daß die Berufung auf diese unmittelbare Wirkung entfaltende Vorschrift vor den nationalen Gerichten möglich ist, da dies nur eine Mindestgarantie darstellt, die nicht die Schwierigkeiten beseitigt, die im Hinblick auf die Erfordernisse der Rechtssicherheit daraus erwachsen, daß im Rahmen des nationalen Rechts Vorschriften aufrechterhalten bleiben, die nicht die Berücksichtigung dieses Restbetrags der Steuer vorsehen.

Die zur Verteidigung gegen die Feststellung einer solchen Vertragsverletzung vorgebrachten Einwände bezüglich des Umstands, daß es derzeit keine gemeinsame Regelung für die fraglichen Einfuhren gebe, sowie bezüglich der Rechtsnatur der Mehrwertsteuer und der Verteilung des Steueraufkommens zwischen den Mitgliedstaaten greifen nicht durch. Denn zum einen stellt der im Einfuhrmitgliedstaat vorgenommene Abzug desjenigen Betrags der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der im Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Gegenstände enthalten ist, keineswegs die Rechtsnatur der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer in Frage, da eine solche Qualifizierung von der Verteilung der Abgabenbelastung zwischen Ausfuhr- und Einfuhrmitgliedstaat unabhängig ist. Zum anderen ist es zwar Sache des Gemeinschaftsgesetzgebers, eine gemeinsame Mehrwertsteuerregelung herbeizuführen, die vollkommen wettbewerbsneutral ist sowie eine vollständige Entlastung der fraglichen Einfuhren im Ausfuhrland und eine gerechte Verteilung des Steueraufkommens zwischen den Mitgliedstaaten einschließt; solange jedoch eine solche Regelung nicht getroffen worden ist, verbietet es Artikel 95 EWG-Vertrag, daß ein Mitgliedstaat seine Mehrwertsteuerregelung auf eingeführte Waren in einer Weise anwendet, die im Widerspruch zum Verbot der abgabenrechtlichen Diskriminierung steht.

# SITZUNGSBERICHT
## in der Rechtssache C-159/89 *

### I — Sachverhalt und Verfahren

1. *Rechtlicher Rahmen*

a) Anwendbares Gemeinschaftsrecht

Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag lautet:

„Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben."

Durch diese Vorschrift wird ein absolutes Verbot mit unmittelbarer Wirkung aufgestellt, das die vollkommene Wettbewerbs-

* Verfahrenssprache: Griechisch.

neutralität der inländischen Abgaben gegenüber inländischen und eingeführten Waren sicherstellen soll [1].

Außerdem sieht die 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) in ihrem Artikel 2 vor, daß die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterliegt, gleichgültig ob sie von einem Steuerpflichtigen oder von einem Nichtsteuerpflichtigen durchgeführt wird.

Auf die Frage, ob die Erhebung von Mehrwertsteuer bei der Einfuhr eines von einer Privatperson gelieferten Gegenstands aus einem Mitgliedstaat mit Artikel 95 vereinbar ist, wenn bei der Lieferung von Gegenständen von einer Privatperson an eine andere innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats keine Mehrwertsteuer erhoben wird, hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul I, Slg. 1982, 1409) folgendes ausgeführt:

„... bei der Beurteilung der Frage, ob es mit den Erfordernissen des Artikels 95 vereinbar ist, durch Privatpersonen gelieferte Waren aus anderen Mitgliedstaaten insoweit mit Mehrwertsteuer zu belasten, als die Lieferung von gleichartigen Waren durch Privatpersonen innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht besteuert wird, [ist] auch die im Ausfuhrmitgliedstaat erhobene Mehrwertsteuer zu berücksichtigen. Soweit eine solche eingeführte, von einer Privatperson gelieferte Ware, die nach den geltenden Regelungen bei der Ausfuhr nicht von der Steuer befreit werden kann, bei ihrer Einfuhr tatsächlich noch mit einem Teil der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer belastet ist, muß daher der bei der Einfuhr fällige Mehrwertsteuerbetrag um den Restbetrag der Mehrwertsteuer des Ausfuhrmitgliedstaats verringert werden, der in dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist. Der so abzuziehende Betrag darf jedoch nicht höher sein als der im Ausfuhrmitgliedstaat tatsächlich entrichtete Mehrwertsteuerbetrag."

Zu der Frage, wie in diesem Zusammenhang der bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuerbetrag zu errechnen ist, hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84 (Schul II, Slg. 1985, 1491) für Recht erkannt:

„Bei der Berechnung der Mehrwertsteuer, die ein Mitgliedstaat auf eine von einem Nichtsteuerpflichtigen gelieferte Ware bei der Einfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat erhebt, während diese Steuer bei der Lieferung gleichartiger Waren durch eine Privatperson innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, ist der Betrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, der zum Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert der Ware enthalten ist, in der Weise zu berücksichtigen, daß dieser Betrag nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird und darüber hinaus von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen wird."

In seinem Urteil vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache 39/85 (Bergeres-Becque, Slg. 1986, 259) hat der Gerichtshof dann festgestellt, daß die in den schon erwähnten Urteilen Schul I und Schul II vom 5. Mai 1982 und vom 21. Mai 1985 entwickelten Grundsätze auch gelten, wenn die Leistung, die den Anlaß zu der Einfuhr gibt, unentgeltlich erbracht wird.

1 — Siehe Urteile des Gerichtshofes vom 27. Februar 1980 in den Rechtssachen 168/78, 169/78 und 171/78, Kommission/Frankreich, Kommission/Italien und Kommission/Dänemark, Slg. 1980, 347, 385 und 447.

Ferner hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 25. Februar 1988 in der Rechtssache 299/86 (Drexl, Slg. 1988, 1213) ausgeführt, daß diese Grundsätze auch dann gelten, wenn eine Privatperson einen Gegenstand aus einem anderen Mitgliedstaat einführt, ohne daß die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Einfuhrmitgliedstaat erfüllt sind.

b) Richtlinienvorschläge

Am 23. Juli 1984 unterbreitete die Kommission dem Rat einen Vorschlag für eine sechzehnte Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Gemeinsame Regelung für bestimmte Gegenstände, die endgültig mit der Mehrwertsteuer belastet worden sind und von einem Endverbraucher eines Mitgliedstaates aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführt werden (ABl. C 226, S. 2; im folgenden: „ursprünglicher Vorschlag für eine sechzehnte Mehrwertsteuerrichtlinie"). Die Regelung, die gemäß diesem Vorschlag zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung eingeführt werden sollte, bestand im wesentlichen in einer steuerlichen Entlastung der Gegenstände bei der Ausfuhr und ihrer Besteuerung bei der Einfuhr, sofern bestimmte Voraussetzungen hinsichtlich des Werts der Gegenstände und des Zeitablaufs zwischen der Ausfuhr und der letzten Lieferung erfüllt sind.

Der ursprüngliche Vorschlag für eine sechzehnte Mehrwertsteuerrichtlinie wurde in der Folgezeit geändert, um der Stellungnahme des Europäischen Parlaments Rechnung zu tragen. Am 25. März 1986 unterbreitete die Kommission dem Rat den geänderten Vorschlag für eine sechzehnte Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Gemeinsame Regelung für bestimmte Gegenstände, die endgültig mit der Mehrwertsteuer belastet worden sind und von einem Endverbraucher eines Mitgliedstaats aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführt werden (ABl. C 96, S. 5; im folgenden: „geänderter Vorschlag für eine sechzehnte Mehrwertsteuerrichtlinie"). Der geänderte Vorschlag sieht die Einführung einer Regelung vor, die darauf beruht, daß Gegenstände unter bestimmten Voraussetzungen hinsichtlich ihres Werts oder ihrer Art und/oder des Zeitablaufs zwischen der Einfuhr und der letzten Lieferung im Einfuhrmitgliedstaat von der Mehrwertsteuer befreit werden. Für Gegenstände, die von der Regelung über die Befreiung bei der Einfuhr ausgeschlossen sind, soll danach eine Regelung über eine Steuererstattung bei der Ausfuhr und eine Besteuerung bei der Einfuhr gelten. Dieser Richtlinienvorschlag ist noch nicht angenommen worden.

2. *Vorverfahren*

Am 13. Juli 1987 richtete die Kommission ein Aufforderungsschreiben an die Griechische Republik, in dem sie zunächst auf die Grundsätze verwies, die sich insbesondere aus den oben angeführten Urteilen des Gerichtshofes vom 5. Mai 1982 (Schul I), vom 21. Mai 1985 (Schul II) und vom 23. Januar 1986 (Bergeres-Becque) ergäben. Sodann machte die Kommission in dem Schreiben geltend, es stelle einen Verstoß gegen Artikel 95 EWG-Vertrag dar, daß die Griechische Republik keine Vorschriften erlassen habe, durch die sichergestellt werden solle, daß die in einem Mitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuer, mit der ein Gegenstand bei seiner Einfuhr nach Griechenland durch eine Privatperson noch belastet sei, bei der Berechnung der bei der Einfuhr des betreffenden Gegenstands geschuldeten Mehrwertsteuer berücksichtigt werde. Die Kommission forderte die Griechische Republik auf, sich dazu innerhalb von zwei Monaten zu äußern.

In ihrem Antwortschreiben vom 27. Oktober 1987 machte die Griechische Republik geltend, sie sei nicht verpflichtet, der Kommission die Maßnahmen mitzuteilen, die sie

zur Anwendung des Artikels 95 EWG-Vertrag oder der dazu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofes getroffen habe, denn Artikel 95 EWG-Vertrag sei unmittelbar anwendbar und die Urteile des Gerichtshofes könnten, was die Verpflichtung zur Mitteilung der zu ihrer Durchführung getroffenen Maßnahmen angehe, nicht — zum Beispiel — Richtlinien gleichgestellt werden. Für das von der Kommission eingeleitete Verfahren gebe es keine Rechtfertigung, weil die Kommission keine einzige konkrete Tatsache angeführt habe, die darauf hindeuten würde, daß die Griechische Republik die sich aus den Urteilen des Gerichtshofes ergebenden Grundsätze in Fällen, die mit den diesen Urteilen zugrunde liegenden Fällen übereinstimmten, nicht angewandt habe. Die Einleitung dieses Verfahrens sei auch deshalb ungerechtfertigt, weil das Verfahren zum Erlaß einer sechzehnten Mehrwertsteuerrichtlinie auf der Grundlage des Vorschlags der Kommission noch nicht abgeschlossen sei. Die griechische Regierung legte der Kommission außerdem ihre Überlegungen zur Verhinderung einer doppelten Mehrwertsteuererhöhung dar, die den Gerichtshof ihrer Ansicht nach zu einer Differenzierung seiner Rechtsprechung veranlassen könnten. Schließlich vertrat die griechische Regierung die Ansicht, eine rechtlich abgesicherte und allgemein gültige Lösung des Problems könne nur durch Erlaß einer Gemeinschaftsrichtlinie herbeigeführt werden.

Am 8. Juli 1988 richtete die Kommission die in Artikel 169 EWG-Vertrag vorgesehene mit Gründen versehene Stellungnahme an die Griechische Republik. Darin hielt die Kommission an der in ihrem Aufforderungsschreiben vertretenen Auffassung fest. Sie führte aus, die Griechischen Behörden seien zu einer Klarstellung des griechischen Rechts verpflichtet gewesen und hätten gegebenenfalls die Öffentlichkeit und die Kommission über die Maßnahmen unterrichten müssen, die sie zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag getroffen hätten. Sie wies außerdem darauf hin, daß sie Beschwerden erhalten habe, die sich dagegen richteten, daß bei der Einfuhr von in einem anderen Mitgliedstaat endgültig mit Mehrwertsteuer belasteten Gegenständen durch Privatpersonen nach Griechenland ein zweites Mal Mehrwertsteuer erhoben worden sei. Sie forderte die Griechische Republik auf, der mit Gründen versehenen Stellungnahme innerhalb von zwei Monaten nachzukommen.

Da die Griechische Republik auf die mit Gründen versehene Stellungnahme nicht antwortete, hat die Kommission die vorliegende Klage nach Artikel 169 EWG-Vertrag erhoben.

3. *Verfahren*

Die Klageschrift der Kommission ist am 3. Mai 1989 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Mit einer am 24. Juli 1989 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangenen Antragsschrift hat das Königreich Spanien beantragt, als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Beklagten zugelassen zu werden. Diesem Antrag hat der Gerichtshof mit Beschluß vom 4. Oktober 1989 stattgegeben.

Auf Bericht des Berichterstatters hat der Gerichtshof nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen. Die Parteien sind zur schriftlichen Beantwortung bestimmter Fragen aufgefordert worden.

**II — Anträge der Parteien**

Die Kommission als *Klägerin* beantragt,

— festzustellen, daß die Griechische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 95 des Vertrages zur Grün-

dung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft verstoßen hat, daß sie nicht die erforderlichen Maßnahmen getroffen hat, um allen nicht steuerpflichtigen Personen, die bereits in einem anderen Mitgliedstaat mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, ohne daß sie die Erstattung dieser Steuer haben erlangen können, das Recht zu gewähren, von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer den Restbetrag der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer abzuziehen, der im Wert der Gegenstände im Zeitpunkt ihrer Ausfuhr noch enthalten ist,

— der Griechischen Republik die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

Die Griechische Republik als *Beklagte* beantragt,

— die Klage der Kommission der Europäischen Gemeinschaften abzuweisen;

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

Das Königreich Spanien als *Streithelfer* beantragt,

— festzustellen, daß die Griechische Republik nicht gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 95 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft verstoßen hat, und

— der Kommission die Kosten des Verfahrens einschließlich der Kosten des Streithelfers aufzuerlegen.

## III — Vorbringen der Beteiligten

Die *Kommission* trägt vor, aus den angeführten Urteilen des Gerichtshofes vom 5. Mai 1982 (Schul I), vom 21. Mai 1985 (Schul II), vom 23. Januar 1986 (Bergeres-Becque) und vom 25. Februar 1988 (Drexl) sowie aus dem Urteil des Gerichtshofes vom 11. Dezember 1984 in der Rechtssache 134/83 (Abbink, Slg. 1984, 4097) ergebe sich, daß dann, wenn eine Privatperson entgeltlich oder unentgeltlich erworbene Gebrauchtgegenstände oder persönliche Gegenstände oder aber Transportmittel, die im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch ganz oder teilweise mit der im Ausfuhrmitgliedstaat erhobenen Mehrwertsteuer belastet seien, in einen Mitgliedstaat einführe und wenn die betreffende Privatperson ferner weder eine Erstattung der genannten Mehrwertsteuer im Ausfuhrmitgliedstaat noch eine Steuerbefreiung bei der Einfuhr erlangen könne, der Einfuhrmitgliedstaat die den Gegenstand im Zeitpunkt seiner Einfuhr noch belastende restliche Mehrwertsteuer in der Weise zu berücksichtigen habe, daß sie nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen und von der bei der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werde. Die genannten Urteile des Gerichtshofes seien nur Beispielsfälle für das allgemeine Verbot der Doppelbesteuerung unter den vom Gerichtshof bezeichneten Bedingungen und in den von ihm angegebenen Grenzen.

Die Kommission trägt sodann vor, die Ausführungen, die die Griechische Republik mit Schreiben vom 27. Oktober 1987 gemacht habe, zeigten, daß die Griechische Republik, was sie selbst betreffe, die Auffassung des Gerichtshofes über die Anrechnung oder den Abzug der im Zeitpunkt der Einfuhr im Wert der Ware enthaltenen Mehrwertsteuer nicht akzeptiere. Sie habe schriftliche Beschwerden griechischer Staatsangehöriger wegen doppelter Mehrwertsteuererhebung erhalten. Das griechische Recht enthalte keine besondere Vorschrift für den Fall, daß ein Endverbraucher schon in einem anderen

Mitgliedstaat der Mehrwertsteuer unterworfene Gegenstände einführe und ein Teil dieser Mehrwertsteuer im Zeitpunkt der Einfuhr noch im Wert des betreffenden Gegenstands enthalten sei. Das Fehlen einer solchen Vorschrift schaffe für die Gemeinschaftsangehörigen unter Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit (siehe Urteile vom 9. Juli 1981 in der Rechtssache 169/80, Gondrand Frères, Slg. 1981, 1931, und vom 15. Oktober 1986 in der Rechtssache 168/85, Kommission/Italien, Slg. 1986, 2945) eine mehrdeutige tatsächliche Lage. Bei seinem gegenwärtigen Stand ermögliche das griechische Recht eine gegen Artikel 95 EWG-Vertrag verstoßende Doppelbesteuerung.

Die Kommission trägt ferner vor, die Verpflichtung der Griechischen Republik zum Erlaß von Vorschriften, die es ihren Bürgern ermögliche, sich eine klare und genaue Kenntnis ihrer Rechte zu verschaffen, ergebe sich aus Artikel 5 EWG-Vertrag.

Weiter führt die Kommission aus, die unmittelbare Anwendbarkeit von Artikel 95 EWG-Vertrag entbinde die Griechische Republik nicht von ihrer Verpflichtung, ihr nationales Recht den Anforderungen des EWG-Vertrags anzupassen (siehe Urteil vom 15. Oktober 1986, Kommission/Italien, a. a. O.).

Schließlich macht die Kommission geltend, die Vorlage eines geänderten Vorschlags für eine sechzehnte Mehrwertsteuerrichtlinie an den Rat könne nicht die Unanwendbarkeit von Artikel 95 EWG-Vertrag zur Folge haben. Die Durchführung des in Artikel 99 vorgesehenen Harmonisierungsprogramms für das Abgabenrecht könne insoweit nicht als Vorbedingung für die Anwendung des Artikels 95 EWG-Vertrag angesehen werden (siehe Urteile vom 27. Februar 1980, Kommission/Dänemark, a. a. O., und vom 5. Mai 1982, Schul I, a. a. O.). Die Kommission fügt hinzu, es stünde mit der Zuständigkeitsverteilung zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten nicht im Einklang, wenn letztere das Gemeinschaftsrecht, wie es durch den Gerichtshof ausgelegt worden sei, mit der Begründung nicht anwendeten, daß dies zu einem Ergebnis führen würde, das der Gemeinschaftsgesetzgeber durch eine abweichende Rechtsvorschrift zu vermeiden gesucht hätte (siehe Urteil vom 14. November 1985 in der Rechtssache 299/84, Neumann, Slg. 1985, 3663).

Die *Griechische Republik* macht geltend, die schon angeführten Urteile des Gerichtshofes vom 5. Mai 1982 (Schul I) und vom 21. Mai 1985 (Schul II) hätten verschiedene Fragen, die sich bei der Anwendung der in ihnen enthaltenen Grundsätze stellten, nicht klar beantwortet. Diese Fragen beträfen u. a. die Art und Weise der Berechnung der im Ausfuhrmitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer und die Bestimmung der Verwendungsdauer des Gegenstands im Ausfuhrmitgliedstaat zu dem Zweck, über seine Eigenschaft als Gebrauchsgegenstand zu entscheiden. Die Griechische Republik trägt weiter vor, die Kommission habe nacheinander zwei Vorschläge für eine sechzehnte Mehrwertsteuerrichtlinie vorgelegt, die zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei der Einfuhr von endgültig mit der Mehrwertsteuer belasteten Gegenständen durch Privatpersonen ein anderes System vorsähen, als es sich aus den angeführten Urteilen Schul I und Schul II ergebe.

Nach Ansicht der Griechischen Republik werde sowohl durch die Vorlage und die spätere Rücknahme des ursprünglichen Vorschlags und des geänderten Vorschlags für eine sechzehnte Mehrwertsteuerrichtlinie als auch durch die Unterschiede zwischen den in ihnen enthaltenen Vorschriften und den Regeln, die sich aus den Urteilen des Gerichtshofes auf diesem Gebiet ergäben, bewiesen, daß die in diesen Urteilen aufgestellten Grundsätze nicht ohne eine weitere Klärung der mit ihnen aufgeworfenen Fragen angewandt werden könnten.

Schließlich trägt die Griechische Republik vor, sie habe keine Einwendungen gegen den Grundsatz der Vermeidung einer Doppelbesteuerung, sei aber der Ansicht, daß diese Frage durch Erlaß einer Gemeinschaftsrichtlinie eindeutig geregelt werden müsse; nur so könne eine einheitliche Anwendung der auf diesem Gebiet geltenden Grundsätze gewährleistet werden.

Das *Königreich Spanien* trägt zunächst vor, es seien mehrere Verfahren dafür vorgeschlagen worden, wie verhindert werden könne, daß bei der Einfuhr von Gegenständen aus einem Mitgliedstaat durch Privatpersonen in einen anderen Mitgliedstaat zum zweiten Mal Mehrwertsteuer erhoben werde. Das von der Kommission im vorliegenden Rechtsstreit befürwortete Verfahren laufe indessen der Rechtsnatur der Mehrwertsteuer zuwider. Die Mehrwertsteuer sei eine Verbrauchsteuer und sollte daher in dem Mitgliedstaat erhoben werden, in dem die Waren verbraucht würden. Dies setze eine Steuerbefreiung bei der Ausfuhr und eine entsprechende Besteuerung bei der Einfuhr auf der Grundlage des Werts des Gegenstands im Zeitpunkt der Grenzüberschreitung voraus.

Das Königreich Spanien macht ferner geltend, das Hauptproblem des vorliegenden Verfahrens sei nicht die diskriminierende Besteuerung eingeführter Waren, sondern die Mehrwertsteuererhebung und die Verteilung des Steueraufkommens zwischen Ausfuhrmitgliedstaat und Einfuhrmitgliedstaat. Artikel 95 EWG-Vertrag habe demnach mit der Problematik des vorliegenden Verfahrens nichts zu tun, und dem Königreich Spanien könne kein Verstoß gegen diese Vorschrift vorgeworfen werden.

Das Königreich Spanien vertritt ferner die Ansicht, da es keine Regelung gebe, die dem Einfuhrmitgliedstaat die Wiedererlangung des vom Ausfuhrmitgliedstaat erhobenen und bei der Einfuhr abgezogenen Mehrwertsteuerbetrags von letzterem Staat ermögliche, laufe das von der Kommission befürwortete Verfahren den Grundsätzen des Vertrages und den nach Artikel 99 EWG-Vertrag erlassenen Vorschriften über die Harmonisierung des Abgabenrechts zuwider, die darauf abzielten, ein Vermögensgleichgewicht zwischen den Mitgliedstaaten herzustellen. Das von der Kommission vorgeschlagene Verfahren bewirke nämlich eine ungerechtfertigte Bereicherung des Ausfuhrmitgliedstaats und entziehe dem Einfuhrmitgliedstaat Steuereinnahmen, die ihm zustünden. Dieses System sei um so ungerechter, als es insbesondere die Mitgliedstaaten mit geringerer Wirtschaftskraft und niedrigerem Lebensstandard benachteilige, weil es einen immer stärker anschwellenden Zustrom von Gebrauchtgegenständen in diese Mitgliedstaaten hervorrufe.

Aus dem angeführten Urteil des Gerichtshofes vom 5. Mai 1982 (Schul I) ergebe sich, daß das ideale System nach Ansicht des Gerichtshofes selbst darin bestünde, die Waren im Ausfuhrmitgliedstaat von der restlichen Mehrwertsteuer zu entlasten, und daß das von der Kommission befürwortete Verfahren nur als Übergangsregelung für die Zeit bis zur Schaffung dieses idealen Systems vorgesehen worden sei. Angesichts des schrittweisen Verschwindens der Steuergrenzen und damit der Probleme der Doppelbesteuerung könnte sich der Gerichtshof daher schon jetzt veranlaßt sehen, die in dem genannten Urteil gefundene Lösung zu revidieren oder abzuschwächen.

## IV — Antworten auf die Fragen des Gerichtshofes

A — Der Gerichtshof hat die Griechische Republik aufgefordert, ihm die griechischen Rechtsvorschriften mitzuteilen, die die Einfuhr von im Ausfuhrmitgliedstaat endgültig mit der Mehrwertsteuer belasteten Gegenständen durch Nichtsteuerpflichtige regeln.

Die *Griechische Republik* trägt vor, die einschlägige griechische Regelung sei im Gesetz Nr. 1642/86 (*Amtsblatt der Griechischen Republik* Nr. 125 vom 21. 9. 1986), nach dessen Artikel 2 Buchstabe b die Einfuhren der Mehrwertsteuer unterlägen.

Die Griechische Republik führt weiter aus, die Probleme, die sich aus einer eventuellen doppelten Mehrwertsteuererhebung ergäben, würden von Fall zu Fall von den zuständigen Stellen des Finanzministeriums geprüft, die das Herkunftsland und das Alter der Ware berücksichtigten, um ihren steuerbaren Wert im Zeitpunkt der Einfuhr zu bestimmen und die eventuell in ihrem Wert im Zeitpunkt der Ausfuhr enthaltene Mehrwertsteuer auszugleichen.

B — Der Gerichtshof hat die Kommission ersucht, ihm darzulegen, aus welchen rechtlichen Gründen die Mitgliedstaaten, deren Recht an Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie angepaßt worden sei, ausdrückliche Vorschriften zur Gewährleistung der Einhaltung des Artikels 95 EWG-Vertrag erlassen müßten, obwohl doch im Urteil Schul I durch vertragskonforme Auslegung bestätigt worden sei, daß Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht wegen Verstoßes gegen Artikel 95 EWG-Vertrag ungültig sei.

Die *Kommission* vertritt die Ansicht, für eine Anwendung der „Schul"-Rechtsprechung sei es nicht rechtlich geboten, daß die Mitgliedstaaten ihr nationales Recht änderten, sofern nur den Bediensteten der Verwaltung durch eine Verwaltungsvorschrift die nötigen Weisungen erteilt würden und diese Verwaltungsvorschrift in angemessener Weise bekanntgemacht werde. Es sei Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats, darüber zu entscheiden, welche Form die zu treffende Maßnahme haben solle, sofern nur die „Schul"-Rechtsprechung uneingeschränkt angewandt werde.

Zur Begründung für ihre Auffassung trägt die Kommission folgendes vor:

Erstens enthalte Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie keine Vorschrift, in der die vom Gerichtshof in der „Schul"-Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze ausdrücklich niedergelegt seien. Es sei daher möglich, daß ein Mitgliedstaat Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie einhalte und dennoch gegen Artikel 95 EWG-Vertrag verstoße.

Zweitens habe der Gerichtshof alle Modalitäten der Anwendung des in seinem oben angeführten Urteil vom 5. Mai 1982 (Schul I) aufgestellten Grundsatzes dargelegt. Es müsse sichergestellt werden, daß diese Modalitäten von allen Dienststellen, die in den einzelnen Mitgliedstaaten für die Mehrwertsteuererhebung zuständig seien, einheitlich beachtet und durchgeführt würden.

Drittens wendeten die mit der Mehrwertsteuererhebung betrauten Beamten wegen ihrer Zugehörigkeit zur nationalen Verwaltung die „Schul"-Rechtsprechung nicht an, sofern sie keine entsprechenden Weisungen von ihrer Verwaltung erhalten hätten.

Viertens sei der Erlaß nationaler Maßnahmen aus Gründen der Rechtssicherheit und des Rechtsschutzes sowohl im Hinblick auf die mit der Mehrwertsteuererhebung betrauten Beamten als auch mit Rücksicht auf Staatsangehörige des betreffenden Mitgliedstaats unerläßlich, weil diesen nicht notwendigerweise die „Schul"-Rechtsprechung bekannt sei (siehe Urteile des Gerichtshofes vom 21. Juni 1988 in der Rechtssache 257/86, Kommission/Italien, Slg. 1988, 3249, und vom 30. Januar 1985 in der Rechtssache 143/83, Kommission/Dänemark, Slg. 1985, 427). Die unmittelbare Anwendbarkeit von Artikel 95 stelle nämlich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes

nur eine Mindestgarantie dar, die zur Gewährleistung der uneingeschränkten Anwendung des Vertrages nicht ausreiche (siehe Urteile vom 20. März 1986 in der Rechtssache 72/85, Kommission/Niederlande, Slg. 1986, 1219, und vom 15. Oktober 1986 in der Rechtssache 168/85, Kommission/Italien, Slg. 1986, 2945).

Fünftens habe die Kommission mangels nationaler Vorschriften, durch die die Bedingungen und Modalitäten der Anwendung der „Schul"-Rechtsprechung näher geregelt würden, keinerlei Möglichkeit, die Einhaltung des Artikels 95 EWG-Vertrag durch die Mitgliedstaaten zu überprüfen. Daher seien nur die nationalen Gerichte in der Lage, die Einhaltung des Gemeinschaftsrechts durch die Mitgliedstaaten zu überwachen.

Die Kommission weist noch darauf hin, daß alle Mitgliedstaaten außer der Italienischen Republik, dem Königreich Spanien und der Griechischen Republik nationale Maßnahmen zur Gewährleistung der Anwendung der „Schul"-Rechtsprechung getroffen hätten und daß die Griechische Republik diese Rechtsprechung nicht anwende, wie die entsprechenden Beschwerden zeigten, die beim Europäischen Parlament und bei ihr eingegangen seien.

T. F. O'Higgins
Berichterstatter