsten sei, da der Zustrom durch Einfuhren gebrauchter Gegenstände dort am stärksten sei.

5. Ich möchte die Bedeutung der vom Königreich Spanien vorgetragenen Argumente nicht bestreiten, glaube aber, daß der Gerichtshof nicht das geeignete Forum für ihre Erörterung ist. Es handelt sich dabei nämlich eher um Argumente politischer Art, die die Notwendigkeit einer Harmonisierung des Steuerrechts auf diesem Gebiet veranschaulichen, als um rechtliche Argumente, die Sie zu einer Überprüfung Ihrer bisherigen Rechtsprechung veranlassen könnten.

6. In dieser Rechtsprechung sind die jetzt vor dem Gerichtshof erhobenen Einwände überdies im wesentlichen im voraus entkräftet worden. So hatten einige Mitgliedstaaten in der Rechtssache Schul I vorgetragen,

„die Schaffung eines Systems, das die vollkommene Neutralität der inländischen Abgaben im Hinblick auf den innergemeinschaftlichen Handel garantiere, sei nur durch eine strikte Anwendung des Grundsatzes der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat möglich, die eine vollständige Entlastung aller Waren bei der Ausfuhr voraussetze. Eine solche Lösung erfordere aber eine politische Entscheidung und sei daher Sache der politischen Organe der Gemeinschaft“ [3].

Dem stehen folgende eindeutige Ausführungen des Gerichtshofes gegenüber:

„Zwar ist die Schaffung eines Systems vollkommener Wettbewerbsneutralität, das die vollständige Entlastung bei der Ausfuhr mit sich bringt, in der Tat Sache des Gemeinschaftsgesetzgebers; *Artikel 95 EWG-Vertrag verbietet es* jedoch, *solange ein solches System nicht eingeführt ist,* daß ein Einfuhrmitgliedstaat seine Mehrwertsteuerregelung auf eingeführte Erzeugnisse in einer Weise anwendet, die zu den Grundsätzen dieser Vorschrift im Widerspruch steht“ [4].

7. Es ist mit anderen Worten nicht möglich, sich auf die fehlende Harmonisierung der Mehrwertsteuer auf diesem Gebiet in wirksamer Weise zu berufen, um so die Rechte der einzelnen aus Artikel 95 EWG-Vertrag auszuschalten. Diese Überlegung genügt im übrigen, um zum einen die Argumente Griechenlands und Italiens zurückzuweisen, die sich auf das Vorliegen eines Richtlinienvorschlags berufen, und um zum anderen die Argumente der Billigkeit im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten zu entkräften, mit denen Spanien Sie dazu zu bewegen versucht, den Grundsatz der Abziehbarkeit der Restmehrwertsteuer nicht unverändert zu bestätigen. Eventuelle Unannehmlichkeiten budgetärer Art, die den Mitgliedstaaten in diesem Zusammenhang erwachsen könnten, können nämlich keinen Einfluß darauf haben, daß die Mitgliedstaaten das uneingeschränkte und unbedingte Verbot zu beachten haben, eingeführte Waren stärker als inländische Waren zu belasten.

8. Schließlich möchte ich nur noch sehr kurz auf das Vorbringen des Königreichs

3 — 15/81, a. a. O., Randnr. 37.

4 — 15/81, a. a. O., Randnr. 38; Hervorhebung durch mich.

Spanien eingehen, daß die Kommission andere die Waren belastende indirekte Abgaben nicht berücksichtige und dadurch Wettbewerbsverzerrungen zum Nachteil der Staaten hervorrufe, die solche Steuern nicht eingeführt hätten. Diese Mitgliedstaaten könnten sich daher veranlaßt sehen, solche Abgaben einzuführen, so daß die Abschaffung der Steuergrenzen noch weiter in die Ferne gerückt würde. In ihrer Antwort auf diese Argumentation hat die Kommission, meines Erachtens sehr zutreffend, darauf hingewiesen, daß die von dem beklagten Staat beschriebene Lage keinesfalls den Verstoß gegen Artikel 95 rechtfertigen könnte, der sich aus einer diskriminierenden Abgabenregelung ergibt. Für ebenso überzeugend halte ich das Hilfsvorbringen der Kommission, daß die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts weiterhin die Befugnis haben, andere spezifische Abgabenregelungen als die über die Mehrwertsteuer zu treffen, soweit diese Regelungen den Anforderungen des Artikels 95 genügen, indem sie eingeführte Waren nicht diskriminieren. Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß die Abschaffung von Hindernissen, die sich aus der Ungleichheit der Abgabenregelungen, auch soweit sie nicht diskriminierender Art sind, ergeben, unter Artikel 99 fällt und nicht unter Artikel 95, der eine unmittelbare und sofortige Beseitigung diskriminierender und protektionistischer Abgabenregelungen bezweckt.

9. Demnach kann ich Sie nur auffordern, das Vorbringen der spanischen Regierung zurückzuweisen und die im Urteil Schul I gefundene Lösung erneut zu bekräftigen, wonach die Mitgliedstaaten bei der Erhebung der Mehrwertsteuer für den Abzug des Restbetrags der Mehrwertsteuer zu sorgen haben, der noch im Wert der eingeführten Ware enthalten ist.

10. Prüfen wir nunmehr, inwieweit die beklagten Mitgliedstaaten gegen ihre Verpflichtungen aus dem so ausgelegten Artikel 95 verstoßen haben.

11. Es steht außer Zweifel, daß die Mitgliedstaaten dafür zu sorgen haben, daß zugunsten der einzelnen die restliche Mehrwertsteuer abgezogen wird, die im Wert der Ware enthalten ist. Die Nichtanwendung des Artikels 95 in der Auslegung durch Ihre Rechtsprechung stellt mit anderen Worten sicher eine Vertragsverletzung dar. Die Kommission bezieht sich in ihrer Klage jedoch nicht auf die konkrete Nichtanwendung — die im übrigen weder von Spanien noch von Griechenland, noch, wie sich in der mündlichen Verhandlung klar ergeben hat, von Italien wirklich bestritten wird —, sondern auf das Fehlen von Maßnahmen, durch die die Einhaltung des Artikels 95 im nationalen Recht gewährleistet wird.

12. Zunächst sei festgestellt, daß es zwar nicht des Erlasses „nationaler Durchführungsbestimmungen“ [5] zu unmittelbar anwendbaren Vertragsbestimmungen bedarf und daß die einzelnen sich zweifellos vor Gericht auf Artikel 95 berufen können, daß dies aber nur eine „Mindestgarantie“ darstellt, die nicht ausreicht, um für sich allein die uneingeschränkte Anwendung des EWG-Vertrags zu gewährleisten [6].

13. Ferner ist es ständige Rechtsprechung des Gerichtshofes [7], daß

„die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Rechtsschutzes auf den vom Gemeinschaftsrecht erfaßten Gebieten eine eindeutige Formulierung der Rechtsnormen der Mitgliedstaaten erfordern, die den betroffenen Personen die klare und genaue Kenntnis ihrer Rechte und Pflichten ermöglicht und die innerstaatlichen Gerichte in die

5 — Urteil vom 15. Oktober 1986 in der Rechtssache 168/85, Kommission/Italien, Slg. 1986, 2945, Randnr. 11.

6 — Urteil vom 15. Oktober 1986 in der Rechtssache 168/85, a. a. O., und Urteil vom 20. März 1986 in der Rechtssache 72/85, Kommission/Niederlande, Slg. 1986, 1219.

7 — Urteil vom 21. Juni 1988 in der Rechtssache 257/86, Kommission/Italien, Slg. 1988, 3249; siehe auch Urteil vom 30. Januar 1985 in der Rechtssache 143/83, Kommission/Dänemark, Slg. 1985, 427.

Lage versetzt, deren Einhaltung sicherzustellen"[8].

14. In Anwendung dieser Grundsätze auf den vorliegenden Fall ist festzustellen, daß es zumindest mit den von Ihnen aufgestellten Erfordernissen der Klarheit, der Genauigkeit und der Eindeutigkeit unvereinbar ist, daß es in den innerstaatlichen Rechtsordnungen keine besonderen Vorschriften gibt, die zur Gewährleistung der Abziehbarkeit des Restbetrags der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr bestimmt sind. Denn der Nichterlaß allgemeiner Maßnahmen, die in ausreichender Weise bekanntgemacht worden wären, hat zwei Folgen: Zum einen werden die nationalen Verwaltungsstellen — darin kann man dem Vorbringen der Kommission nur zustimmen — die Grundsätze des Abzugs der restlichen Mehrwertsteuer ohne Weisungen ihrer übergeordneten Behörden nicht durchführen. Zum anderen werden sich die einzelnen in einer Situation befinden, in der ihnen als einzige Rechtsquelle die nationale Vorschrift zur Verfügung steht, die die Steuererhebung bei der Einfuhr vorsieht und über den Abzug der restlichen Mehrwertsteuer nichts besagt, während gerade diese Abzugsmöglichkeit die Übereinstimmung des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht gewährleistet. Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, daß für die einzelnen vollkommene Ungewißheit darüber besteht, ob sie sich auf das Gemeinschaftsrecht berufen können. Außerdem ist in diesem Zusammenhang hervorzuheben, daß der Gerichtshof[9] bereits das zur Rechtfertigung vertragswidriger nationaler Vorschriften angeführte Argument zurückgewiesen hat, daß die einzelnen inzwischen eine bessere Kenntnis des Gemeinschaftsrechts besäßen.

15. Eine letzte Bemerkung: Die Kommission, die zunächst das Fehlen von Rechts- und Verwaltungsvorschriften beanstandet hatte, trägt vor, daß sie sich nunmehr mit in angemessener Weise bekanntgemachten Verwaltungsrichtlinien begnügen würde. Ist diese Position mit den Folgerungen aus Ihrer Rechtsprechung vereinbar, nach der eine gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßende nationale Rechtsvorschrift nicht durch Verwaltungsvorschriften beseitigt werden kann, sondern verbindliche Vorschriften gleichen Ranges erfordert? Falls Sie der Ansicht sein sollten, daß an diesem Erfordernis im vorliegenden Fall festzuhalten sei, führt dies dennoch nicht zur Klageabweisung. Sie würden dann nämlich die Vertragsverletzung in den durch die Klage der Kommission gezogenen Grenzen mit der Begründung feststellen, daß die Mitgliedstaaten jedenfalls nicht die erforderlichen Maßnahmen getroffen haben.

16. Man kann sich indessen fragen, ob die vorliegende Situation nicht Unterschiede gegenüber dem Fall aufweist, daß das nationale Gesetz gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Die nationalen Gesetze, die die Erhebung von Mehrwertsteuer bei der Einfuhr vorsehen, stehen nämlich nicht im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht, sondern stimmen mit diesem überein, *sofern sie in der durch Artikel 95 gebotenen Art und Weise ausgelegt werden.* Es geht also nicht darum, einen Rechtsverstoß zu beseitigen, sondern darum, für bestimmte Situationen zu verdeutlichen, wie die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr zu berechnen ist. Nun dürfte aber die Notwendigkeit, die Auslegung einer Rechtsquelle näher zu regeln, so zwingend sie auch sein mag, nicht mit der Erforderlichkeit ihrer Aufhebung im Falle ihres Widerspruchs zum Gemeinschaftsrecht gleichzusetzen sein. Die Art der Maßnahmen, deren es zur Gewährleistung der ordnungsgemäßen Anwendung des Gemeinschaftsrechts bedarf, könnte mit anderen Worten unterschiedlich sein, je nachdem, ob eine durch eine Rechtsvorschrift verursachte Gemeinschaftsrechtsverletzung im eigentlichen Sinn

8 — 257/86, a. a. O., Randnr. 12.

9 — Siehe Urteil vom 15. Oktober 1986 in der Rechtssache 168/85, a. a. O.

vorliegt oder ob der Verstoß lediglich im Fehlen einer vertragskonformen Auslegung dieser Vorschrift besteht.

17. Im vorliegenden Fall neige ich der Ansicht zu, daß eine Verwaltungsrichtslinie durchaus ein ausreichendes Mittel dafür sein kann, die gemeinschaftsrechtlich gebotene Auslegung sicherzustellen, sofern sie in der zur Unterrichtung der einzelnen erforderlichen Art und Weise bekanntgemacht wird. Eine solche Lösung kommt um so mehr in Betracht, wenn man bedenkt, daß der Runderlaß das normale Instrument für die Auslegung von Rechtsvorschriften durch die Verwaltung ist, das im Abgabenwesen de facto eine besonders wichtige Rolle spielt.

18. Demgemäß schlage ich Ihnen vor, der Klage der Kommission gegen das Königreich Spanien, die Griechische Republik und die Italienische Republik stattzugeben und diesen Mitgliedstaaten die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.