SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS SIR GORDON SLYNN
vom 29. September 1987 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

Artikel 19 des italienischen Decreto-legge Nr. 688 vom 30. September 1988 (GURI Nr. 270 vom 30. 9. 1982, S. 7072), das in das Gesetz Nr. 873 vom 27. November 1982 (GURI Nr. 328 vom 29. 11. 1982, S. 8599) umgewandelt worden ist, lautet:

„Wer — auch vor dem Inkrafttreten dieses Dekrets — zu Unrecht Einfuhrzölle, Produktionsteuern, Verbrauchsteuern oder staatliche Abgaben entrichtet hat, hat — soweit es sich nicht um eine irrtümliche Zahlung handelt — Anspruch auf Erstattung der gezahlten Beträge, wenn er den urkundlichen Nachweis erbringt, daß die Belastung nicht in irgendeiner Weise auf andere Personen abgewälzt worden ist.

Der in Absatz 1 genannte urkundliche Nachweis ist auch zu erbringen, wenn die Waren, in bezug auf die die Zahlung erfolgt ist, nach Verarbeitung, Umwandlung, Einbau, Zusammensetzung oder Anpassung veräußert worden sind.

Die Veräußerung der Waren wird in den in Artikel 53 Absätze 1 und 2 des Decreto del Presidente della Repubblica Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 vorgesehenen Fällen vermutet. Die Erstattung der als Mehrwertsteuer gezahlten Beträge wird weiterhin allein durch die diese Steuer betreffenden Vorschriften geregelt."

Diese Bestimmung entspricht im wesentlichen Artikel 10 des italienischen Decreto-legge Nr. 430 vom 10. Juli 1982 (GURI Nr. 190 vom 13. 7. 1982, S. 4931), um das es in der Rechtssache 199/82 (Amministrazione delle finanze dello Stato/San Giorgio, Slg. 1983, 3595) ging und das auslief, weil es nicht in ein Gesetz umgewandelt wurde. Der Gerichtshof entschied in der Rechtssache 199/82 eindeutig, daß Bestimmungen wie dieser Artikel 10 dem Gemeinschaftsrecht zuwiderliefen.

Die Kommission teilte den italienischen Stellen schriftlich ihre Zweifel über die Vereinbarkeit von Artikel 19 des Decreto-legge Nr. 688 mit dem Gemeinschaftsrecht mit. Die italienischen Stellen äußerten sich nicht zur Sache, sondern erklärten, sie warteten auf eine Entscheidung des italienischen Verfassungsgerichtshofs. Später gab die Kommission eine mit Gründen versehene Stellungnahme nach Artikel 169 ab, erhielt jedoch von den italienischen Stellen keine Antwort in der Sache.

Am 2. Mai 1986 erhob die Kommission vor dem Gerichtshof Klage auf Feststellung, daß die Italienische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 5, 9 ff. und 95 EWG-Vertrag verstoßen hat, daß sie die Beweislast dafür, daß zu Unrecht gezahlte, weil den Artikeln 9 ff. und 95 EWG-Vertrag zuwiderlaufende nationale Steuern und Abgaben nicht auf andere Personen abgewälzt worden sind, dem Steuerpflichtigen aufbürdet, daß sie für diesen Nachweis nur den Urkundsbeweis zuläßt und daß sie die in Rede stehenden inner-

* Aus dem Englischen übersetzt.

staatlichen Vorschriften mit Rückwirkung versehen hat. Ferner beantragt die Kommission festzustellen, daß die Italienische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 5 EWG-Vertrag und aus der Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 (ABl. 1979, L 175, S. 1) verstoßen hat, daß sie Rechtsvorschriften über die Erstattung der Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs und der im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik festgelegten Einfuhr- und Ausfuhrabgaben erlassen hat.

Die Kommission macht geltend, Artikel 19 erfasse sowohl Abgaben des innerstaatlichen Rechts als auch solche des Gemeinschaftsrechts (des Gemeinsamen Zolltarifs und der Agrarverordnungen). In bezug auf Abgaben des innerstaatlichen Rechts laufe Artikel 19 dem Gemeinschaftsrecht zuwider und zwar den Artikeln 5, 9 ff. und 95 EWG-Vertrag, da er dem Steuerpflichtigen die Beweislast dafür auferlege, daß die ohne Rechtsgrund gezahlten Abgaben nicht auf andere Personen abgewälzt worden seien, und da er insoweit nur den Urkundsbeweis zulasse (Urteil San Giorgio, Randnr. 14). Zudem habe Artikel 19 Rückwirkung (ein Punkt, der in der Rechtssache San Giorgio nicht in Rede gestanden habe), was den Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht verschlimmere und eine Erstattung weiter erschwere, denn die Kaufleute hätten zum relevanten Zeitpunkt nicht voraussehen können, welcher Beweis ihnen nach dieser Vorschrift abverlangt werden würde. Im Hinblick auf Abgaben des Gemeinschaftsrechts stelle Artikel 19 eine rechtswidrige Einmischung in einen vom Gemeinschaftsrecht, und zwar von der Ratsverordnung Nr. 1430/79, geregelten Bereich dar.

Im Hinblick auf die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen nationalen Abgaben entgegnet die italienische Regierung, der Ausschluß der Erstattung in Fällen, in denen die Belastung vom Steuerschuldner auf andere Personen abgewälzt worden sei, sei mit dem Gemeinschaftsrecht nicht unvereinbar (Rechtssache 78/79, Just/Ministerium für das Steuerwesen, Slg. 1980, 501). Zwar sei richtig, daß das Gemeinschaftsrecht dem Urteil San Giorgio zufolge unwiderlegbare Vermutungen hinsichtlich der Abwälzung einer Abgabe wie auch Beweisanforderungen verbiete, die die Erstattung solcher Abgaben praktisch unmöglich machten oder übermäßig erschwerten, und daß der Nachweis der Abwälzung von der Verwaltung zu erbringen sei. Der Steuerschuldner jedoch müsse Beweise dafür, daß er die Abgabe abgewälzt habe, auch dann widerlegen, wenn diese Beweise aus einer unwiderlegbaren Vermutung abgeleitet seien, daß die Abgabe abgewälzt worden sei. Ferner müsse es möglich sein, die Nichtabwälzung der Abgabe anhand der Geschäftsunterlagen des Klägers festzustellen, da mündliche Beweise nicht überzeugend und schwer nachzuprüfen seien.

Zu ihrer Verteidigung macht die italienische Regierung jedoch vor allem geltend, mit dem Urteil Nr. 170 vom 8. Juni 1984 habe der italienische Verfassungsgerichtshof entschieden, daß im Falle eines Konflikts zwischen einer unmittelbar geltenden Gemeinschaftsvorschrift und einer italienischen Bestimmung letztere als unanwendbar zu behandeln sei; mit dem Urteil Nr. 113 vom 28. April 1985 habe dieses Gericht entschieden, daß die Rechtsprechung des Gerichtshofes jede entgegenstehende nationale Bestimmung unanwendbar mache und daß das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache San Giorgio Artikel 19, um den es im vorliegenden Fall geht, unanwendbar mache. Daraufhin habe der italienische Kassationshof in einer Reihe von Urteilen in Anwendung der im Urteil San Giorgio entwickelten Grundsätze entschieden, daß Artikel 19 unanwendbar sei. Demgemäß werde Artikel 19 in der Praxis in Italien nicht auf Klagen auf Erstattung nationaler Abgaben angewandt, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben worden seien.

Im Hinblick auf Abgaben des Gemeinschaftsrechts macht die italienische Regierung geltend, Artikel 19 sei niemals auf eine Erstattungsklage angewandt worden. Das Finanzministerium habe mit Rundschreiben Nr. 5346/IX vom 17. November 1982 (GURI Nr. 151 vom 2. 6. 1984, S. 4594) festgestellt, daß Artikel 19 nur für innerstaatliche Abgaben (unter Ausschluß der Mehrwertsteuer) und nicht für eigene Mittel gelte. Jedenfalls sei das Problem durch das Urteil Nr. 170/84 des Verfassungsgerichtshofs gelöst worden, der entschieden habe, daß dem Gemeinschaftsrecht zuwiderlaufende nationale Bestimmungen unanwendbar seien, so daß der Bereich nur noch durch das Gemeinschaftsrecht geregelt sei.

Im Urteil Just hat der Gerichtshof entschieden, daß besondere Vorschriften über ungerechtfertigte Bereicherung und entgangenen Gewinn im dänischen Recht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar seien; im Urteil San Giorgio hat der Gerichtshof anerkannt, daß es das Gemeinschaftsrecht nicht verbietet, daß ein nationales Rechtssystem die Erstattung von ohne Rechtsgrund erhobenen Abgaben ablehnt, wenn diese zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würde, und zwar insbesondere „wenn nachgewiesen wird, daß die zur Zahlung dieser Abgaben herangezogene Person sie tatsächlich auf andere Personen abgewälzt hat" (Randnr. 13).

Andererseits dürfen die insoweit geltenden Bestimmungen nicht so beschaffen sein, daß sie die Rückforderung praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, insbesondere durch Vermutungen oder Beweisregeln, die dem Abgabenpflichtigen die Beweislast dafür auferlegen, daß die Abgaben nicht abgewälzt worden sind (Randnr. 14).

Auf der Grundlage des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache San Giorgio läßt sich meiner Ansicht nach nicht sagen, daß eine Vorschrift über ungerechtfertigte Bereicherung im vorliegenden Fall überhaupt nicht angewandt werden könnte, obwohl, wie Generalanwalt Mancini zu verdeutlichen bemüht war, Vorsicht geboten ist, damit solche Vorschriften nicht zu dem Zweck erlassen werden können, Ansprüche nach Gemeinschaftsrecht leerlaufen zu lassen. Der bloße Umstand, daß — wie es im italienischen Recht der Fall zu sein scheint — eine lange Verjährungsfrist die Geltendmachung zahlreicher Ansprüche ermöglicht, die bis zu zehn Jahren zurückgehen, rechtfertigt an sich eine solche Vorschrift noch nicht. Soll hier Abhilfe geschaffen werden, so wäre die Verjährungsfrist abzukürzen, obwohl nicht vergessen werden darf, daß diejenigen am meisten unter einer rechtswidrigen Steuererhebung leiden, deren Wettbewerbsfähigkeit beim Preis dadurch herabgesetzt wird.

Es liegt auf der Hand, daß die Vorschriften des Artikels 19, die den Erstattungsanspruch beschränken, dem Gemeinschaftsrecht, wie es im Urteil San Giorgio (insbesondere in Randnr. 14) niedergelegt ist, sowohl im Hinblick auf die negative Beweislast als auch auf das Erfordernis des Urkundsbeweises zuwiderlaufen. Die Rückwirkung der Bestimmung, die der Gerichtshof im Urteil San Giorgio nicht geprüft hat, verschlimmert offensichtlich die Verletzung des Gemeinschaftsrechts insbesondere dadurch, daß die Anforderungen auf Geschäftsvorgänge angewandt werden, die zu einer Zeit stattgefunden haben, als die Kaufleute noch nicht wissen konnten, welcher Nachweis möglicherweise später von ihnen verlangt werden würde.

Ich stimme der italienischen Regierung darin zu, daß die Beweislast dafür, daß die Abgaben abgewälzt wurden und daß dies eine ungerechtfertigte Bereicherung zur Folge hatte, ursprünglich bei der Verwaltung liegt. Es kann jedoch nicht richtig sein, daß schon die bloße Behauptung der Verwaltung genügt, um die Beweislast auf den Antragsteller übergehen oder — ob widerlegbare oder unwiderlegbare — Vermutungen entstehen zu lassen, daß abgewälzt

wurde. Legt die Verwaltung Beweise dafür vor, daß abgewälzt wurde, so kann die Beweislast auf den Antragsteller übergehen, sei es, damit er dies widerlegt, sei es, damit er dem durch den Nachweis entgegentritt, daß ihm trotz der Abwälzung ein Gewinn entgangen ist, so daß überhaupt keine oder nur eine geringere ungerechtfertigte Bereicherung entstanden ist. Ein absolutes Gebot, daß dieses Vorbringen auf Urkundsbeweise gestützt werden muß (wie hier geltend gemacht wird), wäre genauso restriktiv wie die in Randnummer 14 des Urteils San Giorgio für unzulässig erklärte Bestimmung. Es ist Sache des innerstaatlichen Gerichts, aufgrund der Beweise insgesamt, seien sie mündlicher oder urkundlicher Natur, zu entscheiden, ob es letztlich zu einer ungerechtfertigten Bereicherung gekommen ist.

Zu prüfen bleibt die Frage, ob sich die italienische Regierung auf die Rechtsprechung des italienischen Verfassungsgerichtshofs berufen kann, um die Beibehaltung einer Bestimmung zu rechtfertigen, die dem Gemeinschaftsrecht offenkundig zuwiderläuft. Nach Artikel 5 EWG-Vertrag haben die Mitgliedstaaten alle geeigneten Maßnahmen zur Erfüllung der Verpflichtungen zu treffen, die sich aus dem Vertrag ergeben, und sie haben alle Maßnahmen zu unterlassen, die die Verwirklichung der Ziele des Vertrags gefährden könnten. „Staat" bedeutet in diesem Zusammenhang alle Staatsorgane: Exekutive, Legislative und Rechtsprechung. Ohne in irgendeiner Weise die Bedeutung der bereits erwähnten Leitentscheidungen Nr. 170 und 113 des italienischen Verfassungsgerichtshofs schmälern zu wollen, bin ich der Meinung, daß Exekutive und Gesetzgeber ebenfalls verpflichtet sind, das innerstaatliche Recht in Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht zu bringen.

Die Möglichkeit, daß die Verwaltung Artikel 19 weiter anwendet, und die Verwirrung der Bürger hinsichtlich ihrer Rechte in Verbindung mit der Notwendigkeit der Anrufung der Gerichte, worauf die Kommission hingewiesen hat, lassen sich nicht völlig beiseite wischen. Für eine gradlinige Anwendung einer eindeutigen, im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht stehenden Vorschrift gibt es keinen Ersatz. Meiner Ansicht nach bleibt der Mitgliedstaat ungeachtet der angeführten nationalen Rechtsprechung verpflichtet, sein Recht mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang zu bringen (Urteil vom 23. Mai 1985 in der Rechtssache 29/84, Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 1661, Randnr. 23); die unmittelbare Wirkung des einschlägigen Gemeinschaftsrechts entbindet ihn nicht von dieser Verpflichtung (Rechtssache 159/78, Kommission/Italien. Slg. 1979, 3247, Randnr. 22).

Demgemäß bin ich der Auffassung, daß die Feststellungsklage der Kommission insoweit begründet ist, als sie innerstaatliche Abgaben betrifft, die unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhoben werden.

Was Abgaben des Gemeinschaftsrechts angeht, soll die Verordnung Nr. 1430/79 des Rates die Erstattung von ohne Rechtsgrund erhobenen Gemeinschaftsabgaben sicherstellen; sie sieht dafür ein besonderes Verfahren vor (Urteil San Giorgio, Randnr. 21). Die Verordnung gilt für die verschiedenen Eingangs- und Ausfuhrabgaben, die sich aus der Anwendung der Gemeinsamen Agrarpolitik und aus der Anwendung der die Zollunion betreffenden Bestimmungen des EWG-Vertrags ergeben (letzte Begründungserwägung der Verordnung). Als „Eingangsabgaben" und „Ausfuhrabgaben" definiert Artikel 1 Absatz 2 der Verordnung auf der einen Seite Zölle und Abgaben zollgleicher Wirkung und auf der anderen Seite Agrarabschöpfungen und sonstige bei der Ausfuhr erhobene Abgaben, die im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik oder im Rahmen der nach Artikel 235 EWG-Vertrag auf bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse anwendbaren spezifischen Regelungen vorgesehen sind.

Artikel 19 des italienischen Decreto-legge ist allgemein gefaßt und bezieht sich insbesondere auf „Eingangsabgaben" insgesamt. Offenkundig soll er damit einen Bereich erfassen, der bereits durch die Verordnung Nr. 1430/79 geregelt ist. Nach Artikel 189 EWG-Vertrag ist eine Verordnung in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar; gemäß Artikel 5 müssen sich die Mitgliedstaaten aller Maßnahmen enthalten, die die Verwirklichung der Ziele des Vertrages gefährden könnten. Mit dem Erlaß von Artikel 19 hat Italien diese Verpflichtung in dem Maße verletzt, wie Artikel 19 für die durch die Verordnung Nr. 1430/79 erfaßten Bereiche gilt.

Das ministerielle Rundschreiben Nr. 5346/IX genügt nicht, um diesen Verstoß abzustellen. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes kann die Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht endgültig nur durch den Erlaß verbindlicher innerstaatlicher Bestimmungen beseitigt werden, die denselben rechtlichen Rang wie die zu ändernden Bestimmungen haben; eine Verwaltungspraxis, deren Änderung ihrer Natur nach im Belieben der Verwaltung steht, kann nicht als ordnungsgemäße Erfüllung der Vertragspflichten eines Mitgliedstaats angesehen werden (siehe etwa Urteil vom 15. Oktober 1986 in der Rechtssache 168/85, Kommission/Italien, Slg. 1986, 2945, Randnr. 13). Daran ändert auch der Umstand nichts, daß dieses Rundschreiben im Amtsblatt der Italienischen Republik veröffentlicht worden ist. Die Fortgeltung von Artikel 19 führt zu einer nicht eindeutigen Lage, da für die betroffenen Bürger ein Zustand der Ungewißheit darüber aufrechterhalten wird, welche Möglichkeiten sie haben, sich auf Gemeinschaftsrecht zu berufen; sie stellt deshalb eine Verletzung der Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag durch die Italienische Republik dar (ebd., Randnr. 11; siehe auch Rechtssache 159/78, Kommission/Italien, a. a. O., Randnr. 22).

Schließlich ist die Tatsache — wenn es denn eine solche ist —, daß die italienischen Gerichte in Befolgung der Urteile des italienischen Verfassungsgerichtshofs Artikel 19 nicht anwenden und der Verordnung Nr. 1430/79 im Konfliktfall Vorrang einräumen werden, nicht geeignet, die Fortgeltung von Artikel 19 zu rechtfertigen. Das Recht der Gemeinschaftsbürger, sich vor den innerstaatlichen Gerichten auf unmittelbar geltende Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts — seien es solche des Vertrages, von Verordnungen oder auch von Richtlinien — zu berufen, ist nicht mehr als eine Mindestgarantie und genügt allein nicht, eine ungehindertere Anwendung des Gemeinschaftsrechts sicherzustellen. Die Mitgliedstaaten sind auch verpflichtet, die Rechte der Bürger dadurch zu verdeutlichen, daß sie mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbares nationales Recht aufheben oder anpassen (Rechtssache 159/78, Kommission/Italien, a. a. O., Randnr. 22, Rechtssache 102/79, Kommission/Belgien, Slg. 1980, 1473, Randnr. 12, und Rechtssache 168/85, Kommission/Italien, a. a. O., Randnr. 11). Vor dem Hintergrund dieser ständigen Rechtsprechung kann entgegen dem Versuch Italiens in dieser Rechtssache nicht geltend gemacht werden, daß das Begehren der Kommission darauf hinauslaufe, eine innerstaatliche Maßnahme zur „Rezeption" unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrechts zu fordern, oder daß es der unmittelbaren Anwendbarkeit von Vorschriften des Gemeinschaftsrechts in irgendeiner Weise Abbruch tue.

Demgemäß ist der Feststellungsklage der Kommission meines Erachtens stattzugeben; die Kosten des Verfahrens sollten der italienischen Regierung auferlegt werden.