2. Die in innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehenen unterschiedlichen Fristen für die Besteuerung bei der Einfuhr und bei Inlandsumsätzen können unter bestimmten Voraussetzungen einen Verstoß gegen Artikel 95 EWG-Vertrag darstellen. Die Steuerzeiträume, die als Bezugszeiträume für die Berechnung des Nettosteuerstatus jedes Steuerpflichtigen im Rahmen der Inlandsregelung dienen, dürfen jedoch beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts bei einem Vergleich der Zahlungsfristen nicht berücksichtigt werden. Daher ist eine gesetzliche Regelung der vom nationalen Gericht beschriebenen Art nicht als Diskriminierung im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag anzusehen.

Mackenzie Stuart Koopmans Bahlmann Galmot

Pescatore O'Keeffe Bosco Due Kakouris

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 10. Juli 1984.

Der Kanzler

Im Auftrag

D. Louterman

Verwaltungsrätin

Der Präsident

A. J. Mackenzie Stuart

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS G. FEDERICO MANCINI VOM 28. FEBRUAR 1984 [1]

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. In dieser Vorabentscheidungssache geht es um die Frage, ob die Mitgliedstaaten nach dem EWG-Vertrag und dem abgeleiteten Recht für das Gebiet der Mehrwertsteuer befugt sind, für die Abrechnung und Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer andere Fristen festzusetzen, als sie für die Mehrwertsteuer auf Inlandsumsätze gelten.

1 — Aus dem Italienischen übersetzt.

Die Firma Dansk Denkavit ApS, Klägerin des Ausgangsverfahrens, führt aus den Niederlanden Futtermittel nach Dänemark ein. Sie wurde auf ihren Antrag als Importeur registriert und hat daher die für die Einfuhrumsatzsteuerschuldner bestehenden Verpflichtungen zu erfüllen. Die dänische Regelung sieht für die Einfuhrumsatzsteuer und für die Mehrwertsteuer auf Inlandsumsätze Fristen von unterschiedlicher Dauer vor. Da sie diese Regelung für diskriminierend hielt, beantragte die Firma Denkavit am 3. Juni 1981 beim Finanzministerium die Genehmigung zur Berechnung der von ihr geschuldeten Mehrwertsteuer nach den für die Mehrwertsteuer auf Inlandsumsätze geltenden Regeln. Nachdem dieser Antrag abgelehnt worden war, erhob sie vor dem Østre Landsret Klage mit der Begründung, die streitige Regelung verstoße gegen das Gemeinschaftsrecht. Mit Beschluß vom 2. März 1983 setzte die Zwölfte Kammer des Østre Landsret das Verfahren aus und legte dem Gerichtshof vier Fragen zur Vorabentscheidung über die Auslegung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG, ABl. L 145, S. 1) und des Artikels 95 EWG-Vertrag vor.

2. Ein paar Worte zur dänischen Regelung. Die wichtigsten Quellen sind das Mehrwertsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung Nr. 369 vom 1. Juli 1982 und das Zollgesetz in der Fassung der Bekanntmachung Nr. 659 vom 15. Dezember 1982. Artikel 20 Absatz 1 Mehrwertsteuergesetz regelt die Zahlungsmodalitäten für die Mehrwertsteuer auf Inlandumsätze. Die mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen haben jeweils spätestens einen Monat und 20 Tage nach Ablauf des Besteuerungszeitraums (im Regelfall ein Kalendervierteljahr) bei den Behörden die Höhe der von ihnen eingenommenen Steuer auf den eigenen steuerpflichtigen Umsatz (ihre Steuer) und der ihnen von ihrem Lieferanten in Rechnung gestellten Steuer (ihre Vorsteuer) anzugeben. Der Unterschiedsbetrag zwischen den beiden Steuern ergibt die Nettosteuerschuld, die einen Monat nach Ablauf des Besteuerungszeitraums fällig wird und, soweit sie positiv ist, innerhalb der folgenden 20 Tage zu zahlen ist.

Für die aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Waren sind die Abrechnungs- und Zahlungsmodalitäten dagegen im Zollgesetz festgelegt. Artikel 85 Zollgesetz sieht für die Abgabe der Erklärung eine Frist von einem Monat vor und bestimmt, daß die Steuern auf die Waren, die innerhalb dieses Zeitraums verzollt werden, bis zum Ende des auf diesen Zeitraum folgenden Monats zu zahlen sind.

Alles in allem steht den Unternehmen für die Begleichung ihrer Nettosteuerschuld nach den Berechnungen des Vorlagegerichts ab dem Zeitpunkt der Lieferung oder Ausstellung der Rechnung für die verkaufte Ware oder die Dienstleistung ein durchschnittliches Zahlungsziel von zweieinhalb Monaten zuzüglich 20 Tagen zur Verfügung. Im Falle der Einfuhrumsatzsteuer dagegen beträgt das durchschnittliche Zahlungsziel eineinhalb Monate, gerechnet ab Verzollung der Ware.

3. Wenden wir uns nun der Prüfung der vom Østre Landsret vorgelegten Fragen zu. Das nationale Gericht fragt in erster Linie danach, ob die erwähnte Sechste Richtlinie, insbesondere ihre Artikel 10, 22 und 23, „dahin auszulegen [ist], daß sie der Festsetzung von Abrechnungszeiträumen und Zahlungsfristen für die bei der Einfuhr von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat erhobene Mehrwertsteuer (Einfuhrumsatzsteuer) durch einen Mitgliedstaat entgegensteht, die im Rahmen des in Artikel

22 Absatz 4 der Richtlinie angegebenen Zeitraums liegen, jedoch bewirken, daß das Ziel für die Zahlung dieser Abgabe durch die registrierten Importeure an die Staatskasse im Durchschnitt kürzer ist als die Frist, die dieser Mitgliedstaat den registrierten Unternehmen, darunter Importeuren, im allgemeinen und im Durchschnitt für die Zahlung des sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs ergebenden Mehrwertsteuerbetrags (Nettosteuerschuld) einräumt".

Prüfen wir den Inhalt der vom dänischen Gericht angeführten Vorschriften. Artikel 10 definiert zunächst die Begriffe des Steuertatbestandes und des Steueranspruchs und nimmt sodann eine Unterscheidung hinsichtlich des Zeitpunktes ihres Eintritts danach vor, ob die Steuer sich auf Inlandsumsätze oder auf Einfuhren bezieht. Im letzteren Fall treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Gegenstand in das Inland gelangt. Im ersteren Fall richtet sich der Eintritt nach dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. Wenn diese Umsätze zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlaß geben, gelten sie jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt, auf den sich die Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.

Die Artikel 22 bis 24 betreffen die Pflichten der Steuerschuldner, hinsichtlich deren wieder danach unterschieden wird, ob es um die Mehrwertsteuer auf Inlandsumsätze oder um die Einfuhrumsatzsteuer geht. Für den inneren Anwendungsbereich schreibt Artikel 22 Absatz 4 vor, daß jeder Steuerpflichtige innerhalb eines Zeitraums, der von den Mitgliedstaaten festzulegen ist, jedoch zwei Monate vom Ende des jeweiligen Besteuerungszeitraums an gerechnet nicht überschreiten darf, eine Steuererklärung abzugeben hat. Der Besteuerungszeitraum kann von den Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate oder einen längeren Zeitraum festgelegt werden, der jedoch ein Jahr nicht überschreiten darf. Absatz 5 schreibt vor: „Jeder Steuerpflichtige hat bei der Abgabe der periodischen Steuererklärung den sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs ergebenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen anderen Termin für die Zahlung dieses Betrags festsetzen oder vorläufige Vorauszahlungen erheben."

Bezüglich der Einfuhrumsatzsteuer sieht Artikel 23 vor, daß „die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Abgabe der Steuererklärung und die Zahlung, die daraufhin erfolgen muß", bestimmen; sie werden ferner ermächtigt vorzusehen, „daß die bei der Einfuhr von Gegenständen von Steuerpflichtigen oder Steuerschuldnern ... zu entrichtende Mehrwertsteuer nicht zum Zeitpunkt der Einfuhr zu entrichten ist," sofern sie „als solche in einer nach Artikel 22 Absatz 4 abgegebenen Steuererklärung angegeben wird."

Diese Vorschriften scheinen mir ganz eindeutig zu sein. Für die Inlandsregelung unterscheidet die Richtlinie drei Zeiträume für die Erfüllung der auf den Steuerschuldnern lastenden Verpflichtungen. Beim ersten handelt es sich um den Besteuerungszeitraum, und insoweit sind die Mitgliedstaaten an eine Höchstdauer gebunden: Sie darf ein Jahr nicht überschreiten. Der zweite Zeitraum ist die Frist für die Abgabe der Steuererklärung, und auch hier dürfen die Staaten eine bestimmte Grenze nicht überschreiten: Die Erklärung ist innerhalb von zwei Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums abzugeben. Der dritte Zeitraum ist die Frist für die Zahlung der Nettosteuerschuld oder die Erhebung der vorläufigen Vorauszahlungen, und hier besteht die Regel, daß dies bei der

Abgabe der Steuererklärung zu erfolgen hat. Die Staaten können den Ablauf dieser Frist jedoch hinausschieben, und für diesen Fall legt die Richtlinie nicht einmal die Höchstdauer fest, für die dieser Aufschub gewährt werden darf.

Bei der Regelung für die Einfuhrumsatzsteuer dagegen besteht der Grundsatz, daß diese zum Zeitpunkt der Einfuhr des Gegenstandes zu zahlen ist. Wenn die Mitgliedstaaten jedoch von der Möglichkeit Gebrauch machen, eine andere Fälligkeit vorzusehen, so ist die Mehrwertsteuer „in einer nach Artikel 22 Absatz 4 abgegebenen Steuererklärung", also gemäß den nach der Inlandsregelung geltenden Vorschriften, anzugeben.

Die Richtlinie beläßt den Mitgliedstaaten also einen weiten Ermessensspielraum hinsichtlich der Fristen für die Erfüllung der Pflichten der Steuerschuldner. Insbesondere verlangt keine ihrer Vorschriften einheitliche Fristen für die Abgabe der Steuererklärung und die Zahlung der Steuer oder der periodischen Vorauszahlungen für Inlandsumsätze oder Einfuhren. Gegenüber dieser Feststellung kann auch nicht die in Artikel 23 enthaltene Verweisung auf Artikel 22 Absatz 4 vorgebracht werden. Dieser bezieht sich nämlich ganz offensichtlich nicht auf die erwähnten Fristen (die im übrigen durch Artikel 22 Absatz 5 geregelt sind), sondern ausschließlich auf die Art und Weise der Abfassung der periodischen Steuererklärungen. Genau hiermit beschäftigt sich nämlich Absatz 4 Unterabsatz 2.

4. Die zweite Frage des Østre Landsret lautet: „Welche Bedeutung kommt bei der Beantwortung der Frage 1 dem Umstand zu, daß die Vorschriften des betreffenden Mitgliedstaats über die Abrechnung und Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer ein durchschnittliches Zahlungsziel für die Importeure gewähren, das demjenigen angemessen entspricht, das Käufern auf derselben Handelsstufe im Durchschnitt von den Lieferanten beim Kauf von in dem betreffenden Mitgliedstaat hergestellten Waren für den Kaufpreis einschließlich Mehrwertsteuer eingeräumt wird?"

Wie gerade festgestellt, räumt die Sechste Richtlinie den Mitgliedstaaten ein ausgeprägtes Ermessen hinsichtlich der Fristen für die Zahlung der Mehrwertsteuer und die Erhebung der Vorauszahlungen bei der Einfuhr ein. Die Gründe, aus denen die Mitgliedstaaten längere oder kürzere Fristen vorsehen, als sie nach der Inlandsregelung gelten, oder womöglich Fristen, die den letzteren gleich sind, können daher nicht als Ausgangspunkt für die Auslegung der Vorschriften dieser Richtlinie dienen.

5. Mit der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Festsetzung unterschiedlicher Abrechnungszeiträume und Zahlungsfristen für die Mehrwertsteuer auf Inlandumsätze und für die Einfuhrumsatzsteuer gegen Artikel 95 EWG-Vertrag verstößt. In den ersten beiden Absätzen dieses Artikels heißt es bekanntlich: „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 ... [sowie] keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen."

Im System des Vertrages ergänzen diese Regeln die Vorschriften über die Abschaffung der Zölle und Abgaben gleicher Wirkung; sie sollen also durch die Beseitigung der protektionistischen Maßnahmen, die in der Einführung inländischer Abgaben liegen, die Waren aus anderen Mitgliedstaaten diskriminieren, den freien Warenverkehr gewährleisten.

Die Diskriminierung wird sich natürlich aus einem Vergleich zwischen den inländischen Abgaben, die eingeführte Waren, und denjenigen, die gleichartige inländische Waren zu tragen haben, ergeben. Wie Sie selbst festgestellt haben, sind daher bei richtiger Anwendung des Artikels 95 „diese Erzeugnisse in steuerlicher Hinsicht so miteinander zu vergleichen, daß auf jeder Produktions- oder Handelsstufe ... der Steuersatz ..., die Bemessungsgrundlage der Steuer und die Modalitäten ihrer Erhebung zu berücksichtigen sind" (vgl. zuletzt das Urteil vom 5. 5. 1982 in der Rechtssache 15/81, Schul, Slg. 1982, 1409, Randnummer 27 der Entscheidungsgründe).

In dieser Formel kommt meines Erachtens dem Einschub „auf jeder Produktions- oder Handelsstufe" besondere Bedeutung zu. Mit anderen Worten, der Vergleich der Abgabenbelastung hat unter Berücksichtigung derselben Vermarktungsstufe zu erfolgen. Ist dies nun im vorliegenden Fall möglich? Ich möchte es bezweifeln und halte es daher für ausgeschlossen, daß die vom Østre Landsret vorgelegte Frage unter Rückgriff auf das Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 55/79 (Kommission/Irland), Slg. 1980, 481) als Präzedenzfall zu entscheiden ist. Zwar heißt es dort, daß ein Staat die eingeführten Erzeugnisse diskriminiert, wenn seine Gesetze in bezug auf eine Verbrauchsteuer Zahlungsfristen vorsehen, in deren Genuß nur die einheimischen Erzeuger gelangen; im dortigen Fall war jedoch die in Ihrer Rechtsprechung aufgestellte Voraussetzung für die Anwendung des Artikels 95 erfüllt.

Im vorliegenden Fall ist sie, wie bereits erwähnt, nicht erfüllt. Der Grund hierfür liegt in der unvollständigen gemeinschaftsrechlichen Harmonisierung im Mehrwertsteuerbereich oder, wenn man so will, in jenem Bruch, der in einem auf nationaler wie auf internationaler Ebene als solchem neutralen Besteuerungssystem durch das Vorhandensein steuerlicher Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten bewirkt wird. Wir wissen, daß diese Grenzen abgeschafft werden sollen; solange dies jedoch nicht geschehen ist und es eine „Einfuhrumsatzsteuer" gibt, wird diese zwangsläufig eine Abgabe sui generis sein, für die eigene Regeln gelten. Insbesondere wird man von den Mitgliedstaaten nicht verlangen können, die Fristen für die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer und der Steuer für Inlandsumsätze zu vereinheitlichen; man wird dies deswegen nicht verlangen können — und das ist das Entscheidende —, weil die beiden Fristenregelungen sich auf verschiedene Vermarktungsstufen beziehen. Insoweit genügt der Hinweis, daß die Zahlung der Mehrwertsteuer bei Inlandsumsätzen an eine *Veräußerung*, bei Einfuhren an einen *Kauf* angeknüpft.

6. Man mag einwenden, diese Antwort sei formalistisch. Tatsächlich lehnt die Firma Dansk Denkavit eine solche Antwort ab und legt die Betonung auf die finanziellen Vorteile, die den Unternehmern auf dem Inlandsmarkt aus den unterschiedlichen Fristen für die Zahlung der Steuer erwüchsen. Diese könnten länger über liquide Mittel in Höhe ihrer Steuerschuld verfügen und daraus einen Zinsvorteil ziehen, der es ihnen erlaube, die Preise zu senken. Wie sollte man also das Vorliegen einer nach Artikel 95 verbotenen Diskriminierung leugnen können?

Das Argument ist eingängig, aber nicht überzeugend. Akzeptieren wir seine Prämisse, sehen wir also davon ab, daß sich die für die Einfuhrumsatzsteuer und die Mehrwertsteuer auf Inlandsumsätze festgesetzten Fristen auf verschiedene Vermarktungsstufen beziehen, und vergleichen wir zwei gleichgelagerte Fälle wie den des Importeuers und den des *Käufers* auf dem dänischen Markt. Ich habe be-

reits darauf hingewiesen (s. o. Punkt 2), daß für die Abgabe der Erklärung und die Zahlung der Mehrwertsteuer durch den Erstgenannten gesetzliche Fristen festgelegt sind, aus denen sich ein durchschnittliches Zahlungsziel von eineinhalb Monaten ergibt. Was den Letztgenannten angeht, sind dagegen die Handelsbräuche und insbesondere die Zahlungsziele zu berücksichtigen, die ihm vom Lieferanten als Empfänger der Steuer eingeräumt werden. Nun haben die Kommission und die dänische Regierung nachgewiesen, daß diese Fristen (wie vom Østre Landsret in der zweiten Frage bestätigt wird) in Dänemark im Durchschnitt 40 Tage betragen. Daraus folgt, daß auch unter Zugrundelegung des von der Firma Denkavit bevorzugten nicht formalistischen Standpunktes keine Rede von einer Diskriminierung sein kann.

7. In der letzten Frage des vorlegenden Gerichts geht es um das Schicksal der Sechsten Richtlinie für den Fall, daß eine Regelung wie die dänische als mit Artikel 95 EWG-Vertrag unvereinbar angesehen wird. Da ich von einer solchen Unvereinbarkeit nicht ausgehe (vgl. die Punkte 5 und 6), halte ich die Frage für gegenstandslos.

8. Aus den vorangehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die von der Zwölften Kammer des Østre Landsret mit Beschluß vom 2. März 1983 in dem Rechtsstreit Dansk Denkavit ApS gegen Ministeriet for skatter og afgifter vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG) (insbesondere ihre Artikel 10, 22 und 23) ist dahin auszulegen, daß sie dem nicht entgegensteht, unterschiedliche Abrechnungszeiträume und Zahlungsfristen für die Steuer je nachdem festzusetzen, ob es sich um eingeführte oder im Inland umgesetzte Waren handelt.

2. Da die Sechste Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit beläßt, für im Inland umgesetzte und eingeführte Waren unterschiedliche Abrechnungszeiträume und Zahlungsfristen für die Steuer festzusetzen, haben die für die Festsetzung dieser Fristen in den Mitgliedstaaten maßgeblichen Gründe keine Bedeutung für die Auslegung der Richtlinie.

3. Artikel 95 EWG-Vertrag steht der Festsetzung unterschiedlicher Abrechnungszeiträume und Zahlungsfristen für die Einfuhrumsatzsteuer bzw. die Mehrwertsteuer auf Inlandsumsätze durch die Mitgliedstaaten nicht entgegen.