URTEIL DES GERICHTSHOFES (ERSTE KAMMER)
VOM 10. JUNI 1982 [1]

R. A. Grendel GmbH
gegen Finanzamt für Körperschaften in Hamburg
(Ersuchen um Vorabentscheidung, vorgelegt vom Finanzgericht Hamburg)

„Unmittelbare Wirkung von Richtlinien — Mehrwertsteuer — Befreiung"

Rechtssache 255/81

Leitsätze

Steuervorschriften — Harmonisierung der Vorschriften — Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Steuerfreiheit nach der Sechsten Richtlinie — Steuerfreiheit für Umsätze aus Kreditvermittlung — Möglichkeit für den einzelnen, sich bei nicht erfolgter Durchführung der Richtlinie auf die entsprechende Vorschrift zu berufen — Voraussetzungen

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1)

Ein Kreditvermittler konnte sich ab 1. Januar 1979 auf die Bestimmung über die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus der Kreditvermittlung in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Richtlinie 77/388 bei nicht erfolgter Durchführung der Richtlinie berufen, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte. In diesem Fall kann ihm der Staat nicht entgegenhalten, daß die Richtlinie nicht durchgeführt ist.

In der Rechtssache 255/81

betreffend das dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag vom Finanzgericht Hamburg in dem vor diesem anhängigen Rechtsstreit

R. A. GRENDEL GMBH, vertreten durch ihre Geschäftsführerin, Frau Renate Grendel, wohnhaft in Hamburg,

1 — Verfahrenssprache: Deutsch.

gegen

FINANZAMT FÜR KÖRPERSCHAFTEN IN HAMBURG, vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie (77/388) des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage —

erläßt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten G. Bosco, der Richter A. O'Keeffe und T. Koopmans,

Generalanwalt: Sir Gordon Slynn
Kanzler: P. Heim

folgendes

URTEIL

Tatbestand

I — Sachverhalt und schriftliches Verfahren

In der Bundesrepublik Deutschland unterliegen alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Nach § 4 Nr. 8 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung vom 16. November 1973 (Bundesgesetzblatt I, S. 1682) waren unter anderem Kreditgewährungen, die Vermittlung der Umsätze von Wertpapieren und gesetzlichen Zahlungsmitteln sowie die Verwaltung von Krediten, nicht jedoch die Vermittlung von Krediten, von der Umsatzsteuer ausgenommen. Die Vermittlung von Krediten wurde vom 1. Januar 1980 an durch § 4 Nr. 8 Buchstabe a in der Fassung des Gesetzes zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze (Bundesgesetzblatt 1979 I, S. 1953) von der Umsatzsteuer befreit.

Die Firma Grendel, Hamburg, vermittelt Kredite aller Art. Wegen der Umsätze, die sie als Provision für ihre Kreditvermittlertätigkeit bezog, hatte sie im Jahr 1979 nach den damals maßgeblichen Rechtsvorschriften Umsatzsteuer zu entrichten. Mit Bescheid vom 3. September 1980 setzte das Finanzamt für Körperschaften in Hamburg für diese Leistungen eine Umsatzsteuer fest. Nach erfolglosem Einspruch gegen diesen Bescheid erhob die Firma Grendel Klage mit der Begründung, ihre Umsätze unterlägen nach dem Gemeinschaftsrecht nicht mehr der Umsatzsteuer. Sie stützte sich dabei auf Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie (77/388) 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).

Diese in Abschnitt X (Steuerbefreiungen) der Richtlinie enthaltene Bestimmung sieht folgendes vor:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

d) ...

1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber ..."

Nach Auffassung der Firma Grendel mußte die in dieser Bestimmung vorgesehene Verpflichtung der Mitgliedstaaten, von der Umsatzsteuer auch Umsätze aus der Vermittlung von Krediten zu befreien, in Deutschland schon ab dem 1. Januar 1979 als innerstaatliches Recht gelten; die Richtlinie selbst habe zwar den 1. Januar 1978 als spätesten Zeitpunkt für die tatsächliche Anwendung in den Mitgliedstaaten festgesetzt, dieser sei jedoch durch die Neunte Richtlinie (78/583) des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. L 194, S. 16) für die Bundesrepublik Deutschland und sechs andere Mitgliedstaaten auf den 1. Januar 1979 verschoben worden.

Das Finanzamt für Körperschaften in Hamburg folgte dieser Argumentation nicht, weil die Richtlinien der Gemeinschaften grundsätzlich keine unmittelbaren Rechte des einzelnen begründeten, gemäß den Richtlinien behandelt zu werden. Ein solcher Rechtsanspruch bestehe nur, wenn eine Richtlinie den Mitgliedstaaten keinen Ermessungsspielraum einräume. Hinsichtlich der streitigen Umsätze der Firma Grendel sei dies nicht der Fall.

Mit Beschluß vom 4. September 1981 hat der Zweite Senat des Finanzgerichts Hamburg das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Ist Artikel 13 B d Nr. 1 der 6. Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) dahin auszulegen, daß diese Bestimmung vom Zeitpunkt ihrer Geltung ab einem Steuerpflichtigen auch dann einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf Steuerfreiheit für die dort genannten Umsätze verleiht, wenn das nationale Umsatzsteuerrecht eine Befreiung (noch nicht) vorsieht?"

Der Beschluß des Finanzgerichts Hamburg ist am 18. September 1981 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung der Gerichtshofes der EWG haben schriftliche Erklärungen abgegeben: die Regierung der Französischen Republik, vertreten durch Frau M. Aulagnon vom Generalsekretariat des Interministeriellen Ausschusses für Fragen der wirtschaftlichen Zusammenarbeit in Europa beim Premierminister, die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater P. Karpenstein, das Finanzamt für Körperschaften in Hamburg, beklagte Partei im Ausgangsverfahren, vertreten durch seinen Vorsteher Bültmann, und die Regierung der Italienischen Republik, vertreten von ihrem Bevollmächtigten A. Squillante, Leiter des Amtes für diplomatische Streitigkeiten, Verträge und Rechtsangelegenheiten.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

Mit Beschluß vom 3. Februar 1982 hat der Gerichtshof die Sache gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung an die Erste Kammer verwiesen.

II — Vor dem Gerichtshof nach Artikel 20 der Satzung des Gerichtshofes der EWG abgegebene schriftliche Erklärungen

Das *Finanzamt für Körperschaften* vertritt die Ansicht, Steuerpflichtige könnten keine unmittelbaren Rechtsansprüche aus Gemeinschaftsrichtlinien ableiten. Ein einzelner könne sich nur dann auf eine durch eine Richtlinie einem Mitgliedstaat auferlegte Verpflichtung berufen, wenn es darum gehe, ob der Mitgliedstaat bei der Umsetzung dieser Richtlinie die ihm gezogenen Ermessungsgrenzen eingehalten habe. Im vorliegenden Fall verlange die Betroffene hingegen die unmittelbare Anwendung einer Richtlinie, ehe der Mitgliedstaat diese überhaupt in sein nationales Recht umgesetzt habe.

Selbst wenn (entgegen seiner Ansicht) eine Richtlinie ein subjektives Recht eines einzelnen begründen könnte, wäre dies im vorliegenden Fall nicht so, weil der Einleitungssatz des Artikels 13 der Richtlinie 77/388 sowie Teil C Buchstabe b dieser Vorschrift den Mitgliedstaaten einen Ermessungsspielraum einräumten.

Nach der ersten Vorschrift dürften die Mitgliedstaaten die Bedingungen festsetzen, die eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungen gewährleisten und zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen dienen sollten. Solange diese Bedingungen nicht festgesetzt seien, könne die Befreiung innerhalb der Rechtsordnung der Mitgliedstaaten nicht gewährt und ihr deshalb keine „unmittelbare Wirkung" beigemessen werden.

Nach Artikel 13 Teil C Buchstabe d der Richtlinie 77/388 könnten die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren. Auch könnten sie den Umfang des Optionsrechts einschränken und die Modalitäten seiner Ausübung bestimmen. Würde man die unmittelbare Anwendung der Richtlinie bejahen, ohne daß es notwendig wäre, ihre Umsetzung durch die Mitgliedstaaten abzuwarten, so wäre diesen die Möglichkeit abgeschnitten, das Optionsrecht einzuräumen.

Gegen die Annahme eines subjektiven Rechts des einzelnen Steuerpflichtigen auf Steuerbefreiung bringt das Finanzamt noch einige Argumente vor, die es daraus ableitet, daß die Befreiung Bestandteile eines Systems steuerlicher Belastungen sei, und durch die es nachzuweisen versucht, daß die unmittelbare Anwendung der Gemeinschaftsrichtlinie ohne den weiteren Erlaß nationaler Vorschriften zu Rechtsunsicherheit und Unklarheit führen würde.

Es macht geltend, die Steuerpflicht könne je nach den Verhältnissen des Einzelfalles für den Kreditvermittler manchmal günstiger sein als die Steuerbefreiung.

Die nachträgliche Steuerfreiheit der Umsätze der Kreditvermittler hätte insofern weitreichende Folgen sowohl für die Vermittler selbst wie auch für die Empfänger ihrer Leistungen, als der Kreditvermittler die für den Besteuerungszeitraum auf seinen Rechnungen — obwohl zu Unrecht — ausgewiesene Umsatzsteuer bezahlen müsse, während seine Kunden das Recht zum Vorsteuerabzug verlören und ihre Aufzeichnungen und Steuererklärungen ändern müßten.

Die unmittelbare Anwendung des Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der Richtlinie hätte zur Folge, daß für ganze Ketten von Umsätzen eine andere Besteuerung einträte. Die Steuerpflichtigen dürften aber nicht im Ungewissen darüber gelassen werden, mit welcher Steuerlast sie zu rechnen hätten, wie dies der Fall wäre, wenn die Besteuerung der Umsätze aus der Kreditvermittlung von einem nachträglichen Ausspruch des Europäischen Gerichtshofes abhinge.

Die *Regierung der Französischen Republik* vertritt die Ansicht, daß die dem Gerichtshof vom Finanzgericht Hamburg vorgelegte Frage zu verneinen sei.

Der Grundsatz der unmittelbaren Anwendbarkeit von Gemeinschaftsrichtlinien, wie er in einigen Entscheidungen des Gerichtshofes zum Ausdruck komme, gelte nicht allgemein, sondern solle nur die „praktische Wirksamkeit" der Richtlinien gewährleisten. Die unmittelbare Anwendbarkeit sei daher auf „besondere Umstände" beschränkt und vor allem Voraussetzungen unterworfen, die auf den mehr oder weniger zwingenden Charakter der durch die Richtlinien auferlegten Verpflichtungen abstellten. Habe es also zum Beispiel ein Mitgliedstaat unterlassen, innerhalb der festgesetzten Frist die in einer Richtlinie vorgeschriebenen Durchführungsmaßnahmen zu treffen, komme nur bei denjenigen Bestimmungen eine unmittelbare Anwendbarkeit in Betracht, die „unbedingte und hinreichend genaue Verpflichtungen" enthielten.

Die Zurückhaltung der Rechtsprechung sei insbesondere im steuerlichen Bereich angebracht, für den der Vertrag — abgesehen von den Zöllen — keine Bestimmung enthalte, die unmittelbare Wirkung in der innerstaatlichen Rechtsordnung der Mitgliedstaaten beanspruchen könnte. Außerdem seien die Mehrwertsteuerrichtlinien auf eine Harmonisierung des Rechts der Mitgliedstaaten ausgerichtet, nicht aber auf die Ersetzung der innerstaatlichen Regelungen durch ein Gemeinschaftssteuersystem. Deshalb sei es normal, daß sich in diesen Richtlinien, neben bestimmten genauen und verbindlichen Vorschriften, deren einheitliche Durchführung gewährleistet sein müsse, Bestimmungen fänden, bei denen die Einzelheiten der Durchführung im allgemeinen dem Ermessen der Mitgliedstaaten überlassen seien und für die folglich keine einheitliche Durchführung vorgesehen sei. Die Einheitlichkeit könnte zudem in den letztgenannten Fällen nicht durch eine unmittelbare Anwendbarkeit

erzielt werden, die keinesfalls durch den Hinweis auf die „praktische Wirksamkeit" derartiger Vorschriften zu rechtfertigen sei.

Die Richtlinie 77/388 lasse den Mitgliedstaaten Wahlmöglichkeiten. Diese Vorschriften könnten unabhängig davon, ob hierzu nationale Durchführungsvorschriften ergangen seien oder nicht, von den Gerichten der Mitgliedstaaten nicht unmittelbar angewandt werden.

Sie frage sich im übrigen angesichts der den Mitgliedstaaten eröffneten zahlreichen, von den anderen Bestimmungen untrennbaren Wahlmöglichkeiten, ob es vor Erlaß der notwendigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften überhaupt möglich gewesen wäre, die Richtlinie als Ganzes unmittelbar in den Mitgliedstaaten anzuwenden.

Die unmittelbare Anwendbarkeit sei andererseits — stillschweigend, aber denknotwendig — vom Rat ausgeschlossen worden, als er bei Erlaß der Neunten Mehrwertsteuerrichtlinie vom 26. Juni 1978 zu der Ansicht gelangt sei, er könne nach Ablauf der für die Durchführung der Richtlinie 77/388 festgelegten Frist diese um ein Jahr verlängern.

Jedenfalls könne weder Teil B noch Teil C Buchstabe b des Artikels 13 der Richtlinie unmittelbare Wirkung entfalten. Diese Bestimmungen setzten voraus, daß die Mitgliedstaaten, wenn der Grundsatz der Steuerbefreiung (oder der Option) der von den Kreditvermittlern ausgeführten Umsätze beachtet werden solle, verpflichtet seien, zum einen die Bedingungen für eine „korrekte und einfache Anwendung" dieser Maßnahmen festzusetzen und zum anderen gegebenenfalls die Einzelheiten für die Ausübung des Optionsrechts zu bestimmen. Es handele sich hierbei offensichtlich nicht um „unbedingte und hinreichend genaue Verpflichtungen".

Die französische Regierung ergänzt ihre Stellungnahme durch die Ausführungen, mit denen sie in der Rechtssache 8/81 (Becker) eine Frage des Gerichtshofes nach der rechtlichen Bedeutung der vom Rat in seiner Sitzung vom 26. Juni 1978 zu Protokoll gegebenen Erklärung beantwortet hat; in dieser Sitzung wurde die Neunte Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern genehmigt, die einigen Staaten die Überschreitung der Frist für die Durchführung der Richtlinie 77/388 erlaubt. Diese Erklärung hat folgenden Wortlaut:

„Der Rat stellt fest, daß die etwaigen von den Steuerpflichtigen in der Zeit zwischen dem 1. Januar 1978 und dem Inkrafttreten dieser [Neunten] Richtlinie erworbenen Rechte durch die vorliegende Richtlinie nicht berührt werden dürfen."

Die französische Regierung widerspricht der Ansicht der Kommission, der Rat habe weder stillschweigend noch denknotwendig die Möglichkeit ausgeschlossen, bestimmten Vorschriften der Richtlinie 77/388 eventuell unmittelbare Wirkung zu verleihen. Sie bleibt dabei, daß man sich bei bloßer Lektüre des Textes der Erklärung davon überzeugen könne, daß dies nicht die richtige Auslegung der Absichten des Rates sein könne. Der Wortlaut der Richtlinie entspreche nämlich in keiner Weise dem ursprünglichen Vorschlag der Kommission; auch weise er keine Spur der Absicht des Rates auf, die erworbenen Rechte, die eventuell vor dem Inkrafttreten der Richtlinie 77/388 entstanden seien, bestehen zu lassen. Außerdem würde der Fristverlängerung, die der Rat sieben Mitgliedstaaten mit der Neunten Richtlinie gewährt habe, jede praktische Wirksamkeit genommen, wenn bestimmte Vorschriften dieser Richtlinie unmittelbare Wirkung entfal-

ten könnten. Schließlich könne die rechtliche Bedeutung einer zu Protokoll gegebenen Erklärung keineswegs mit der einer Erwähnung in der Richtlinie verglichen werden.

Auch die *Regierung der Italienischen Republik* schlägt vor, die vom Finanzgericht Hamburg gestellte Frage zu verneinen.

Obwohl im allgemeinen von einer unmittelbaren Wirkung der Richtlinien nicht die Rede sein könne, könne in Ausnahmefällen Bestimmungen einer Richtlinie zwar nicht unmittelbare Anwendbarkeit, wohl aber die Eignung zugeschrieben werden, einige Reflexwirkungen zugunsten einzelner zu entfalten. Habe zum Beispiel ein Mitgliedstaat seine Pflicht zur Durchführung einer Richtlinie verletzt, so dürfe dieser Staat sich gegenüber den einzelnen nicht mehr auf die Rechte und Befugnisse berufen, die ihm nach den noch nicht an die Richtlinie angepaßten und im Widerspruch zu dieser stehenden nationalen Rechtsvorschriften zukämen. Es handele sich indes nicht um subjektive individuelle Rechte einzelner, von denen man sagen könne, daß sie unmittelbar auf Bestimmungen der Richtlinie beruhten, sondern eher um Reflexwirkungen, die es dem seine Pflicht verletzenden Staat unmöglich machten, seine im Widerspruch zur Richtlinie stehenden nationalen Vorschriften den einzelnen entgegenzuhalten.

Diese negative „hemmende" Wirkung der Richtlinie gegenüber den ihre Durchführungspflicht nicht erfüllenden Staaten sei von ganz bestimmten, genau umrissenen Voraussetzungen abhängig, nämlich davon,

— daß die fragliche Bestimmung für sich genommen und losgelöst vom Gesamtzusammenhang der Richtlinie berücksichtigt werden könne,

— daß die den Mitgliedstaaten auferlegte Verpflichtung eindeutig, in allen Punkten genau festgelegt und unbedingt sei und den Mitgliedstaaten keinen Ermessensspielraum hinsichtlich ihrer Durchführung gewähre.

Die italienische Regierung meint, zur Klärung der Frage, ob die genannten Bedingungen im vorliegenden Fall erfüllt seien, bedürfe es zunächst einer kurzen Beschreibung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, wie es in der Sechsten Richtlinie festgelegt sei.

Kennzeichnendes Merkmal dieses Systems sei die völlige Neutralität der Abgabe im Handel zwischen den Steuerpflichtigen. Diese Neutralität werde mit Hilfe des Mechanismus von Vorsteuerabzug und Abwälzung auf die nächste Umsatzsteuerstufe erreicht, in deren Folge die Wertabschöpfung zugunsten des Fiskus zu Lasten des Endabnehmers gehe, dem jede weitere Abwälzung unmöglich sei.

Im Rahmen dieses Systems erschöpften die Wirkungen der Befreiungsvorschriften sich nicht bei deren Anwendung; es sei daher erforderlich, die Auswirkungen dieser Vorschriften auf die Kette von Teilsteuerzahlungen zu regeln und die gebotenen Anpassungsmechanismen zu schaffen.

Das erste Problem bestehe darin, ob der Vorsteuerabzug auch für befreite Umsätze weiterhin zulässig sein solle. Die italienische Regierung stellt in dieser Hinsicht fest, von einigen Ausnahmen abgesehen hätten sich die Gemeinschaftsrichtlinien für die verneinende Lösung entschieden.

Diese Entscheidung habe aber einen beträchtlichen Nachteil: Die „steuerbefreiten" Erzeugnisse hätten eine verborgene Steuerlast zu tragen, die der voraufge-

henden „Reststeuer" entspreche, die nicht abgezogen werden könne. Sie seien folglich stärker belastet, als wenn eine Befreiung überhaupt nicht vorgesehen wäre. Dies sei unter anderem der Grund für die durch die Richtlinien eingeschlagene Richtung, die Zahl der Befreiungstatbestände weitmöglichst zu begrenzen. Schließlich dürfe man nicht übersehen, daß die Einführung eines Befreiungstatbestands mit der Folge des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs beträchtliche technische Schwierigkeiten mit sich bringe, wenn ein Unternehmen gleichzeitig steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze tätige, und daß sie erhebliche Auswirkungen auf die instrumentalen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen (Aufzeichnungen, Rechnungsstellungen etc.) habe.

Aus vorstehenden Ausführungen kann man nach Ansicht der italienischen Regierung zwei wichtige Feststellungen ableiten:

Sie führten zuerst zu der Erkenntnis, daß das in der Richtlinie 77/388 festgelegte gemeinsame Mehrwertsteuersystem in seiner Gesamtheit ein organisches unteilbares Ganzes darstelle, so daß seine Einzelteile nur im Rahmen des Systems einen Sinn entfalteten. An eine selbstständige Bedeutung der Einzelbestimmungen der Richtlinie sei folglich in keinem Fall zu denken.

Beziehe man sich umfassend auf den gesamten, unteilbaren Inhalt der Richtlinie, dann könne man aber jede Frage nach ihrer möglichen unmittelbaren Wirkung nur verneinen, da die Richtlinie keine unbedingten und hinreichend genauen Verpflichtungen begründe, vielmehr den Mitgliedstaaten einen weiten Ermessensspielraum hinsichtlich der Durchführung einräume.

Diese Antwort könnte auch dann nicht anders lauten, wenn man die organische Einheit des Systems brechen und eine Einzelbestimmung der Richtlinie, nämlich Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1, isoliert einer Betrachtung unterziehen könnte. Artikel 13 Teil B begründe keine unbedingten und hinreichend genauen Verpflichtungen. Den aus dieser Vorschrift, nach der die Befreiungen von Mitgliedstaaten „unter den Bedingungen" zu gewähren seien, „die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der ... Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen", folge, daß nach der Richtlinie offensichtlich keine Befreiung unbedingt, d. h. in einer Weise gewährt werden solle, die die Gefahr von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen oder Mißbräuchen heraufbeschwöre. Von einer unmittelbaren Wirkung der gemeinschaftlichen Vorschrift könne nicht die Rede sein, bevor nicht die nationale Regelung ergangen sei, die zu deren Vervollständigung unerläßlich sei.

Die italienische Regierung stellt ferner fest, daß eine innerstaatliche Norm, die im Widerspruch zu einer Richtlinie stehe, den einzelnen nur dann nicht entgegengehalten werden könne, wenn sie die Stellung der einzelnen schlechter mache, als sie es wäre, wenn die Richtlinie durchgeführt worden wäre. Gleichwohl könne die Befreiung für den Betroffenen je nach den Umständen vorteilhaft oder nachteilig sein, wie die Tatsache erweise, daß die Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gelassen habe, den Steuerpflichtigen die Option für eine Besteuerung zu gestatten. Sicher könne man aber nicht die Ansicht vertreten, daß die unmittelbare Wirkung einer Vorschrift einer Richtlinie von den Umständen des jeweiligen Einzelfalles abhänge. Annehmbar wäre deshalb allein die Lösung, daß jede unmittelbare Wir-

kung der Vorschrift in jedem Fall zu verneinen sei.

Die *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* vertritt die Ansicht, die Vorlagefrage sei zu bejahen.

Sie erinnert daran, daß sie bei der Verabschiedung der Neunten Richtlinie ihren Vorschlag, die Frist zur Durchführung der Richtlinie 77/388 um ein Jahr zu verlängern, unter dem ausdrücklichen Vorbehalt gemacht habe, daß „die Wirkungen der keine einzelstaatlichen Durchführungsbestimmungen erfordernden Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG (= 6. Richtlinie), die bis zum Tage der Bekanntgabe der heutigen Richtlinie eingetreten sind, unberührt bleiben".

Der Rat habe diesen Vorbehalt zwar nicht ausdrücklich in den Text der Neunten (Verlängerungs-)Richtlinie aufgenommen, wohl aber in einer Protokollerklärung festgehalten, daß „die etwaigen von den Steuerpflichtigen in der Zeit zwischen dem 1. Januar 1978 und dem Inkrafttreten dieser [Neunten] Richtlinie erworbenen Rechte durch die vorliegende Richtlinie nicht berührt werden dürfen".

Er habe es folglich nicht für ausgeschlossen gehalten, einzelnen Bestimmungen der Richtlinie 77/388 auch schon vor ihrer Transformation in nationales Recht innerstaatliche Wirkung beizumessen.

Nach Ansicht der Kommission zeigt der Wortlaut des zitierten Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 bei näherem Zusehen, daß diese Vorschrift den Mitgliedstaaten keinerlei Ermessensspielraum lasse. Denn es müsse zwischen der Befreiungspflicht als solcher und den Maßnahmen unterschieden werden, die die Staaten im Interesse einer korrekten Anwendung dieser Befreiungen erlassen dürften. Ein Regelungsermessen stehe den Staaten nicht generell zu, sondern nur „zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung" der Befreiungen sowie „zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen". Der Gebrauch dieser Ausdrücke lasse deutlich die Zwecke erkennen, auf die die Mitgliedstaaten abzustellen hätten. Diese dürften also nur die Maßnahmen ergreifen, die zur Verwirklichung dieser Zwecke notwendig seien, also zum Beispiel eine getrennte Buchführung schreiben oder zusätzliche Anzeigen- und Aufbewahrungspflichten begründen; diese Maßnahmen dürften aber nichts an dem unbedingten und zwingenden Charakter der Befreiungstatbestände ändern. Die deutschen Behörden selbst hätten im übrigen keinen Spielraum für eine Ausgestaltung des Befreiungstatbestandes von Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 gesehen.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, daß sich aus der in Artikel 13 Teil C Buchstabe b vorgesehenen Optionsmöglichkeit keine Argumente gegen die direkte „Anrufungsmöglichkeit" des Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 ableiten ließen.

Zwar stehe es den Staaten frei, wenn sie dies wünschten, als eine weitere Vergünstigung vorzusehen, daß eventuell für eine Besteuerung optiert werden könne. Dies beeinträchtige aber in keiner Weise die Unbedingtheit der Befreiungsverpflichtungen. Die Optionsregelung hätte nämlich keinen Sinn, wenn die Mitgliedstaaten auch über das Ob der Befreiungen entscheiden dürften.

Schließlich sei sie der Meinung, daß sich aus der Möglichkeit, die in der Richtlinie vorgesehene Befreiung schon vor ihrer Umsetzung in innerstaatliches Recht vor den nationalen Behörden geltend zu machen, keine Nachteile für die einzelnen ergäben; ihnen stehe es in jedem Fall

frei, die in den noch nicht angepaßten nationalen Rechtsvorschriften vorgesehene Möglichkeit (im vorliegenden Fall: Besteuerung mit dem Recht zum Vorsteuerabzug) zu wählen, wenn ihnen dies günstiger erscheine.

Auch die „Nachmänner" des Kreditvermittlers würden wohl keinen Nachteil erleiden. Denn wenn der Vermittler Mehrwertsteuer verlangt habe, entspräche es der Billigkeit, ihnen das Recht auf Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Für diese Lösung hätten sich übrigens die zuständigen deutschen Behörden entschieden, so daß man nicht mehr gegen die unmittelbare Wirkung des Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 einwenden könne, diese brächte Nachteile für die Kunden des Kreditvermittlers mit sich.

Die Kommission schlägt daher vor, die Frage des Finanzgerichts Hamburg wie folgt zu beantworten:

„Artikel 13 B Buchstabe d Nr. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 ist dahin auszulegen, daß sich Kreditvermittler vor den nationalen Behörden und Gerichten spätestens seit dem 1. Januar 1979 auf die dort verankerte Steuerbefreiung berufen können".

III — Mündliche Verhandlung

Mit Schreiben, das am 15. Januar 1982 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Rat der Europäischen Gemeinschaften darum ersucht, ihm in der vorliegenden Rechtssache Gelegenheit zur Äußerung zu geben. Diesem Ersuchen ist für das mündliche Verfahren stattgegeben worden, da das schriftliche Verfahren bereits abgeschlossen war.
Die Kommission, vertreten durch ihren Rechtsberater Karpenstein als Bevollmächtigten, und der Rat, vertreten durch seinen Rechtsberater Sacchettini als Bevollmächtigen, haben in der Sitzung vom 6. Mai 1982 mündliche Ausführungen gemacht.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge am Ende dieser Sitzung vorgetragen.

Entscheidungsgründe

1 Das Finanzgericht Hamburg hat mit Beschluß vom 4. September 1981, beim Gerichtshof eingegangen am 18. September 1981, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung von Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie (77/388) 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) — zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Nach Artikel 1 dieser Richtlinie hatten die Mitgliedstaaten die zur Durchführung der Richtlinie erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften spätestens zum 1. Januar 1978 zu erlassen. Da mehrere Mitgliedstaaten, darunter die Bundesrepublik Deutschland, nicht in der Lage waren, rechtzeitig die nötigen Maßnahmen zur Anpassung ihrer Mehrwertsteuerregelung zu treffen, verlängerte der Rat mit der Neunten Richtlinie (78/583) vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. L 194, S. 16) die genannte Frist bis zum 1. Januar 1979.

3 Die Bundesrepublik Deutschland führte die Sechste Richtlinie jedoch erst mit Gesetz vom 26. November 1979 (BGBl. I, S. 1953), und zwar mit Wirkung vom 1. Januar 1980 durch.

4 Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, wurde die Firma Grendel, die in Deutschland als Kreditvermittlerin tätig ist, durch Bescheid des Finanzamts für Körperschaften in Hamburg vom 3. September 1980 wegen der Entgelte, die sie im Jahr 1979 als Provision für diese Tätigkeit erzielt hatte, gemäß den bis zum 31. Dezember 1979 geltenden deutschen Rechtsvorschriften zur Umsatzsteuer herangezogen.

5 Das Unternehmen erhob Einspruch und verlangte Befreiung von der Steuer; hierfür berief es sich auf die unmittelbare Geltung von Artikel 13 der Sechsten Richtlinie, nach dessen Teil B Buchstabe d Nr. 1 „die Gewährung und Vermittlung von Krediten" sowie „die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber" von der Steuer zu befreien seien. Das Finanzamt trat der Auffassung entgegen, daß diese Richtlinie ein vom einzelnen unmittelbar geltend zu machendes Recht begründe, und lehnte die Steuerbefreiung ab.

6 Das mit dem Rechtsstreit befaßte Finanzgericht Hamburg hat das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof um Vorabentscheidung der folgenden Frage ersucht:

„Ist Artikel 13 B d Nr. 1 der 6. Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) dahin auszulegen, daß diese Bestimmung vom Zeitpunkt ihrer Geltung ab einem Steuerpflichtigen auch dann einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf Steuerfreiheit für die dort genannten Umsätze verleiht, wenn das nationale Umsatzsteuerrecht eine Befreiung (noch nicht) vorsieht?"

Die Klägerin im Ausgangsverfahren ist im Verfahren vor dem Gerichtshof nicht aufgetreten. Ihr Standpunkt ist von der Kommission unterstützt worden, die in ihren vor dem Gerichtshof abgebenen Erklärungen die Auffassung vertreten hat, daß den einzelnen ein Anspruch auf die betreffende Steuerbefreiung zustehe. Auch der Rat, der sich in der mündlichen Verhandlung geäußert hat, hat den Standpunkt der Klägerin mit einigen Vorbehalten unterstützt.

Demgegenüber hat die beklagte Verwaltung, unterstützt von den Regierungen der Französischen Republik und der Italienischen Republik, die Auffassung vertreten, daß für die Zeit — nämlich das Steuerjahr 1979 —, zu der die nationalen Rechtsvorschriften zur Durchführung der Richtlinie in der Bundesrepublik Deutschland noch nicht in Kraft gesetzt waren, eine Berufung auf die strittige Bestimmung nicht möglich sei.

Es ist darauf hinzuweisen, daß der Gerichtshof die in der vorliegenden Rechtssache aufgeworfenen Fragen bereits in seinem Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, noch nicht veröffentlicht) entschieden hat, die den gleichen Gegenstand betraf.

Die französische Regierung und die Kommission haben sich darauf beschränkt, ihre Ausführungen in der Rechtssache 8/81 zu wiederholen. Die Verfahrensbeteiligten, die in der Rechtssache 8/81 nicht beteiligt waren, — die italienische Regierung und die Beklagte im Ausgangsverfahren — haben in ihren Schriftsätzen keine neuen Gesichtspunkte vorgetragen, die nicht bereits in dem vorgenannten Urteil geprüft worden wären.

Unter diesen Umständen ist auf das Erkenntnis des Gerichtshofes im Urteil vom 19. Januar 1982 zu verweisen. Dort hat der Gerichtshof für Recht erkannt, daß sich ein Kreditvermittler ab 1. Januar 1979 auf die Bestimmung über die Unsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus der Kreditvermittlung in Artikel 13 der Richtlinie 77/388 bei nicht erfolgter Durchführung der Richtlinie berufen kann, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte, ohne daß ihm der Staat entgegenhalten kann, daß die Richtlinie nicht durchgeführt ist.

Das Urteil des Gerichtshofes vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker) wird dem vorliegenden Urteil als Anhang angefügt und stellt eine Ergänzung dieses Urteils dar.

Kosten

13 Die Auslagen der Regierung der Französischen Republik, der Regierung der Italienischen Republik sowie des Rates und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem vor dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht Hamburg mit Beschluß vom 4. September 1981 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Ein Kreditvermittler konnte sich ab 1. Januar 1979 auf die Bestimmung über die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus der Kreditvermittlung in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage — bei nicht erfolgter Durchführung der Richtlinie berufen, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt hatte. In diesem Fall kann ihm der Staat nicht entgegenhalten, daß die Richtlinie nicht durchgeführt ist.

Bosco O'Keeffe Koopmans

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 10. Juni 1982.

Der Kanzler
Im Auftrag
H. A. Rühl
Hauptverwaltungsrat

Der Präsident der Ersten Kammer
G. Bosco