SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO TIZZANO vom 10. März 2005 [1]

I — Einleitung

1. Am 8. August 2003 erhob die Kommission der Europäischen Gemeinschaften beim Gerichtshof eine Klage nach Artikel 226 EG auf Feststellung, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland dadurch seinen Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag nicht nachgekommen ist, dass es die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern [2] in der geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 77/799) [3] nicht in vollem Umfang auf das Gebiet Gibraltar angewendet hat.

1 — Originalsprache: Italienisch.

2 — ABl. L 336, S. 15.

3 — Die Richtlinie 77/799 wurde, soweit es hier erheblich ist, durch die Richtlinie 79/1070/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 331, S. 8) und durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) geändert.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Die relevanten Vorschriften des Vertrages*

2. Für diese Rechtssache ist zunächst auf die Artikel des Vertrages zu verweisen, die je nach den Umständen zusammen oder einzeln die Rechtsgrundlage der maßgeblichen Richtlinien darstellen, nämlich die Artikel 99 und 100 EWG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 93 EG und 94 EG).

3. Die erste (im Kapitel über „Steuerliche Vorschriften") sah in der zur Zeit des Erlasses der fraglichen Richtlinie gültigen Fassung vor, dass „[d]ie Kommission prüft, wie die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern ... harmonisiert werden können.

Die Kommission unterbreitet dem Rat entsprechende Vorschläge; dieser entscheidet darüber einstimmig ...“ [4]

4. Artikel 100 seinerseits (im Kapitel über „Angleichung der Rechtsvorschriften“) sah vor, dass „[d]er Rat ... einstimmig auf Vorschlag der Kommission Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten [erlässt], die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“ [5].

5. Schließlich erscheint es mir zweckmäßig, auch Artikel 100a anzuführen, oder besser die Vorschrift, die später an seine Stelle trat, d. h. Artikel 95 EG, dessen Auslegung, obwohl er in der vorliegenden Rechtssache nicht direkt relevant ist, nützliche Hinweise für den vorliegenden Fall liefern kann, wie im Folgenden zu sehen sein wird. Diese Vorschrift sieht in Absatz 1 vor, dass der Rat, in diesem Fall nicht einstimmig, sondern nach dem Verfahren der Mitentscheidung „die Maßnahmen zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten [erlässt], welche die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes zum Gegenstand haben“. Absatz 2 dieses Artikels bestimmt aber, dass „Absatz 1 ... nicht für die Bestimmungen über die Steuern [gilt]“.

B — *Die Richtlinie 77/799*

6. Da „[d]ie Praktiken der Steuerhinterziehung und Steuerflucht über die Grenzen der einzelnen Mitgliedstaaten hinaus ... zu Haushaltseinnahmeverlusten [führen], ... gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit [verstoßen] und ... Verzerrungen des Kapitalverkehrs und der Wettbewerbsbedingungen bewirken [können und] ... mithin das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes [beeinträchtigen]“ [6], erließ der Rat, gestützt auf Artikel 100 des EWG-Vertrags die Richtlinie 77/799. Diese zielt darauf ab, „die Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen innerhalb der Gemeinschaft ... zu verstärken“ [7], indem sie den Mitgliedstaaten auferlegt, „sich gegenseitig ... Auskünfte in Einzelfällen [zu] erteilen“ und „die notwendigen Ermittlungen zu deren Erlangung durchführen [zu] lassen“ [8].

7. Des Näheren sah Artikel 1 Absatz 1 der genannten Richtlinie in der ursprünglichen Fassung vor, dass „[d]ie zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten ... sich nach dieser

4 — Jetzt lautet Artikel 93 EG dagegen: „Der Rat erlässt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts ... notwendig ist.“

5 — Mit gleichem Wortlaut, jedoch zusätzlich mit der Verpflichtung zur vorherigen Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses ist dies jetzt Artikel 94 EG.

6 — Erste Begründungserwägung.

7 — Vierte Begründungserwägung.

8 — Fünfte Begründungserwägung.

Richtlinie gegenseitig alle Auskünfte [erteilen], die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können".

8. Die auf die Artikel 99 und 100 des EWG-Vertrags gestützte Richtlinie 79/1070 änderte dann diese Bestimmungen und schloss in ihren Anwendungsbereich auch Auskünfte über die Mehrwertsteuer ein [9]. Eine spätere Erweiterung auf Mineralölsteuer, Verbrauchsteuer auf Alkohol und alkoholische Getränke sowie Verbrauchsteuer auf Tabakwaren wurde durch die Richtlinie 92/12 vorgenommen, die auf Artikel 99 EWG-Vertrag gestützt war [10].

9. Schließlich ist daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten die Richtlinie 77/799 in ihrer ursprünglichen Fassung spätestens bis zum 1. Januar 1979 umzusetzen hatten. Die genannten Änderungen waren bis zum 1. Januar 1981 und bis zum 1. Januar 1993 umzusetzen.

C — *Gibraltar betreffende Bestimmungen*

10. Um festzustellen, ob und wie die Richtlinie 77/799 in Gibraltar umzusetzen war, ist es angebracht, zunächst darzustellen, inwieweit das Gemeinschaftsrecht auf dieses Gebiet anwendbar ist.

11. Nachdem der König von Spanien Gibraltar gemäß Artikel X des Vertrages von Utrecht von 1713 an die britische Krone abgetreten hatte, genießt Gibraltar seit 1830 den Status einer Crown Colony (British Overseas Territory). Für die Stadt gilt bekanntlich die Gibraltar Constitution Order 1969, die sie in ihrer Präambel als „part of Her Majesty's dominions" bezeichnet. Trotz einer umfangreichen Übertragung von Selbstregierungsbefugnissen an demokratisch in der Kronkolonie gewählte lokale Einrichtungen verbleiben der Krone die Zuständigkeiten im Bereich der Außenpolitik, der Verteidigung und der öffentlichen Sicherheit.

12. Artikel 299 EG legt bei der Bestimmung des räumlichen Anwendungsbereichs des Vertrages in Absatz 4 fest, dass „[d]ieser Vertrag ... auf die europäischen Hoheitsgebiete Anwendung [findet], deren auswärtige Beziehungen ein Mitgliedstaat wahrnimmt". Daraus folgt, dass Gibraltar grundsätzlich dem Gemeinschaftsrecht unterliegt.

13. Unter Berücksichtigung der besonderen Stellung des fraglichen Gebietes sind jedoch Ausnahmen von diesem Grundsatz vorgesehen. Ich beziehe mich natürlich auf Artikel 28 der Akte über die Bedingungen des Beitritts und die Anpassung der Verträge, die zu den Dokumenten betreffend den Beitritt

9 — Artikel 1 Nummer 2 Buchstabe a der Richtlinie 79/1070 (siehe Fußnote 3).

10 — Artikel 30 Nummer 2 Buchstabe a der Richtlinie 92/12 (siehe Fußnote 3).

des Königreichs Dänemark, Irlands, des Königreichs Norwegen und des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland zu den Europäischen Gemeinschaften gehört (im Folgenden: Beitrittsakte 1972) [11].

14. Wie bekannt ist, lautet diese Bestimmung:

„Die Rechtsakte der Organe der Gemeinschaft betreffend die Erzeugnisse des Anhangs II des EWG-Vertrags und die Erzeugnisse, die bei der Einfuhr in die Gemeinschaft infolge der Durchführung der gemeinsamen Agrarpolitik einer Sonderregelung unterliegen, sowie *die Rechtsakte betreffend die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer* sind auf Gibraltar nicht anwendbar, sofern der Rat nicht einstimmig auf Vorschlag der Kommission etwas anderes bestimmt." [12]

15. Außerdem ist Gibraltar nach den Artikeln 29 und 30 der Beitrittsakte 1972 in Verbindung mit ihren Anhängen I und II nicht Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft und wird daher hinsichtlich der Wareneinfuhr und -ausfuhr wie ein Drittland behandelt.

11 — ABl. 1972, L 73, S. 1.

12 — Hervorhebung von mir.

III — Sachverhalt und Verfahren

16. Nachdem die Kommission vom Vereinigten Königreich keine Mitteilung über die Anwendung der Richtlinie 77/799 auf das Gebiet Gibraltar erhalten hatte, übersandte sie der Regierung des Vereinigten Königreichs am 7. April 1997 ein Mahnschreiben, um Auskünfte hierzu zu verlangen.

17. Mit Schreiben vom 6. Juni und vom 7. Oktober 1997 teilte das Vereinigte Königreich mit, es habe die Bestimmungen erlassen, deren es zur Anwendung der Richtlinie 77/799 in Bezug auf die direkten Steuern in Gibraltar ab 1. Oktober 1997 bedurft habe. Jedoch bestehe keine Verpflichtung, im gleichen Sinne in Bezug auf die Mehrwertsteuer und die Verbrauchsteuern, die indirekte Steuern seien, vorzugehen.

18. Entsprechend dieser Antwort erwiderte die Kommission mit ergänzendem Mahnschreiben vom 18. Juli 2001, dass die Anwendung der Richtlinie 77/799 im Gegenteil auch in Bezug auf die Mehrwertsteuer und die Verbrauchsteuern auf Gibraltar ausgedehnt werden müsse.

19. Am 13. November 2001 widersprach das Vereinigte Königreich einer solchen Forderung, indem es einwandte, dass die Richtlinie insofern auf Gibraltar nicht anwendbar sei,

als es sich dabei um „Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern" nach Artikel 93 EG handele, die nach Artikel 28 der Beitrittsakte 1972 gerade nicht auf Gibraltar anwendbar seien.

20. Die Kommission, die dagegen der Meinung war, dass die Richtlinie 77/799 keine Harmonisierung der innerstaatlichen Steuervorschriften vornehme, blieb bei ihrer Position und übersandte daher am 26. Juni 2002 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie das Vereinigte Königreich aufforderte, binnen zwei Monaten die entsprechenden Maßnahmen zu treffen.

21. Nachdem das Vereinigte Königreich mit Schreiben vom 15. August 2002 um eine zweimonatige Verlängerung der genannten Frist ersucht hatte, legte es am 13. September 2002 seine Antwort vor, in der es im Wesentlichen auf die vorher geltend gemachten Argumente hinwies.

22. Da die Kommission von diesen Argumenten nicht überzeugt war, hat sie die vorliegende Klage erhoben.

23. Mit Beschluss des Präsidenten vom 4. Dezember 2003 hat der Gerichtshof das Königreich Spanien (im Folgenden: Spanien) in dieser Rechtssache als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Kommission gemäß Artikel 93 § 1 der Verfahrensordnung zugelassen.

24. Da kein Beteiligter beantragt hat, in der mündlichen Verhandlung angehört zu werden, hat der Gerichtshof gemäß Artikel 44a der Verfahrensordnung beschlossen, ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden.

IV — Rechtliche Würdigung

25. Wie schon gesagt, beanstandet die Kommission gegenüber dem Vereinigten Königreich, dass es die Richtlinie 77/799 auf Gibraltar nur in Bezug auf die direkten Steuern anwende, während es dies auch in Bezug auf die Mehrwertsteuer und die Verbrauchsteuern hätte tun müssen.

26. Sie erkennt an, dass auf der Grundlage des Artikels 28 der Beitrittsakte 1972 „die Rechtsakte betreffend die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer" auf Gibraltar nicht anzuwenden sind, und sie ist im vorliegenden Fall auch bereit, einzuräumen, dass die Gemeinschaftsregelung über die Harmonisierung der Verbrauchsteuern nicht Gibraltar beträfen, das nicht Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft sei.

27. Nach Ansicht der Kommission steht jedoch fest, dass die Richtlinie keine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die

Umsatzsteuern oder die Verbrauchsteuern enthält. Gemäß dem in ihren Begründungserwägungen genannten Ziel bezwecke sie stattdessen nur die Durchführung einer Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung und der Steuerflucht und beschränke sich daher zu diesem Zweck darauf, die Einführung eines Systems des Auskunftsaustauschs zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten vorzusehen.

28. Dies werde durch die Tatsache bestätigt, dass das System des Auskunftsaustauschs ursprünglich nur für die auf Gemeinschaftsebene nicht harmonisierten direkten Steuern eingeführt worden sei. Die Richtlinien 79/1070 und 92/12 hätten sich darauf beschränkt, den Anwendungsbereich der Zusammenarbeit auf die Mehrwertsteuer und auf die Verbrauchsteuern auszuweiten, ohne jedoch deren Ziel zu ändern und folglich ohne sich auf das materielle Steuerrecht der Mitgliedstaaten auszuwirken. Auch nach diesen Änderungen habe die Richtlinie 77/799 weder den Steuersatz, die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage oder andere konstitutive Elemente der innerstaatlichen Steuersysteme noch deren Erhebungssysteme für die fraglichen Steuern beeinflusst.

29. Außerdem stelle die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten im Bereich der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern ein vom Ziel der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und der Steuerflucht durch eine Zusammenarbeit zwischen den zuständigen innerstaatlichen Behörden sehr verschiedenes und gut von ihm unterscheidbares Ziel dar. Daher könne die Ausnahme, die Gibraltar in Bezug auf die Gemeinschaftsvorschriften gewährt werde, die auf die Erreichung des ersten Zieles gerichtet seien, nicht auch in Bezug auf die Vorschriften für das zweite Ziel gelten.

30. Denn obwohl die Mehrwertsteuer und die Verbrauchsteuern nicht Gibraltar beträfen, könnten die durch ihre Steuerbehörden gegebenen Auskünfte für die richtige Festsetzung solcher Steuern in anderen Teilen der Gemeinschaft äußerst nützlich sein. Zudem würden in den allermeisten Fällen die Auskünfte in eine Richtung laufen, nämlich von Gibraltar in die anderen Regionen der Gemeinschaft, in denen die fraglichen Steuern zur Anwendung gelangten. Wenngleich die Zusammenarbeit zu einer gewissen Harmonisierung führen müsse, so sei das deshalb nur bei den Empfängern der Auskünfte und folglich nicht in Gibraltar der Fall.

31. Schließlich macht die Kommission geltend, dass sich die Anwendung des Systems des Auskunftsaustauschs auf Gibraltar „zumindest" durch die Pflicht zur Zusammenarbeit nach Artikel 10 EG rechtfertigen lasse.

32. Außer dass Spanien als Streithelfer ähnliche Argumente entwickelt, wie sie von der Kommission vorgetragen worden sind, macht es insbesondere geltend, dass bei der Auslegung der für Gibraltar vorgesehenen Ausnahmen zu bedenken sei, dass der Status dieses Gebiets in einem historischen Zeitpunkt definiert worden sei, zu dem die

Wirtschaftssysteme der Mitgliedstaaten ein Integrationsniveau gehabt hätten, das unter dem gegenwärtigen gelegen habe. Spanien trägt außerdem vor, dass es im Gegensatz zum Vereinigten Königreich die Richtlinie 77/799 auch in denjenigen seiner Gebiete umgesetzt habe, auf die die fraglichen indirekten Steuern nicht anwendbar seien.

33. Auf diese Rügen antwortet das Vereinigte Königreich mit Argumenten, die mir überzeugender zu sein scheinen, was ich hoffe, mit der folgenden Analyse nachweisen zu können.

34. Vorab, glaube ich, sind die Argumente aus dem Weg zu räumen, die nicht juristischer Art sind oder nicht direkt die konkrete zu prüfende Frage betreffen.

35. Zum ersten Aspekt ist daran zu erinnern, dass diese Frage die Anwendbarkeit der Gemeinschaftsvorschriften in Bezug auf die Mehrwertsteuer und die Verbrauchsteuern im Gebiet Gibraltar betrifft. Sie ist deshalb, wie das Vereinigte Königreich zu Recht geltend macht, anhand ihres genauen Inhalts zu prüfen, nämlich indem die Reichweite der in der Beitrittsakte 1972 vorgesehenen Ausnahmen bestimmt wird, ohne dass die Bewertung auf irgendeine Weise durch den Nutzen beeinflusst wird, den die Mitgliedstaaten aus der Anwendung des durch die Richtlinie eingeführten Systems des Auskunftsaustauschs in diesem Gebiet haben könnten.

36. Ferner habe ich auch ernste Zweifel an der Relevanz des Artikels 10 EG für die vorliegenden Zwecke, obwohl er von der Kommission angeführt worden ist. Bekanntlich sieht diese Vorschrift vor, soweit es hier erheblich ist, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen [treffen], die sich aus diesem Vertrag oder aus Handlungen der Organe der Gemeinschaft ergeben. Sie erleichtern dieser die Erfüllung ihrer Aufgabe."

37. Nun sehe ich nicht, wie eine solche Bestimmung im vorliegenden Fall eine Rolle spielen könnte. Denn eines von beidem gilt: Entweder ist das System des Auskunftsaustauschs, das von der geprüften Richtlinie für die indirekten Steuern gewollt wird, nicht von den für Gibraltar zugelassenen Ausnahmen erfasst und dann hat das Vereinigte Königreich nach Artikel 249 EG in Verbindung mit Artikel 299 Absatz 4 EG die Richtlinie in diesem Gebiet vollständig umzusetzen, ohne dass es nötig wäre, zur weiteren Unterstützung Artikel 10 EG heranzuziehen, oder es fällt unter diese Ausnahmen, und dann fehlen auch die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Bestimmung.

38. Die erste Frage, die zur Entscheidung der vorliegenden Rechtssache zu klären ist, besteht folglich gerade darin, festzustellen, ob der Teil der Richtlinie 77/799, der die Mehrwertsteuer betrifft, auch auf Gibraltar anzuwenden ist oder ob er zu den „Rechtsakten betreffend die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über

die Umsatzsteuer" zählt, die nach Artikel 28 der Beitrittsakte 1972 auf dieses Gebiet nicht anwendbar sind.

39. Nun scheint es mir, dass verschiedene Argumente für die zweite Alternative sprechen.

40. Erstens ist daran zu erinnern, dass die Richtlinie 77/799 auf den ursprünglichen Artikel 100 EWG-Vertrag gestützt war (siehe oben, Nr. 2), der den Erlass von „Richtlinien für die *Angleichung* derjenigen [innerstaatlichen V]orschriften ... [zuließ], die sich ... auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken" [13]. Als der Gemeinschaftsgesetzgeber später entschied, das in der Richtlinie ursprünglich nur für direkte Steuern vorgesehene System des Auskunftsaustauschs auf die Mehrwertsteuer auszudehnen, stützte er die entsprechende Maßnahme (die Richtlinie 79/1070) auf Artikel 99 EWG-Vertrag, der damals vorsah, dass „[d]ie Kommission prüft, wie die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern ... *harmonisiert* werden können" und zu diesem Zweck dem Rat Vorschläge zu unterbreiten hat [14].

41. Die Wahl dieser Rechtsgrundlagen scheint mir ein bedeutendes Indiz dafür zu sein, dass der Auskunftsaustausch sowohl für die direkten als auch für die indirekten Steuern eine Form der Harmonisierung oder Angleichung der einschlägigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften darstellt.

42. Weiterhin muss ich ebenso wie das Vereinigte Königreich feststellen, dass der Auskunftsaustausch kein für sich allein stehendes Ziel ist, sondern ein Instrument, das auf die Erhöhung der Effizienz der innerstaatlichen Steuersysteme und damit von deren Fähigkeit, die Steuern in der tatsächlich geschuldeten Höhe einzuziehen, gerichtet ist.

43. Dies scheint mir auch durch die sechste Begründungserwägung der Richtlinie 77/799, nach der „[d]ie Mitgliedstaaten ... sich ... gegenseitig alle Auskünfte erteilen [sollten], die für die *zutreffende Festsetzung* der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet erscheinen", sowie durch die dritte Begründungserwägung der Richtlinie 79/1070 bestätigt zu werden, nach der die Zusammenarbeit auf die indirekten Steuern ausgedehnt wird, „um die *korrekte Feststellung und Erhebung* dieser Steuern sicherzustellen" [15].

44. Die Einführung eines Systems des Auskunftsaustauschs erscheint mir, egal ob es sich um direkte Steuern, deren konstitutive Elemente nicht Gegenstand einer Gemein-

13 — Hervorhebung von mir.

14 — Hervorhebung von mir.

15 — Hervorhebung von mir.

schaftsregelung sind, oder um Mehrwertsteuer, deren konstitutive Elemente dagegen harmonisiert sind [16], auf jeden Fall ein Element der Harmonisierung zu sein, weil sie darauf gerichtet ist, die Vorschriften über die Veranlagung und die Erhebung der Steuern, seien sie direkte oder indirekte, zu vereinheitlichen, um sie effizienter zu machen.

45. Dass auch Maßnahmen, die sich nicht auf die konstitutiven Elemente einer Steuer auswirken, Gegenstand von Harmonisierungsmaßnahmen sein können, scheint mir weiter durch ein neueres Urteil des Gerichtshofes in einer Rechtssache bestätigt zu werden, in der sich die Kommission und der Rat gegenüberstanden [17].

46. In jener Rechtssache wurde über die Wahl der Rechtsgrundlage für die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 verhandelt, nämlich der Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern (im Folgenden: Richtlinie 2001/44) [18].

16 — Siehe 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).

17 — Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-338/01, Slg. 2004, I-4829.

18 — ABl. L 175, S. 17.

47. Nach Meinung der Kommission hatte der Rat sich geirrt, als er die Richtlinie auf die Artikel 93 EG und 94 EG gestützt hatte, während die richtige Rechtsgrundlage Artikel 95 EG gewesen wäre (siehe oben, Nrn. 3 bis 5).

48. Wie zuvor dargestellt, ermächtigen sowohl Artikel 93 EG wie Artikel 94 EG den Rat, einstimmig Harmonisierungsmaßnahmen für innerstaatliche Vorschriften zu erlassen (der erste bezüglich „Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern", der zweite bezüglich „Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken"). Artikel 95 EG dagegen führt in Absatz 1 das Verfahren der Mitentscheidung für den Erlass der „Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, welche die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes zum Gegenstand haben", ein. Aber er bestimmt in Absatz 2, dass „Absatz 1 ... nicht für die Bestimmungen über die Steuern ... [gilt]".

49. In der genannten Rechtssache machte die Kommission nun, um einer solchen Ausnahme zu entgehen, gerade geltend, dass die Richtlinie 2001/44 „steuerliche Vorschriften" nicht betreffe. Und dies, weil nach ihrer Ansicht unter diesen Begriff ausschließlich die materiellen Bestimmungen über die Steuerpflichtigen, die steuerbaren Umsätze, die Besteuerungsgrundlage, die Steuersätze

und die Befreiungen fallen müssten, und nicht die Modalitäten der Steuererhebung und -beitreibung. Nach Ansicht der Kommission sind solche Elemente von der Richtlinie jedoch nicht berührt worden, und sie hat keine Harmonisierung oder Angleichung des materiellen Steuerrechts der Mitgliedstaaten beinhaltet.

50. In diesem Urteil wies der Gerichtshof die Auffassung der Kommission zurück und hielt die Wahl der Artikel 93 EG und 94 EG als Rechtsgrundlage für die Richtlinie 2001/44 durch den Rat für richtig.

51. Denn nachdem der Gerichtshof vorausgeschickt hatte, dass der EG-Vertrag keine Hinweise für die Auslegung des Ausdrucks Bestimmungen über die Steuern enthalte, stellte er fest: „Wegen seines allgemeinen Charakters deckt dieser Ausdruck ... nicht nur alle Gebiete des Steuerrechts ohne Unterscheidung der Art der betroffenen Steuern oder Abgaben ab, sondern auch alle Aspekte dieses Rechtsgebiets, ob es sich nun um materielle Regelungen oder Verfahrensregelungen handelt." [19]

52. Zusätzlich stellte der Gerichtshof auch fest, dass „[d]ie Modalitäten der Beitreibung von Steuern jeglicher Art ... vom Abgaben- oder Steuersystem, mit dem sie verbunden sind, ... nicht getrennt werden [können]" [20], und folgerte daraus, dass „der Ausdruck Bestimmungen über die Steuer in Artikel 95 Absatz 2 EG dahin auszulegen [ist], dass er nicht nur die Bestimmungen über die Steuerpflichtigen, die steuerbaren Umsätze, die Besteuerungsgrundlage sowie die Sätze der direkten und indirekten Steuern und die Befreiungen von ihnen, sondern auch diejenigen über die Modalitäten der Beitreibung dieser Steuern abdeckt" [21].

53. Dies lässt folglich nur den Schluss zu, dass ein System der Zusammenarbeit, das darauf gerichtet ist, die Beitreibung von in einem anderen Mitgliedstaat bestehenden Steuerforderungen zu erleichtern, unter die in Artikel 95 Absatz 2 EG genannten Maßnahmen zur Harmonisierung der besagten Rechtsvorschriften fallen kann. Und dies muss natürlich, um nun wieder auf den vorliegenden Fall zurückzukommen, auch für das in der Richtlinie 77/799 vorgesehene System des Auskunftsaustauschs über Mehrwertsteuer gelten.

54. Als weitere Bestätigung einer solchen Schlussfolgerung muss ich schließlich auch die Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 [22] nennen. Denn die dritte Begründungserwägung dieser Verordnung be-

19 — Das genannte Urteil Kommission/Rat, Randnr. 63.

20 — Ebenda, Randnr. 66.

21 — Ebenda, Randnr. 67.

22 — ABl. L 264, S. 1.

stätigt, dass „[z]u den *Steuerharmonisierungsmaßnahmen, die im Hinblick auf die Vollendung des Binnenmarktes eingeleitet werden, ... die Einrichtung eines gemeinsamen Systems für die Informationserteilung zwischen den Mitgliedstaaten gehören [sollte]*, bei dem die Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten einander Amtshilfe gewähren und mit der Kommission zusammenarbeiten, um eine ordnungsgemäße Anwendung der Mehrwertsteuer auf Warenlieferungen und Dienstleistungen ... zu gewährleisten" [23].

55. In Anbetracht dessen, dass der Auskunftsaustausch auch eine Form der Harmonisierung/Angleichung der betreffenden innerstaatlichen Regelungen ist, erscheint mir die Forderung des Vereinigten Königreichs legitim, sich im vorliegenden Fall auf die in Artikel 28 der Beitrittsakte 1972 (siehe oben, Nrn. 13 f.) vorgesehene Ausnahme zu berufen, da man gerade „Rechtsakte betreffend die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer" vor sich hat.

56. Was außerdem die Tatsache betrifft, dass sich das Vereinigte Königreich darauf nicht in Bezug auf den direkte Steuern betreffenden Auskunftsaustausch berief, so scheint es mir hierfür in diesem Zusammenhang eine allzu offensichtliche Erklärung zu geben. Denn die Ausnahme nach dem genannten Artikel 28 der Beitrittsakte 1972 erstreckt sich nicht auf solche Steuern, und daher fehlt die Rechtsgrundlage, um sich in diesem Zusammenhang auf sie zu berufen.

23 — Hervorhebung von mir.

57. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass die Ausnahme nach Artikel 28 der Beitrittsakte 1972 es dem Vereinigten Königreich gestattet, was die Mehrwertsteuer betrifft, das in der Richtlinie 77/799 vorgesehene System des Auskunftsaustauschs im Gebiet Gibraltar nicht anzuwenden.

58. Nachdem dies geklärt ist, ist noch festzustellen, ob man zum gleichen Ergebnis in Bezug auf den Auskunftsaustausch bei Verbrauchsteuern kommen kann.

59. Insoweit ist als Ausgangspunkt die von der Kommission selbst zumindest für die vorliegende Rechtssache akzeptierte Prämisse zu nehmen, dass die im Bereich der Verbrauchsteuern harmonisierten Vorschriften nicht auf Gibraltar anzuwenden sind, da dieses nicht Teil des gemeinschaftlichen Zollgebiets ist.

60. Denn der Gerichtshof hat festgestellt, „dass der Ausschluss Gibraltars vom Zollgebiet der Gemeinschaft bedeutet, dass auf es weder die Normen des Vertrages über den freien Warenverkehr noch die des abgeleiteten Rechts anwendbar sind, die für den freien Warenverkehr darauf abzielen, gemäß den Artikeln 94 EG und 95 EG eine

Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten sicherzustellen" [24].

61. Dieselben Überlegungen müssen nach meiner Ansicht, wie es auch das Vereinigte Königreich vorträgt, für die auf Artikel 93 EG (oder auf Artikel 99 des EWG-Vertrags, der ihm vorausging) gestützten Gemeinschaftsvorschriften gelten, die auf die Harmonisierung der innerstaatlichen Regelungen „über ... die Verbrauchsabgaben" (wie die Verbrauchsteuern) gerichtet sind, um zu vermeiden, dass in den Mitgliedstaaten untereinander verschiedene Normen bestehen bleiben, die Hindernisse für den freien Warenverkehr darstellen.

62. Dies ist genau der Fall der Richtlinie 92/12, die in der Tat, wie sich aus ihrer ersten und vierten Begründungserwägung ergibt, erlassen wurde, damit der „Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch" ist, „[u]m die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen", was „den freien Verkehr der Waren einschließlich der verbrauchsteuerpflichtigen Waren voraus[setzt]".

63. Zur Erreichung dieser Harmonisierung erweiterte die Richtlinie 92/12 u. a. den Anwendungsbereich des in der Richtlinie 77/799 vorgesehenen Systems des Auskunftsaustauschs, indem sie ihn auf Verbrauchsteuern erstreckte.

64. Zudem bin ich der Ansicht, dass, ebenso wie zuvor für die Mehrwertsteuer festgestellt worden ist, auch für die Verbrauchsteuern die Unterscheidung nicht begründet ist, die die Kommission vornehmen will zwischen den Maßnahmen, die die konstitutiven Elemente solcher indirekten Steuern harmonisieren und auf Gibraltar daher nicht anwendbar sein sollen, und Maßnahmen, die nur ein System der Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten vorsehen und daher auf dieses Gebiet anwendbar sein sollen, soweit sie „nicht harmonisieren".

65. Denn auch in diesem Zusammenhang kann man mutatis mutandis auf eine entsprechende, weiter oben zur Mehrwertsteuer angestellte Überlegung (siehe oben, Nrn. 41 ff.) zurückkommen und also eine Auslegung des Begriffes der Maßnahmen zur „Harmonisierung der Rechtsvorschriften über ... die Verbrauchsabgaben" billigen, die diejenigen zum System des Auskunftsaustauschs einschließt.

66. Nach alledem kann ich daher feststellen, dass das Vereinigte Königreich auf das Gebiet Gibraltar das in der Richtlinie 77/799 vorgesehene System des Auskunfts-

24 — Urteil vom 23. September 2003 in der Rechtssache C-30/01 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 2003, I-9481, Randnr. 59).

austauschs auch nicht in Bezug auf die Verbrauchsteuern anwenden musste.

67. Im Licht der vorgenommenen Erwägungen schlage ich daher vor, die Klage der Kommission abzuweisen.

V — Kosten

68. Im Licht des Artikels 69 § 2 der Verfahrensordnung und unter Berücksichtigung des Ergebnisses, zu dem ich in Bezug auf die Abweisung der Klage gekommen bin, bin ich der Ansicht, dass der Kommission die Kosten des Vereinigten Königreichs auferlegt werden sollten. Spanien dagegen hat nach Artikel 69 § 4 dieser Verfahrensordnung seine eigenen Kosten zu tragen.

VI — Ergebnis

69. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kommission trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Königreich Spanien trägt seine eigenen Kosten.