SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS CLAUS GULMANN vom 12. Mai 1992 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die Kommission hat gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag die vorliegende Klage gegen das Königreich Spanien erhoben auf Feststellung, daß das Königreich Spanien gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 6 Absatz 4 der Richtlinie 69/169/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr [1] verstoßen hat.

Die Kommission hat geltend gemacht, es verstoße gegen Artikel 6 Absatz 4 der Richtlinie, wenn Spanien die Mehrwertsteuererstattung [2] bei der *Ausfuhr* von Waren, die die Reisenden in ihrem persönlichen Gepäck mitführten, von der Vorlage einer besonderen Rechnung abhängig mache, die auf einem speziellen, behördlich genehmigten Formblatt ausgestellt worden sei.

2. Wie schon der Titel der Richtlinie 69/169/EWG zeigt, betreffen ihre wichtigsten Bestimmungen die Befreiung von den Umsatzsteuern bei der *Einfuhr* von Waren in die Mitgliedstaaten, die Reisende, die aus Drittländern oder aus anderen Mitgliedstaaten kommen, in ihrem persönlichen Gepäck mitführen. Dem Gerichtshof sind diese Vorschriften aus mehreren Rechtssachen bekannt und er weiß daher auch, daß die Steuerbefreiung von einer Reihe von Voraussetzungen abhängt, zu denen gehört, daß die Befreiung nur für Waren gewährt wird, deren Wert einen bestimmten Betrag nicht übersteigt [3].

Artikel 6 enthält Vorschriften über die Steuererstattung bei der Ausfuhr von Waren, die von einem Reisenden in seinem persönlichen Gepäck mitgeführt werden, wenn er sich in Drittstaaten oder in andere Mitgliedstaaten begibt. Das Hauptziel dieser Bestimmungen ist es, die „Doppelbesteuerung" zu verhindern, die dann vorliegt, wenn ein Reisender die Mehrwertsteuer sowohl im Ausfuhrland als auch im Einfuhrland zahlen muß. Die in Artikel 6 vorgesehene Mehrwertsteuererstattung bei der Ausfuhr ist nämlich bei Ausfuhren in andere Mitgliedstaaten gemäß Artikel 6 Absatz 3 Unterabsatz 2 auf die Fälle beschränkt, in denen die Richtlinie keine Befreiung bei der Einfuhr zuläßt.

Die Richtlinie wurde mehrfach geändert, Artikel 6 dreimal [4].

* Originalsprache: Dänisch.

1 — ABl. L 133, S. 6.

2 — Die Richtlinie behandelt sowohl die Befreiung von den Umsatzsteuern als auch die von den Sonderverbrauchsteuern, aber der letzte Satz von Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie schließt bei der Ausfuhr eine steuerliche Entlastung von den Sonderverbrauchsteuern ausdrücklich aus.

3 — Der Gerichtshof hat die Richtlinie u. a. im Urteil vom 14. Februar 1984 in der Rechtssache 278/82 (Rewe II, Slg. 1984, 721) ausgelegt.

4 — Meines Erachtens wäre es wünschenswert, auf die eine oder andere Weise eine konsolidierte Fassung der Richtlinie aufzustellen. Diese Konsolidierung würde die Rechtssicherheit für die Bürger erhöhen und die Wirksamkeit der Anwendung der Richtlinie in den Mitgliedstaaten verbessern.

Artikel 6 hat gegenwärtig folgenden Wortlaut:

„(1) Die Mitgliedstaaten treffen Maßnahmen, die geeignet sind, zu verhindern, daß für Lieferungen an Reisende, deren Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt oder Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat gelegen ist und auf welche die in dieser Richtlinie vorgesehene Regelung Anwendung findet, steuerliche Entlastungen gewährt werden.

(2) Unbeschadet der Regelung, die bei Verkäufen in den unter Zollaufsicht stehenden Verkaufseinrichtungen der Flughäfen und bei Verkäufen an Bord der Flugzeuge anwendbar ist, treffen die Mitgliedstaaten in bezug auf die Verkäufe auf der Einzelhandelsstufe in den Fällen und unter den Voraussetzungen, die in den Absätzen 3 und 4 näher bezeichnet sind, die erforderlichen Maßnahmen für eine steuerliche Entlastung von den Umsatzsteuern für Warenlieferungen, die im persönlichen Gepäck der Reisenden mitgeführt werden, die aus einem Mitgliedstaat ausreisen. Eine steuerliche Entlastung von den Sonderverbrauchsteuern ist nicht zulässig.

(3) Für Reisende, deren Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt außerhalb der Gemeinschaft gelegen ist, kann jeder Mitgliedstaat die Begrenzungen und Bedingungen für die Anwendung der steuerlichen Entlastung festlegen.

Für Reisende mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat ist die steuerliche Entlastung nur für die Gegenstände zulässig, deren einzelner Wert, Steuern inbegriffen, den in Artikel 2 Absatz 1 festgesetzten Betrag übersteigt.

Die Mitgliedstaaten können ihre Gebietsansässigen von der steuerlichen Entlastung ausnehmen.

(4) Voraussetzung für die steuerliche Entlastung ist

a) in den Fällen des Absatzes 3 Unterabsatz 1 die Vorlage eines Exemplars der Rechnung oder eines statt dessen ausgestellten Belegs, das mit einem die Ausfuhr der Ware bescheinigenden Sichtvermerk der Zollbehörde des Mitgliedstaats der Ausfuhr versehen ist;

b) in den Fällen des Absatzes 3 Unterabsatz 2 die Vorlage eines Exemplars der Rechnung oder eines statt dessen ausgestellten Belegs, das mit einem Sichtvermerk der Zollbehörde des Mitgliedstaats der endgültigen Einfuhr oder einer anderen, auf dem Gebiet der Umsatzsteuern zuständigen Behörde dieses Mitgliedstaats versehen ist, woraus sich ergibt, daß die Umsatzsteuer erhoben worden ist oder erhoben wird.

(5) Für die Anwendung dieses Artikels gilt

— als Wohnsitz ...

— als Gegenstand ...“

In ihrer ursprünglichen Fassung enthielt die Richtlinie nur die Bestimmung, die gegenwärtig ihren Absatz 1 bildet. Die Absätze 2 bis 5 wurden durch die Richtlinie 72/230/EWG des Rates vom 12. Juni 1972[5] angefügt. Später wurden die Absätze 2 und 3 in bestimmten Punkten durch die Richtlinie 78/1032/EWG des Rates vom 19. Dezember 1978[6] geändert, wobei die Mitgliedstaaten u. a. verpflichtet wurden, die steuer-

5 — ABl. L 139, S. 28.

6 — ABl. L 366, S. 28.

liche Entlastung zu gewähren, wenn die in den Absätzen 3 und 4 genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Schließlich wurde durch die Richtlinie 85/348/EWG des Rates vom 8. Juli 1985[7] an Absatz 4 Buchstabe b eine Voraussetzung von untergeordneter Bedeutung angefügt.

3. In der vorliegenden Rechtssache ist unstreitig, daß die spanische Regierung eine Regelung eingeführt hat, nach der die steuerliche Entlastung nur bei Verwendung eines speziellen Formblatts — das die spanische Regierung als besondere Rechnung bezeichnet — erlangt werden kann, das man von den spanischen Behörden auf Anforderung gegen Zahlung von 25 PTA pro Exemplar erhalten kann.

4. Die spanische Regierung macht geltend, die Verwendung dieser besonderen Rechnungen gewährleiste, daß die Zollverwaltung bei der Entscheidung über die Gewährung der steuerlichen Entlastung über alle hierfür relevanten Informationen verfüge; die Verpflichtung zur Verwendung des Formblatts könne für die Reisenden, die die Mehrwertsteuererstattung in Anspruch nehmen wollten, nur von Vorteil sein, da dessen Verwendung sicherstelle, daß die Erstattung ohne Schwierigkeiten vorgenommen werden könne.

5. Die Kommission bestreitet nicht, daß die in dem fraglichen Formblatt verlangten Informationen nicht über das hinausgehen, was zur Sicherstellung der Vornahme der Erstattung zweckmäßig ist.

Sie macht jedoch geltend, es verstoße gegen Artikel 6 Absatz 4, wenn das spanische Recht die Verwendung dieses Formblatts zwingend vorschreibe und es damit zum einzigen Beweismittel werde, das verwendet werden könne, wenn ein Reisender eine steuerliche Entlastung begehre. Aus Artikel 6 Absatz 4 ergebe sich, daß eine gewöhnliche Rechnung, die die Voraussetzungen erfülle, die in der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977[8] und in den allgemeinen nationalen Rechtsvorschriften über die Mehrwertsteuer in bezug auf Rechnungen aufgestellt würden, ebenfalls als Grundlage für die Gewährung von Mehrwertsteuererstattungen zugelassen werden müsse.

6. Das gestellte Problem ist somit einfach. Es ist durch Auslegung von Artikel 6 Absatz 4 zu lösen. Nach dieser Bestimmung ist Voraussetzung für die steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr in Drittländer ein von den Zollbehörden des Ausfuhrmitgliedstaats ausgestellter Sichtvermerk, der bescheinigt, daß die Ausfuhr vorgenommen wurde, und bei der Ausfuhr in andere Mitgliedstaaten ein Sichtvermerk einer Behörde des Einfuhrmitgliedstaats, der bescheinigt, daß die Einfuhr erfolgt ist. Außerdem ist in beiden Fällen „die Vorlage eines Exemplars der Rechnung oder eines statt dessen ausgestellten Belegs" Voraussetzung für die steuerliche Entlastung.

7. Die spanische Regierung macht geltend, aus Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c in Verbindung mit Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates ergebe sich, daß die Mitgliedstaaten befugt seien, für die im Rahmen der Durchführung der Mehrwertsteuerregelung zu verwendenden Rechnungen besondere Voraussetzungen festzulegen. Sie verweist in diesem Zusammenhang auf das Urteil des Gerichtshofes in den verbundenen Rechtssachen 123/87 und 330/87, Jeunehomme[9], in dem

7 — ABl. L 183, S. 24.

8 — Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates).

9 — Urteil vom 14. Juli 1988 (Slg. 1988, 4517).

der Gerichtshof entschieden habe, daß die genannten Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates eine Rechtsgrundlage für die Mitgliedstaaten bildeten, aufgrund deren sie verlangen könnten, daß die zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verwendenden Rechnungen über die in Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie genannten Angaben hinaus noch weitere Angaben enthielten. Von dieser Möglichkeit könnten die Mitgliedstaaten auch Gebrauch machen, um besondere Voraussetzungen in bezug auf die Rechnungen aufzustellen, die im Zusammenhang mit der steuerlichen Entlastung gemäß der Richtlinie 69/169 zu verwenden seien. Die Verwendung der besonderen Rechnungen zur Erlangung der steuerlichen Entlastung sei nicht nur deshalb gerechtfertigt, weil diese die praktische Durchführung der steuerlichen Entlastung für den Reisenden erleichterten, sondern auch deshalb, weil sie den Behörden die Behandlung dieser Fälle erleichterten und dazu beitrügen, einen Mißbrauch des Systems der steuerlichen Entlastung zu verhindern.

8. Ich will zunächst kurz prüfen, ob der Kommission darin zuzustimmen ist, daß die Auswirkungen der streitigen Vorschrift einen Verstoß gegen den teleologisch ausgelegten Artikel 6 Absatz 4 auf den ersten Blick erkennen lassen. Anschließend werde ich untersuchen, ob der spanischen Regierung darin beizupflichten ist, daß die streitige Vorschrift ihre Rechtsgrundlage in den genannten Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates findet.

9. Ich zweifle nicht daran, daß es für den Reisenden, der eine steuerliche Entlastung wünscht, zweckmäßig sein kann, wenn der Verkäufer einer mit Steuer belasteten Ware bei der Ausstellung der Rechnung das hierfür vorgesehene spezielle Formular benutzt. Ich zweifle aber ebensowenig daran, daß die Kommission zu Recht vorbringt, daß das zwingende Erfordernis der ausschließlichen Verwendung einer solchen besonderen Rechnung auch dazu führen kann, daß Reisende in Fällen, in denen sie mit Hilfe einer gewöhnlichen Rechnung nachweisen können, daß sie die materiellen Voraussetzungen für die Erlangung der steuerlichen Entlastung erfüllen, keine solche Entlastung bekommen können. Es erscheint einleuchtend, daß in der Praxis leicht Fälle auftreten können, in denen weder der Käufer noch der Verkäufer die Existenz des Erfordernisses der Verwendung besonderer Rechnungen beachten oder in denen der Verkäufer aus dem einen oder anderen Grund nicht über dieses Formblatt verfügt. Ich habe daher keinen Zweifel, daß das streitige Erfordernis ein Hindernis bei der Durchführung der Erstattung der gezahlten Mehrwertsteuer bilden kann, auf die der Reisende gemäß Artikel 6 Absätze 2 und 3 Anspruch hat. Das in Spanien geltende Erfordernis kann somit dazu führen, daß der Reisende die Steuer sowohl im Ausfuhrland als auch im Einfuhrland zahlen muß, was gegen die Zielsetzung der durch die Richtlinie 69/169 eingeführten Erstattungsregelung verstößt.

10. Es ist richtig, daß Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates den Mitgliedstaaten nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes eine Rechtsgrundlage verschafft, die es ihnen ermöglicht, in bezug auf den Inhalt einer Rechnung neben den Erfordernissen, die sich unmittelbar aus Artikel 22 ergeben, weitere festzulegen. Ich glaube jedoch nicht, daß diese Rechtsgrundlage — die die spanischen Behörden im übrigen benutzt haben, um weitere Erfordernisse hinsichtlich des Inhalts einer gewöhnlichen Rechnung fest-

zulegen — so ausgedehnt werden kann, daß sie den Mitgliedstaaten das Recht gibt, für Rechnungen, die im Rahmen der Erstattung der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Reiseverkehr als Beweismittel verwendet werden müssen, über die Richtlinie hinausgehende spezielle Erfordernisse festzulegen. Eine sinnvolle Auslegung von Artikel 6 Absatz 4 der Richtlinie 69/169 unter Berücksichtigung der Zielsetzung der Richtlinie ergibt, daß es den Reisenden möglich sein muß, ihr Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer auch mit Hilfe einer gewöhnlichen Rechnung nachzuweisen.

11. Meiner Ansicht nach besteht kein Grund, die zwischen dem Inhalt einer gewöhnlichen Rechnung und einer besonderen Rechnung bestehenden Unterschiede näher zu untersuchen. Wie bereits geklärt wurde, sieht das Formblatt mehr Angaben vor, als in einer gewöhnlichen Rechnung enthalten sind, wobei diese weiteren Angaben zweckmäßig sind, wenn Erstattungen vorgenommen werden sollen. Die spanische Regierung hat jedoch nicht nachgewiesen, daß die steuerliche Entlastung in der Praxis nicht auf der Grundlage einer gewöhnlichen Rechnung erfolgen kann oder daß im Hinblick auf die Verhinderung von Mißbräuchen des Erstattungssystems ein besonderes Bedürfnis für die Verwendung eines speziellen Formblatts besteht. Daß eine gewöhnliche Rechnung als hinreichendes Beweismittel geeignet ist, kann allein schon deshalb als erwiesen angesehen werden, weil die übrigen Mitgliedstaaten nach den Informationen der Kommission eine gewöhnliche Rechnung als hinreichendes Beweismittel im Sinne von Artikel 6 Absatz 4 der Richtlinie 69/169 anerkennen [10].

12. Ich schließe daraus, daß das Königreich Spanien verpflichtet ist, im Rahmen der steuerlichen Entlastung gemäß Artikel 6 der Richtlinie 69/169 eine gewöhnliche Rechnung als Beweismittel zuzulassen. Soweit ersichtlich, sind die spanischen Behörden aber nicht daran gehindert, den Händlern und den Reisenden darüber hinaus ein spezielles Formblatt zur Verfügung zu stellen, das diese nach ihrer Wahl als alternative Grundlage zur Geltendmachung ihrer Ansprüche auf steuerliche Entlastung verwenden können. Das in Spanien geltende Erfordernis der Vorlage einer besonderen Rechnung verstößt daher nur insoweit gegen die Richtlinie, als es ausschließt, daß auch eine gewöhnliche Rechnung als Beweismittel verwendet werden kann.

Ergebnis

13. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Antrag der Kommission zu folgen, das heißt,

10 — Es gibt keinen Anhaltspunkt dafür, daß dies darauf beruht, daß die übrigen Mitgliedstaaten an gewöhnliche Rechnungen strengere Anforderungen stellen als Spanien.

— festzustellen, daß das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/169/EWG des Rates verstoßen hat, daß es die Entlastung von der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Reiseverkehr nur gegen Vorlage eines als „besondere Rechnung" bezeichneten, einem amtlichen Muster entsprechenden Formblatts gewährt und damit Reisende, die im Besitz einer gewöhnlichen, den spanischen Rechtsvorschriften und der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG des Rates entsprechenden Rechnung sind, an der Ausübung dieses Rechts hindert, und

— dem Königreich Spanien die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.