SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS vom 17. März 2005 [1]

1. Dieses Vorabentscheidungsersuchen der Commissione Tributaria Provinciale (Provinzialfinanzgericht) Cremona wirft im Wesentlichen die Frage auf, ob eine Steuer wie die IRAP — eine in Italien erhobene regionale Steuer auf Produktionstätigkeiten — mit dem gemeinschaftlichen Verbot anderer nationaler Umsatzsteuern als der Mehrwertsteuer vereinbar ist.

Maßgebliches Gemeinschaftsrecht

2. Der Kerngedanke des harmonisierten Mehrwertsteuersystems der Gemeinschaft wird in Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie ausgeführt [2]:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis auf die Einzelhandelsstufe einschließlich angewandt."

3. Dieses System aufeinander folgender Steueranwendungen und -abzüge geht somit von einer Umsatzkette aus, bei der der in Bezug auf jeden Umsatz zu zahlende Nettobetrag ein bestimmter Anteil der Mehrwertsteuer auf der jeweiligen Stufe ist. Endet die Kette auf der abschließenden Stufe des Privatverbrauchs, so beläuft sich der erhobene Gesamtbetrag auf den entsprechenden Anteil des Endpreises.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301).

4. Ausführlichere Regelungen finden sich in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie[3].

5. Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

6. Als Steuerpflichtiger ist in Artikel 4 Absatz 1 definiert, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis ausübt. Wirtschaftliche Tätigkeiten sind nach Artikel 4 Absatz 2 „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden" sowie „eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst". Artikel 4 Absatz 5 bestimmt jedoch: „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben."

7. Abschnitt X der Sechsten Richtlinie sieht eine Reihe von Umsätzen vor, die von der Mehrwertsteuer befreit sind. Artikel 13 listet die Befreiungen auf, die für Umsätze im Inland gelten — im Wesentlichen bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, bestimmte Versicherungs- und Finanzumsätze (einschließlich der Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften) und bestimmte Umsätze im Zusammenhang mit Grundstücken –, während die Artikel 14 bis 16 Befreiungen im internationalen Handelsverkehr aufzählen. Artikel 28c[4] in Abschnitt XVIa mit einer Übergangsregelung für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten ändert Artikel 16, um den innergemeinschaftlichen Handel zu erfassen, und fügt eine geringe Zahl weiterer Befreiungen in diesem Zusammenhang hinzu.

8. Die Grundzüge des Rechts auf Vorsteuerabzug sind in Artikel 17 dargestellt. Artikel 17 Absatz 2 bestimmt: „Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden ...". Nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b besteht bei Ausfuhren aus der Gemeinschaft,

3 — Sechste 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

4 — Eingeführt durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1).

die nach Artikel 15 befreit sind, anders als bei befreiten inländischen Umsätzen ein Recht auf Vorsteuerabzug.

9. Schließlich bestimmt Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie [5]:

„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind."

10. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes verwehrt es diese Bestimmung den Mitgliedstaaten, Steuern, Abgaben und Gebühren einzuführen oder beizubehalten, die den Charakter von Umsatzsteuern haben [6]. Dies soll verhindern, dass das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und gewerbliche Umsätze in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise erfassen [7]. Es ist klar, dass das gemeinsame System beeinträchtigt würde, wenn eine Steuer, die der Mehrwertsteuer in wesentlichen Punkten ähnelte, von einem Mitgliedstaat angewandt würde, aber der für den Binnenmarkt erforderlich gehaltenen Harmonisierung entzogen wäre.

11. Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, sind in jedem Fall als solche Maßnahmen anzusehen, auch wenn sie sich nicht in allen Punkten mit der Mehrwertsteuer decken. Dabei handelt es sich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes um folgende Merkmale: Die Mehrwertsteuer gilt allgemein für Geschäfte über Gegenstände und Dienstleistungen, sie ist unabhängig von der Anzahl der getätigten Geschäfte proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen, sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben, und sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, d. h., die bei einem Geschäft fällige Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist. Dagegen steht Artikel 33

5 — In der durch Artikel 1 Nummer 23 der Richtlinie 91/680 (zitiert in Fußnote 4) geänderten Fassung.

6 — Vgl. jüngst Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-308/01 (GIL Insurance, Slg. 2004, I-4777, Randnr. 31 und die dort zitierte Rechtsprechung).

7 — Vgl. Urteil vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97 (EKW, Slg. 2000, I-1157, Randnr. 20 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Absatz 1 nicht der Beibehaltung oder Einführung einer Steuer entgegen, die keines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist. [8]

Maßgebliches nationales Recht

12. Die Italienische Republik führte mit dem Decreto legislativo Nr. 446 vom 15. Dezember 1997 [9] eine Steuer ein — die als IRAP geläufige Imposta regionale sulle attività produttive –, die für die regionalen Behörden eine Einkommensquelle für die Finanzierung der Wahrnehmung der ihnen übertragenen Befugnisse bildet.

13. Die Vorschriften über die Erhebung der IRAP sind komplex und enthalten viele Querweise zu anderen Rechtsvorschriften. Ich werde sie hier nicht im Einzelnen darstellen. Es scheint jedoch Einigkeit darin zu bestehen, dass sich die wesentlichen Merkmale wie folgt darstellen.

14. Nach den Artikeln 2 und 3 des Decreto legislativo wird die IRAP bei denjenigen erhoben, die gewohnheitsmäßig eine selbständige Tätigkeit ausüben, die auf die Herstellung von Gegenständen oder den Handel damit oder auf die Erbringung von Dienstleistungen gerichtet ist. Die meisten natürlichen und juristischen Personen einschließlich des Staates und der öffentlich-rechtlichen Körperschaften sowie der Verwaltungsbehörden unterliegen der Steuer, während bestimmte gemeinsame Anlagefonds, bestimmte Rentenfonds und bestimmte Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigungen davon befreit sind.

15. Artikel 4 Absatz 1 definiert die Steuerbemessungsgrundlage als den Nettowert, der sich aus der Erzeugung innerhalb der Region ergibt. Die genaue Methode zur Bestimmung dieses Wertes variiert ein wenig je nach der Steuerzahlerkategorie, aber als grundlegendes Prinzip für gewerbliche Unternehmen ist es der in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung ausgewiesene Unterschied zwischen dem Gesamtertrag aus der Tätigkeit, ausgenommen Einkünfte aus außerordentlichen Finanzgeschäften, auf der einen Seite und den Produktionskosten, ausgenommen Personal- oder Finanzierungskosten, auf der anderen Seite. Für öffentliche Stellen und nicht gewerbliche private Unternehmen ist die Steuerbemessungsgrundlage im Wesentlichen die Lohnsumme.

16. Nach Artikel 16 beläuft sich der Basissteuersatz auf 4,25% des so definierten Nettowerts; er wird im Falle bestimmter Verwaltungsbehörden verdoppelt und kann von der regionalen Behörde um bis zu einen Prozentpunkt nach beiden Seiten geändert werden.

8 — Vgl. Urteile GIL Insurance (zitiert in Fußnote 6, Randnrn. 32 bis 34), EKW (zitiert in Fußnote 7, Randnrn. 21 bis 23) und die in beiden Urteilen zitierte Rechtsprechung.

9 — Veröffentlicht in GURI Nr. 298 vom 23. Dezember 1997 (im Folgenden: Decreto legislativo); zwischenzeitlich geändert.

Das Vorabentscheidungsersuchen

17. Die Banca Popolare di Cremona (im Folgenden: Banca Popolare) beantragte im Jahr 1999 die Erstattung verschiedener Beträge, die sie in diesem Jahr und den vorhergehenden Jahren als IRAP entrichtet hatte, und begründete dies damit, dass die Steuer rechtswidrig sei, und zwar u. a., weil sie mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie unvereinbar sei.

18. Die Gültigkeit der IRAP wurde auch in verschiedenen anderen Verfahren in Italien wegen angeblicher Unvereinbarkeit mit einer Reihe von Bestimmungen der italienischen Verfassung in Zweifel gezogen. Am 10. Mai 2001 entschied die Corte Costituzionale (Verfassungsgerichtshof) in einem Urteil [10], auf das der Gerichtshof sowohl vom vorlegenden Gericht als auch von allen Beteiligten, die Erklärungen abgegeben haben, hingewiesen worden ist, dass diese Anfechtungen unbegründet seien.

19. Die Steuerbehörde lehnte daraufhin die Erstattung der von der Banca Popolare beanspruchten Beträge ab, die gegen diese Ablehnung Klage beim vorlegenden Gericht erhoben hat.

10 — Urteil 256/2001.

20. Das vorlegende Gericht vertritt folgende Auffassung:

— Die IRAP gelte wie die Mehrwertsteuer allgemein für alle gewerblichen Umsätze im Zusammenhang mit einer Handels- oder Berufstätigkeit einschließlich der Erzeugung von Gegenständen oder des Handels damit oder der Erbringung von Dienstleistungen;

— wie im Falle der Mehrwertsteuer sei die Grundlage, auf der die IRAP erhoben werde, der vom Steuerzahler geschaffene Nettomehrwert, wenn auch die Berechnungsmethode anders sei: während bei der Mehrwertsteuer die zu zahlende Vorsteuer von der zu berechnenden Steuer abgezogen werde, würden bei der IRAP die Kosten von den Erträgen abgezogen;

— wie die Mehrwertsteuer werde die IRAP auf jeder Stufe der Erzeugung oder des Vertriebs erhoben, da jeder Wirtschaftsteilnehmer, der einen steuerbaren Mehrwert erzeuge, steuerpflichtig sei;

— wie im Fall der Mehrwertsteuer entspreche der Gesamtbetrag der auf den verschiedenen Stufen bis hin zum Endverbrauch erhobenen IRAP dem Satz der IRAP, der auf den dem Endverbraucher in Rechnung gestellten Preis angewandt werde, so dass am Ende eine allgemeine und proportionale Steuer auf den Preis stehe, zu dem Gegenstände oder Dienstleistungen an den Verbraucher verkauft würden.

21. Bei Würdigung dieser Feststellungen im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass die IRAP die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweise, so dass sie als mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erscheine und deshalb von den nationalen Gerichten unangewandt bleiben müsse.

22. In Anbetracht dessen, dass es sich um eine neue Problemstellung handele und es keine spezifische Rechtsprechung dazu gebe, hat das vorlegende Gericht jedoch beschlossen, zunächst eine Vorabentscheidung des Gerichtshofes über folgende Frage einzuholen:

Ist Artikel 33 der Richtlinie 77/388/EWG (in der durch die Richtlinie 91/680/EWG geänderten Fassung) dahin auszulegen, dass er es verbietet, die IRAP auf den Nettoproduktionswert zu erheben, der aus der gewohnheitsmäßigen Ausübung einer selbständigen, auf die Erzeugung oder den Austausch von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen gerichteten Tätigkeit stammt?

23. Die Banca Popolare, die italienische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben und in der Sitzung mündliche Ausführungen gemacht. Die Banca Popolare und die Kommission sind der Ansicht, dass Artikel 33 eine Steuer mit den Merkmalen der IRAP verbiete, während die italienische Regierung die Meinung vertritt, dass diese Merkmale genug Unterschiede gegenüber denen der Mehrwertsteuer aufwiesen, um nicht unter das Verbot zu fallen.

Würdigung

24. Es besteht Einigkeit darüber, dass eine nationale Steuer unter das Verbot nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie fällt, wenn sie alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist, von denen es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes vier gibt und die sich eng an die Definition in Artikel 2 der Ersten Richtlinie anlehnen:

— allgemeine Anwendung auf die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen;

— Proportionalität zum Preis dieser Gegenstände oder Dienstleistungen ungeachtet der Zahl der bewirkten Umsätze;

— Erhebung auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs und

— Erhebung auf den Mehrwert der fraglichen Gegenstände und/oder Dienstleistungen.

25. Dass alle vier wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer vorliegen, ist somit sowohl erforderlich als auch hinreichend dafür, dass eine Steuer nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verboten ist. Genauso unumstritten ist jedoch, dass eine Steuer nicht nur deshalb dem Verbot entgeht, weil sie mit der Mehrwertsteuer nicht in jeder Hinsicht deckungsgleich ist [11].

26. Somit ist es erforderlich, der Reihe nach auf die vier Merkmale einzugehen und zu prüfen, ob die IRAP sie in zumindest im Wesentlichen gleicher Form aufweist. Ich halte es für klarer, diese Merkmale in derselben Reihenfolge wie das vorlegende Gericht zu prüfen, die leicht von derjenigen abweicht, nach der häufig in der Rechtsprechung vorgegangen wird [12]. Deshalb werde ich mit der Prüfung beginnen, ob die IRAP allgemein anwendbar ist, danach werde ich prüfen, ob sie auf den Mehrwert der Lieferung erhoben wird, dann, ob sie auf allen Stufen angewandt wird, und schließlich, ob sie ungeachtet der Zahl der Umsätze proportional zum Mehrwert ist.

27. Natürlich haben nur die italienischen Gerichte die Kompetenz, die genauen Merkmale der IRAP festzustellen, wobei recht detaillierte Fragen des nationalen Rechts zu prüfen sind. Der Gerichtshof ist jedoch meiner Ansicht nach auf der Grundlage der Beschreibungen des vorlegenden Gerichts im Vorlagebeschluss und der Corte Costituzionale in ihrem Urteil [13] in der Lage, zu prüfen, ob eine Steuer der beschriebenen Art die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist.

Allgemeine Anwendung auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen

28. Das vorlegende Gericht führt aus, dass nach Artikel 2 des Decreto legislativo „die IRAP allgemein auf alle gewerblichen Umsätze angewandt wird, die mit der Erzeugung bzw. Erbringung oder dem Austausch von Gegenständen und Dienstleistungen bei der gewohnheitsmäßigen Ausübung einer Tätigkeit zu diesem Zweck erzielt werden, d. h. beim Betrieb von Unternehmen oder bei der Ausübung von Handwerken und anderen Berufen". Wie sowohl die Banca Popolare als auch die Kommission vorbringen, ist dies ein Zeichen dafür, dass die IRAP sehr allgemein angewandt wird.

29. Der Gerichtshof hat entschieden, dass eine Steuer nicht allgemein anwendbar ist,

11 — Siehe die in den Fußnoten 6 und 7 zitierte Rechtsprechung.

12 — Siehe oben, Nrn 11, 20 und 24.

13 — Siehe oben, Nr. 18.

wenn sie nur für begrenzte Kategorien von Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen [14] oder für bestimmte Kategorien von Steuerzahlern gilt [15]. Sie weist dieses wesentliche Merkmal der Mehrwertsteuer aber immer noch auf, wenn sie sowohl auf mehrwertsteuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeiten als auch auf andere, nicht mehrwertsteuerpflichtige Arten wirtschaftlicher Lieferungen anwendbar ist [16].

30. Mir scheint die IRAP das fragliche Merkmal aufzuweisen. Die Artikel 2 und 3 des Decreto legislativo, die die Tätigkeiten, die zur Steuerpflicht führen, und die steuerpflichtigen Personen definieren, sind nämlich im Wesentlichen den Artikeln 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie sehr ähnlich.

31. Keine Kategorien von Gegenständen oder Dienstleistungen sind als solche ausgeschlossen. Einige Kategorien von Steuerzahlern sind ausgeschlossen, aber die Ausnahmen sind nach Zahl und Ausmaß begrenzt und scheinen sich im Wesentlichen mit bestimmten Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie oder mit dem Ausschluss bestimmter Umsätze, die ganz außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen, zu decken. Die Banca Popolare hat sowohl in ihren schriftlichen Erklärungen als auch in der Sitzung unwidersprochen festgestellt, dass alle Gewerbetreibenden mit Mehrwertsteuernummer der IRAP unterlägen.

32. Ebenfalls in der Sitzung hat die italienische Regierung jedoch geltend gemacht, dass die IRAP, obwohl sie als allgemein anwendbar beschrieben werden könnte, nicht auf *Lieferungen* von Gegenständen oder Dienstleistungen anwendbar sei; sie sei auf den geschaffenen Wert anwendbar und nicht auf erbrachte Lieferungen, so dass z. B. ein Unternehmen, das in einem bestimmten Steuerzeitraum 1 000 Kraftfahrzeuge herstelle, sie aber nicht verkaufe, in diesem Steuerzeitraum IRAP, aber keine Mehrwertsteuer zahlen müsse. Die IRAP sei somit jedenfalls anders als die Mehrwertsteuer eine direkte und keine indirekte Steuer. Die italienische Regierung hat auch auf bestimmte Gemeinschaftsabkommen und Kommissionsdokumente verwiesen, die die IRAP als direkte Steuer einstuften. Die Banca Popolare hat die Behauptung, dass die IRAP auf hergestellte, aber noch nicht verkaufte Gegenstände erhoben werde, mit Nachdruck bestritten.

33. Der Gerichtshof ist nicht dafür zuständig, die Stufe zu bestimmen, auf der die IRAP erhoben wird. Meiner Ansicht nach wirkt sich das Vorbringen der italienischen Regierung jedoch nicht auf die Einordnung der IRAP als auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen allgemein anwendbar aus.

14 — Urteile vom 13. Juli 1989 in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88 (Wisselink, Slg. 1989, 2671, Randnr. 20), vom 19. März 1991 in der Rechtssache C-109/90 (Giant, Slg. 1991, I-1385, Randnr. 14), vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-208/91 (Beaulande, Slg. 1992, I-6709, Randnr. 16), vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-347/95 (UCAL, Slg. 1997, I-4911, Randnr. 36), vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-28/96 (Fricarnes, Slg. 1997, I-4939, Randnr. 40), vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-130/96 (Solisnor-Estaleiros Navais, Slg. 1997, I-5053, Randnr. 17), EKW (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 24), vom 19. September 2002 in der Rechtssache C-101/00 (Tulliasamies, Slg. 2002, I-7487, Randnr. 101) und GIL Insurance (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 33).

15 — Urteil vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90 (Bozzi, Slg. 1992, I-2947, Randnr. 14).

16 — Urteil vom 31. März 1992 in der Rechtssache C-200/90 (Dansk Denkavit, Slg. 1992, I-2217, Randnr. 15).

34. Die Einstufung von Steuern als „direkt" oder „indirekt" ist nicht immer leicht und für viele Zwecke überhaupt ohne Belang. Hier geht es nicht um die Frage, ob die IRAP als direkte oder indirekte Steuer einzustufen ist, sondern darum, ob sie dieselben wesentlichen Merkmale wie die Mehrwertsteuer hat.

35. Ein allgemein anerkannter Unterschied zwischen direkter und indirekter Besteuerung liegt jedoch darin, dass die Erstgenannte das verfügbare Vermögen oder Einkommen einer (natürlichen oder juristischen) Person ohne Möglichkeit der Abwälzung auf andere belastet, während die Letztgenannte auf Ausgaben oder Verbrauch erhoben wird und die damit verbundene Belastung auf den Endverbraucher abgewälzt und von diesem getragen werden kann — was in der Tat auch der Regelfall ist. Vor diesem Hintergrund scheint mir der von der italienischen Regierung beschriebene Mechanismus der einer indirekten Steuer zu sein, die im Wesentlichen auf dem Endverbraucher lasten wird.

36. Die Corte Costituzionale führt in ihrem Urteil aus, dass die IRAP „nicht auf das persönliche Einkommen des Steuerzahlers, sondern auf den durch selbständige Tätigkeiten geschaffenen Mehrwert erhoben wird". Sie weist bestimmte Argumente dafür, dass die Steuer auf „die bloße Möglichkeit einer steuerlichen Leistungsfähigkeit" erhoben werde, zurück und stellt fest, dass Bemessungsgrundlage für die IRAP „der durch selbständige Tätigkeiten geschaffene Mehrwert" sei [17].

37. Somit mag zwar die IRAP vor der tatsächlichen Lieferung von Gegenständen erhoben werden, doch belastet sie gleichwohl die dann vorgenommene Lieferung, als ob sie zum Lieferzeitpunkt erhoben worden wäre, und zwar mit einem Ergebnis, das genau das gleiche ist wie bei der Mehrwertsteuer.

38. Auf der anderen Seite scheint es, dass die IRAP in bestimmter Hinsicht sogar noch allgemeiner anwendbar ist als die Mehrwertsteuer. Staatliche und regionale Behörden z. B. sind offenbar nicht befreit wie nach Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie, und die Steuer wird auf Ausfuhren anders als nach den Artikeln 15 und 17 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ohne Erstattungsmöglichkeit erhoben.

39. Aus dem Urteil Dansk Denkavit [18] geht jedoch klar hervor, dass es, wenn eine Steuer im Wesentlichen dieselbe Tragweite wie die Mehrwertsteuer hat, ihrer Ähnlichkeit mit dieser für die Zwecke ihrer Beurteilung nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie keinen Abbruch tut, dass sie sich auch auf andere

17 — Siehe oben, Nr. 18, in den Abschnitten 6 und 10.1 der Urteilsgründe zur Begründetheit.

18 — Zitiert in Fußnote 16.

Bereiche erstreckt, die von der Mehrwertsteuer nicht erfasst werden. So würde der IRAP das wesentliche Merkmal der allgemeinen Anwendung nur dann fehlen, wenn sie wesentlich weniger weit reichen würde.

40. Aus diesem Grundsatz, den man sich bei der Beurteilung der Natur einer Steuer im Verhältnis zur Mehrwertsteuer deutlich vor Augen halten muss, folgt überdies, dass es, wenn die IRAP auf von der Mehrwertsteuer nicht erfasste Sachverhalte anwendbar ist, auf etwaige Unterschiede zwischen ihrer Bemessungsgrundlage bei diesen Sachverhalten und der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer schlicht nicht ankommt.

Erhebung auf den Mehrwert der gelieferten Gegenstände oder Dienstleistungen

41. Es besteht Einigkeit darüber, dass die Berechnungsmethode für die IRAP von der Berechnungsmethode für die Mehrwertsteuer abweicht.

42. Das vorlegende Gericht stellt Folgendes fest: „Bei der Mehrwertsteuer erfolgen Quantifizierung und Besteuerung des Teils des Mehrwerts, der beim einzelnen Erzeuger geschaffen wurde, durch den Mechanismus der Steuerverrechnung (die auf die Einkäufe gezahlte Vorsteuer wird von der auf die Verkäufe erhobenen Steuer abgezogen). Bei der IRAP wird der betreffende Teil berechnet und besteuert, indem, grob gesagt, vom Erlös der ‚Verkäufe' die Kosten für den Erwerb des ‚Verkauften' abgezogen werden."

43. Es fährt jedoch fort, dass sich die beiden Mechanismen vom Ergebnis her „wie ein Ei dem anderen" glichen.

44. Jedenfalls kommt es darauf an, ob die IRAP auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen erhoben wird, und nicht darauf, ob dieser Wert auf dieselbe Weise berechnet wird wie bei der Mehrwertsteuer. Und es sei daran erinnert, dass die Corte Costituzionale entschieden hat, dass die IRAP eine Steuer auf den Mehrwert sei [19].

45. Mehrwert kann auf unterschiedliche, aber gleichermaßen gültige Art und Weise definiert werden, und der Gerichtshof hat betont, dass eine Steuer nicht in jeder Hinsicht mit der Mehrwertsteuer übereinstimmen muss, um dem Verbot nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie zuwiderzulaufen.

46. Aus den Informationen in der Akte ist ersichtlich, dass die Bemessungsgrundlage für die IRAP im Wesentlichen in dem Unterschied zwischen den Erträgen und den Kosten (ausgenommen Löhne oder bestimmte Finanzierungskosten) der Pro-

19 — Siehe oben, Nr. 18.

duktionstätigkeit des Steuerzahlers in einem bestimmten Steuerzeitraum — im Regelfall offenbar ein Kalenderjahr — besteht. Das kann klar als eine, wenn auch nicht die einzige Art und Weise angesehen werden, den vom Steuerzahler geschaffenen Mehrwert der von ihm gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen zu definieren.

47. Auf der anderen Seite wird Mehrwertsteuer theoretisch auf den vollen Wert jeder steuerpflichtigen Lieferung erhoben, wobei ihre Höhe durch den Betrag der bereits auf die Kostenelemente dieser Lieferung (wiederum Löhne und viele Finanzierungskosten, die steuerbefreit sind, ausgenommen) gezahlten Steuer verringert wird. In der Praxis wird jedoch die auf alle in einem bestimmten Steuerzeitraum — von bis zu einem Jahr — erfolgten Lieferungen geschuldete Steuer zusammengerechnet, wie es auch mit der Steuer geschieht, die auf alle in diesem Zeitraum angefallenen Kostenelemente gezahlt wird, und die letztgenannte Steuer wird von der erstgenannten abgezogen [20].

48. So ist der Unterschied zwischen beiden in der Handhabung gering, im Ergebnis vielleicht sogar noch geringer, auch wenn die Mehrwertsteuer so gestaltet ist, dass sie Umsatz für Umsatz bemessen wird. Auch die vom vorlegenden Gericht angesprochenen „unwichtigen buchungstechnischen Details" können meiner Meinung nach nichts an der wesentlichen Ähnlichkeit ändern, wenn das Verbot anderer Abgaben oder Gebühren mit dem Charakter von Mehrwertsteuer überhaupt wirksam sein soll.

49. Im Urteil Dansk Denkavit [21] hat der Gerichtshof in der Tat eine Steuer als Verstoß gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie angesehen, die seiner Feststellung nach als Prozentsatz „des Gesamtbetrags der innerhalb eines bestimmten Zeitraums von einem Unternehmen getätigten Verkäufe und der von ihm erbrachten Leistungen abzüglich des Betrags der von dem Unternehmen in diesem Zeitraum getätigten Käufe und empfangenen Dienstleistungen" erhoben wurde — was einen Mechanismus beschreibt, der ersichtlich demjenigen zur Berechnung der IRAP sehr nahe kommt.

50. Die italienische Regierung weist jedoch auf einen Unterschied hin, der sich als bedeutsam erweisen könnte. Da ein Steuerpflichtiger nach der Mehrwertsteuerregelung die Vorsteuer unabhängig vom Betrag der im selben Steuerzeitraum geschuldeten Steuer abziehen könne, sobald sie anfalle, könnten Fallgestaltungen auftreten und träten auch auf, bei denen in einem bestimmten Zeitraum die Steuerbehörden eine Nettozahlung an den Steuerpflichtigen vornähmen und nicht umgekehrt. Bei der IRAP sei das unmöglich: Wenn in einem bestimmten

20 — Siehe Artikel 28h der Sechsten Richtlinie, der Artikel 22 betreffend die Verpflichtungen der Steuerschuldner im inneren Anwendungsbereich ersetzt, insbesondere Absätze 4 bis 6, die ersichtlich von einer Zusammenfassung von Daten und Berechnungen für jeden maßgeblichen Steuerzeitraum ausgehen.

21 — Zitiert in Fußnote 16.

Steuerzeitraum die Ausgaben die Einnahmen überstiegen, belaufe sich die Steuer schlicht auf null.

51. Das Abzugsrecht ist in der Tat ein Ausdruck des zentralen Grundsatzes, dass die Mehrwertsteuer hinsichtlich der Belastung aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten eines Unternehmens vollkommen neutral sein muss, und als solches ein wesentlicher Teil des Mehrwertsteuersystems.

52. Die Tatsache, dass sich eine andere Steuer nicht eines solchen Mechanismus bedient und somit nicht denselben Grad steuerlicher Neutralität haben mag, wirkt sich jedoch nicht auf die Frage aus, ob sie auf den vom Steuerzahler geschaffenen Mehrwert erhoben wird.

53. Insoweit mag man wiederum eine Analogie zur Haltung des Gerichtshofes im Urteil Dansk Denkavit [22] ziehen und allgemein schlussfolgern, dass eine Steuer die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht allein deshalb verliert, weil sie weiter reicht oder andere zusätzliche Merkmale aufweist. Worauf es vielmehr ankommt, ist, ob und in welchem Ausmaß es an irgendeinem der betreffenden wesentlichen Merkmale fehlt.

22 — Siehe oben, Nrn. 29 und 39.

54. Kurz gesagt wird sowohl die Mehrwertsteuer als auch die IRAP auf den Mehrwert von Gegenständen und Dienstleistungen erhoben; der Umstand, dass die IRAP anders als die Mehrwertsteuer nicht „erstattet" wird, wenn ausnahmsweise statt eines Mehrwerts ein Minderwert vorliegt, ändert daran nichts. Es liegt jedenfalls in der Natur wirtschaftlicher Tätigkeit selbst, dass solche Fälle marginal sind.

Erhebung auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs

55. Obwohl der Gerichtshof auf die Erhebung auf jeder „Stufe" der Erzeugung und des Vertriebs Bezug genommen hat, wird aus Artikel 2 der Ersten Richtlinie deutlich, dass das, was gemeint ist, die Erhebung auf der Stufe jedes Umsatzes in diesem Prozess ist. Es liegt nicht in der Natur einer Umsatzsteuer, dass sie auf rein innerbetrieblichen Stufen beim Steuerzahler erhoben wird, und die Mehrwertsteuer wird auf solchen Stufen nicht erhoben.

56. Nach Artikel 2 des Decreto legislativo ist das Kriterium für die IRAP-Pflichtigkeit „die gewohnheitsmäßige Ausübung einer selbständigen Tätigkeit, die auf die Herstellung von Gegenständen oder den Handel damit oder auf die Erbringung von Dienstleistungen gerichtet ist", und nach Artikel 4 Absatz 1 wird die Steuer auf den Nettoproduktionswert angewandt, der sich aus der innerhalb der betreffenden Region ausgeübten Tätigkeit ergibt.

57. Insoweit führt das vorlegende Gericht aus, dass „die IRAP ... auf jeder Stufe des Erzeugungs- oder Vertriebsprozesses erhoben [wird], da jeder Wirtschaftsteilnehmer, der in eine Stufe des Prozesses einbezogen ist und steuerbaren Mehrwert erzeugt, von Gesetzes wegen als Steuerpflichtiger behandelt wird".

58. Es zeigt sich somit, dass sich die IRAP nach demselben Muster richtet wie die Mehrwertsteuer. Sie wird auf die Geschäfte all jener erhoben, die eine steuerpflichtige Tätigkeit ausüben, so dass, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen eines Unternehmens von einem anderen Unternehmen dafür verwendet werden, seine eigenen Gegenstände oder Dienstleistungen zu vertreiben, und die Letztgenannten wiederum von einem dritten Unternehmen verwendet werden, das an Endverbraucher liefert, die Steuer in Bezug auf jede Stufe in diesem Prozess erhoben wird. Die Erhebung erfolgt wiederum eher umfassend als auf der Grundlage jedes einzelnen Umsatzes, sie erfolgt jedoch zweifellos bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich, wie es in der Ersten Richtlinie heißt.

Proportionalität zum Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen ungeachtet der Zahl der Umsätze

59. Insoweit stellt das vorlegende Gericht fest, dass „der Betrag der auf den verschiedenen Stufen des Prozesses, von der Erzeugung bis zur Abgabe an den Endverbraucher, erhobenen IRAP dem IRAP-Satz entspricht, der auf den Verkaufspreis der Gegenstände und Dienstleistungen bei ihrer Abgabe an den Endverbraucher angewandt wird. Trotz der Stückelung wirkt die IRAP demnach im Ergebnis wie eine allgemeine und proportionale Steuer auf den Preis für die Abgabe von Gegenständen und Dienstleistungen an den Endverbraucher."

60. Die IRAP wird zu einem von zwei als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage ausgedrückten Sätzen erhoben, die im Decreto legislativo festgelegt sind, aber innerhalb bestimmter Grenzen von der zuständigen Regionalbehörde verändert werden können [23]. Da die Bemessungsgrundlage im Wesentlichen der vom Steuerzahler geschaffene Mehrwert der von ihm gelieferten Gegenstände oder Dienstleistungen ist, ist die IRAP somit proportional zu diesem Wert.

61. Die umfassende Natur der IRAP ermöglicht den Wirtschaftsteilnehmern jedoch unzweifelhaft einen höheren Grad an Flexibilität, als es bei der Mehrwertsteuer der Fall ist. Sie können die Art und Weise regulieren, in der sie die Steuerlast an ihre Kunden weitergeben, oder sich sogar dafür entscheiden, sie überhaupt nicht abzuwälzen. Die Mehrwertsteuer muss dagegen auf jede einzelne Lieferung zum entsprechenden Satz erhoben werden.

23 — Siehe oben, Nr. 16.

62. Während das Mehrwertsteuersystem also verlangt, dass der Steuerbetrag ein bestimmter Anteil des bei jeder Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen in Rechnung gestellten Preises ist, so dass er zumindest buchtechnisch streng „proportional ungeachtet der Zahl der Umsätze" bleibt, mag das bei der IRAP nicht ganz genauso sein, deren Betrag als Anteil des Preises einer bestimmten Lieferung beträchtlich schwanken oder sogar unbestimmbar sein kann.

63. Ich halte diesen Punkt jedoch nicht für besonders maßgeblich für die Gesamtbeurteilung.

64. Erstens wird in der wirtschaftlichen Realität die Belastung mit einer Steuer, die auf jeder Stufe einer Handelskette erhoben wird, im Allgemeinen an die nachfolgenden Glieder weitergegeben.

65. Einige Wirtschaftsteilnehmer mögen sich aus verschiedenen Gründen ausnahmsweise und kurzfristig dafür entschieden haben, die Belastung mit der IRAP zu absorbieren und nicht an ihre Kunden weiterzugeben, aber langfristig ist es wahrscheinlich, dass sich der Spielraum jedes Wirtschaftsteilnehmers anpassen und die Belastung letztlich am Ende der Kette getragen wird.

66. Zweitens gibt es in wirtschaftlicher Hinsicht bei der Mehrwertsteuer genau dieselbe Option. Für die am Umsatz Beteiligten gibt es nur einen geringen oder keinen praktischen oder wirtschaftlichen Unterschied zwischen dem Fall, dass ein Gewerbetreibender beschließt, die Steuerlast „zu absorbieren", und dem Fall, dass er seine Gewinnspanne verringert — oder, vielleicht wahrscheinlicher, seine Gewinnspannen als Reaktion auf Wettbewerbszwänge zwischen verschiedenen Lieferkategorien neu ordnet. Keine dieser Fallgestaltungen wirkt sich auf die Erhebung der Steuer aus, die immer proportional zum Preis der Lieferungen bleibt.

67. In diesem Zusammenhang hat die Corte Costituzionale in ihrem Urteil vom 10. Mai 2001 ausgeführt, dass „die mit der Steuer verbundene wirtschaftliche Belastung nach den Marktgesetzen in der Tat über den Preis der erzeugten Gegenstände oder Dienstleistungen weitergegeben oder durch entsprechende organisatorische Entscheidungen ganz oder teilweise wieder eingebracht werden kann".

68. Im Urteil Careda [24] hat der Gerichtshof ausdrücklich festgestellt, dass „eine Abgabe nur dann den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Artikel 33 der [Sechsten]

24 — Urteil vom 26. Juni 1997 in den verbundenen Rechtssachen C-370/95, C-371/95 und C-372/95 (Careda, Slg. 1997, I-3721, Randnrn. 15, 18 und 26).

Richtlinie haben [kann], wenn sie auf den Verbraucher *abgewälzt werden kann*" [25], es aber nicht erforderlich ist, dass die maßgeblichen nationalen Rechtsvorschriften eine solche Abwälzung auch ausdrücklich vorsehen oder dass die Abwälzung in einer Rechnung oder einem gleichwertigen Dokument festgehalten ist.

69. Könnte ein Mitgliedstaat eine Steuer einführen, die im Wesentlichen eine Mehrwertsteuer ist, aber dem Verbot nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie dadurch entgehen, dass er sicherstellt, dass der Steuerbetrag *nicht unbedingt* als Anteil des Preises der einzelnen Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen gleich bleibt, würde diesem Verbot die praktische Wirksamkeit genommen, und die vom Binnenmarkt verlangte Harmonisierung könnte umgangen werden [26].

Ergebnis in Bezug auf die Vereinbarkeit der IRAP mit dem Gemeinschaftsrecht

70. Ich gelange folglich zu der Ansicht, dass eine Steuer wie die IRAP die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist und vom Verbot nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie erfasst wird.

71. Es ist jedoch auch zu prüfen, welche konkreten Wirkungen dieses Ergebnis nach sich zieht.

Möglichkeit der zeitlichen Beschränkung der Wirkungen des Urteils

72. Nach ständiger Rechtsprechung hat der Einzelne einen Anspruch auf Erstattung von innerstaatlichen Abgaben, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben wurden [27]. Falls die IRAP für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar gehalten werden sollte, würde der rückwirkende Erstattungsanspruch nach italienischem Verfahrensrecht 48 Monate erfassen.

73. In der mündlichen Verhandlung hat die italienische Regierung ausgeführt, dass sich die in diesem Zeitraum erhobenen und zur Finanzierung der Tätigkeiten der regionalen Behörden verwendeten Beträge auf mehr als 120 Milliarden Euro beliefen. In Anbetracht der schwerwiegenden Folgen hat sie deshalb für den Fall, dass die IRAP für mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie unvereinbar gehalten werden sollte, eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des Urteils — wie z. B. im Urteil EKW — beantragt [28].

25 — Randnr. 15, Hervorhebung hinzugefügt.

26 — Siehe oben, Nr. 10.

27 — Als jüngeres Beispiel mit Verweis auf frühere Rechtsprechung vgl. Urteil vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-62/00 (Marks & Spencer, Slg. 2002, I-6325, Randnr. 30).

28 — Zitiert in Fußnote 7 (Randnrn. 55 bis 60).

74. Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass seine Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts die Bedeutung und Tragweite der betreffenden Vorschrift erläutert und definiert, so wie diese von ihrem Inkrafttreten an hätte verstanden und angewandt werden sollen.

75. Der Gerichtshof kann jedoch in Anbetracht des Erfordernisses der Rechtssicherheit ausnahmsweise die Möglichkeit für die Beteiligten einschränken, sich auf die in einem solchen Urteil vorgenommene Auslegung mit dem Ziel zu berufen, Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen, die in der Vergangenheit in gutem Glauben begründet wurden. Vor der Entscheidung, eine solche Beschränkung auszusprechen, prüft er, ob zwei wesentliche Kriterien erfüllt sind, nämlich, dass die Betroffenen gutgläubig gehandelt haben und dass Schwierigkeiten von großer Tragweite bestehen [29].

76. Was die Gutgläubigkeit anbelangt, hat der Gerichtshof insbesondere die Haltung der Kommission zu den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats berücksichtigt. Er hat z. B. anerkannt, dass sich ein Mitgliedstaat darauf berufen kann, dass die Kommission kein Vertragsverletzungsverfahren gegen ihn eingeleitet hat. Erst recht muss sich ein Mitgliedstaat auf die ausdrückliche Anerkennung der Vereinbarkeit seiner Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht durch die Kommission berufen können.

77. Hier beruft sich die italienische Regierung darauf, dass die Rechtsvorschriften der Kommission als Entwurf (damals noch mit der Bezeichnung „IREP" für die Steuer) bekannt gegeben worden seien und dass der für Zölle und indirekte Besteuerung zuständige Generaldirektor in einem Antwortschreiben vom 10. März 1997, das Italien zusammen mit anderen Unterlagen in der mündlichen Verhandlung vorgelegt hat, Folgendes geschrieben habe: „Was ... die IREP anbelangt, so kann ich Ihnen nach eingehender Prüfung der vorgelegten Unterlagen mitteilen, dass der Vorschlag für diese neue Steuer in seiner derzeitigen Form nicht als mit den im Bereich der Mehrwertsteuer geltenden Rechtsvorschriften unvereinbar erscheint. Gleichwohl behalte ich mir das Recht vor, ihn vor dem Hintergrund etwaiger Änderungen und/oder der zu erlassenden Durchführungsbestimmungen erneut zu prüfen."

78. In Anbetracht dieses Schreibens und in Ermangelung einer Beanstandung der Kommission in der Folgezeit ist die italienische Regierung der Ansicht, dass sie den Schluss habe ziehen dürfen, dass die Steuer nicht mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sei. Der Bevollmächtigte der Kommission hat jedoch in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, dass das Schreiben nur eine vorläufige Ansicht der Kommissionsdienststellen zum Ausdruck bringe und die Kommission selbst sich nie abschließend geäußert habe. Die Kanzlei hat der Kommission daraufhin die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen zur etwaigen Stellungnahme übersandt, aber die Kommission hat dem nichts hinzugefügt.

79. Was die Gefahr von Schwierigkeiten von großer Tragweite anbelangt, beruft sich die

29 — Vgl. jüngst Urteil vom 15. März 2005 in der Rechtssache C-209/03 (Bidar, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnrn. 66 bis 69).

italienische Regierung auf die sehr hohen Beträge, um die es gehen könne, wenn die Erstattung der Gelder gefordert werde, die nun die hauptsächliche, wenn nicht gar die einzige Einnahmequelle für die Regionen seien, und auf die katastrophalen Auswirkungen auf die Regionalfinanzierung, wenn diesen Forderungen stattgegeben würde.

80. Mir scheint viel für die Beschränkung der zeitlichen Wirkungen einer Entscheidung, dass die IRAP mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist, zu sprechen. Die Ansicht der Kommission zu dem Gewicht, dass dem Schreiben vom 10. März 1997 beizumessen ist, überzeugt mich nicht; es war unmissverständlich abgefasst sowie vom zuständigen Generaldirektor unterzeichnet, und ihm folgte kein weiteres Handeln von Seiten der Kommission. Die Gefahr von Schwierigkeiten von großer Tragweite erscheint zudem realistisch; um es mit den im Urteil EKW [30] verwendeten Worten auszudrücken, könnte eine unbegrenzte zeitliche Wirkung „das Finanzierungssystem der [italienischen Regionen] rückwirkend in seinen Grundlagen erschüttern".

81. Es stellt sich jedoch die Frage nach dem Zeitpunkt, der dann als Schranke für diese zeitliche Wirkung angemessen erscheint.

82. Im Urteil EKW hat der Gerichtshof seiner ständigen Praxis in solchen Fällen folgend die Berufung auf sein Urteil bei Forderungen nach der Erstattung einer Steuer ausgeschlossen, die „vor Erlass dieses Urteils entrichtet wurde oder fällig geworden [ist], ... es sei denn, [der Anspruchsteller] hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt".

83. Später wurde jedoch bekannt, dass sämtliche in jener Rechtssache betroffenen Regionalbehörden ihre Abgabenordnungen geändert hatten, um die Möglichkeit, mit einer Forderung durchzudringen, selbst für diejenigen beträchtlich einzuschränken, die bereits Klage erhoben hatten. In allen Fällen erfolgten diese Änderungen nach Verlesung der Schlussanträge in der Rechtssache EKW — und mit einer Ausnahme vor Verkündung des Urteils [31].

84. Im vorliegenden Fall stellt sich ein anderes Problem. Aus der italienischen Presse ist ersichtlich, dass eine große Zahl italienischer Gewerbetreibender in Vorahnung der Entscheidung des Gerichtshofes in dieser Rechtssache bereits die Erstattung von im Wege der IRAP gezahlten Beträgen beantragt haben oder ermutigt werden, sie zu beantragen.

85. Angesichts der Auswirkungen verschiedener Taktiken, die bereits in Vorahnung des Urteils des Gerichtshofes angewandt worden

30 — In Randnr. 59.

31 — Vgl. Urteil vom 2. Oktober 2003 in der Rechtssache C-147/01 (Weber's Wine World, Slg. 2003, I-11365, Randnrn. 11 ff.).

sind oder noch angewandt werden könnten, und der Gefahr einer äußerst schwerwiegenden Störung der regionalen Finanzierung — ohne dass wahrscheinlich die Steuerzahler langfristig unter dem Strich davon profitieren, da jede Finanzierungslücke vermutlich durch andere Steuern gestopft werden muss — könnte es somit angebracht sein, ein anderes Vorgehen als in der Rechtssache EKW und in anderen Rechtssachen ins Auge zu fassen.

86. Dabei könnte man sich von dem oft vom deutschen Bundesverfassungsgericht gewählten Vorgehen leiten lassen — die Unvereinbarkeitserklärung wird einem späteren Zeitpunkt vorbehalten, vor dem sich Einzelne bei Forderungen gegenüber dem Staat nicht auf die Unvereinbarkeit berufen können, wobei der fragliche Zeitpunkt so gewählt wird, dass genug Zeit besteht, um neue Rechtsvorschriften zu erlassen.

87. Für den Gerichtshof wäre ein solcher Schritt eine beträchtliche Neuerung. Allerdings hat es solche Neuerungen schon in der Vergangenheit gegeben. Im Jahr 1976 war es z. B. eine Neuerung, als der Gerichtshof im Urteil Defrenne [32] die Rückwirkung seiner Auslegung eines Artikels des EWG-Vertrags begrenzte. Weitere Neuerungen gab es im Jahr 1980, als er im Urteil Providence Agricole de la Champagne [33] Absatz 2 des heutigen Artikels 231 EG in einer Vorabentscheidung entsprechend anwandte und die Rückwirkung einer Entscheidung, dass bestimmte Verordnungen der Kommission ungültig seien, begrenzte, und erneut im Jahr 1988, als er im Urteil Van Landschoot [34] einen Schritt weiter ging und die Wirkungen einer ungültigen Gemeinschaftsbestimmung bis zu ihrer Ersetzung durch eine gültige Bestimmung aufrechterhielt.

88. Im vorliegenden Fall mag es jedoch für den Gerichtshof schwierig sein, über die angemessene zeitliche Beschränkung zu entscheiden, insbesondere, weil ein Abweichen von seinem üblichen Vorgehen weder im Verfahren erörtert noch von der italienischen Regierung beantragt worden ist. In Anbetracht der Schwierigkeiten bei der Wahl der angemessenen Beschränkung mag es angebracht sein, die mündliche Verhandlung wiederzueröffnen, um zu diesem Punkt nochmals zu verhandeln.

32 — Urteil vom 8. April 1976 in der Rechtssache 43/75 (Defrenne, Slg. 1976, 455, Randnrn. 69 bis 75).

33 — Urteil vom 15. Oktober 1980 in der Rechtssache 4/79 (Providence Agricole de la Champagne, Slg. 1980, 2823, Randnrn. 42 bis 46) und zwei weitere am selben Tag ergangene verwandte Urteile in den Rechtssachen 109/79 (Maïseries de Beauce, Slg. 1980, 2883, Randnrn. 42 bis 46) und 145/79 (Roquette Frères, Slg. 1980, 2917, Randnrn. 50 bis 52).

34 — Urteil vom 29. Juni 1988 in der Rechtssache 300/86 (Van Landschoot, Slg. 1988, 3443, Randnrn. 22 bis 24).

Ergebnis

89. Ich bin deshalb der Ansicht, dass die Frage des vorlegenden Gerichts wie folgt beantwortet werden sollte:

Eine nationale Steuer wie die Imposta regionale sulle attività produttive, die

— bei allen natürlichen und juristischen Personen erhoben wird, die gewohnheitsmäßig eine Tätigkeit ausüben, die auf die Herstellung von Gegenständen oder den Handel damit oder auf die Erbringung von Dienstleistungen gerichtet ist,

— auf den Unterschied zwischen den Erträgen und den Kosten der steuerpflichtigen Tätigkeit erhoben wird,

— im Hinblick auf jede Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben wird, die einer oder mehreren Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen entspricht, und

— auf jeder dieser Stufen eine Belastung auferlegt, die insgesamt proportional zu dem Preis ist, zu dem die Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert werden,

ist als eine nach Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie verbotene Umsatzsteuer anzusehen.

90. Für diejenigen, die sich auf die vom Gerichtshof zu erlassende Entscheidung berufen wollen, sollten deren Wirkungen jedoch nach Maßgabe eines vom Gerichtshof festzulegenden Zeitpunkts zeitlich beschränkt werden.