SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache 240/87 *

I — Sachverhalt und Verfahren

Bis zu dem Gesetz Nr. 85-695 vom 11. Juli 1985 mit verschiedenen Bestimmungen wirtschaftlicher und steuerlicher Art (JORF vom 12. 7. 1985, S. 7855) gab es in Frankreich zwei Arten jährlich zu entrichtender Kraftfahrzeugsteuern: zum einen eine gestaffelte Steuer für Kraftfahrzeuge mit einer steuerlichen Nutzleistung bis einschließlich 16 CV (Steuer-PS) und zum anderen eine Sondersteuer — mit festem und eindeutig höherem Betrag — für Kraftfahrzeuge mit einer steuerlichen Nutzleistung von mehr als 16 CV.

Herr Deville, der Kläger des Ausgangsverfahrens, ist Eigentümer eines Fahrzeugs nichtfranzösischer Herstellung mit einer Nutzleistung von mehr als 16 CV.

Am 10. Dezember 1982 entrichtete er die feste Sondersteuer für dieses Fahrzeug.

Nach dem Urteil des Gerichtshofes vom 9. Mai 1985 in der Rechtssache 112/84 (Humblot, Slg. 1985, 1367) widerspricht eine Abgabe in der Art der festen französischen Sondersteuer Artikel 95 EWG-Vertrag.

Der französische Gesetzgeber verabschiedete, um sich diesem Urteil anzupassen, Artikel 18 des vorerwähnten Gesetzes vom 11. Juli 1985. Mit dieser Bestimmung wurde die feste Sondersteuer aufgehoben und durch eine nach Maßgabe der steuerlichen Nutzleistung des Fahrzeugs gestaffelte Steuer ersetzt. Im übrigen erlaubt sie den Steuerpflichtigen, die Erstattung des Unterschieds zwischen dem Betrag der gezahlten Sondersteuer und dem Betrag der neuen, nach der steuerlichen Nutzleistung des Fahrzeugs gestaffelten Steuer zu beanspruchen.

Dieser Artikel 18-V Absatz 2 ist wie folgt gefaßt:

„Steuerpflichtige, die nach dem 9. Mai 1985 (*d. i.: Tag der Verkündung des Urteils Humblot*) einen Einspruch einlegen, können unter den gleichen Voraussetzungen eine bestimmte Erstattung erhalten, wenn der Antrag binnen der in Artikel R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales festgelegten Frist gestellt wird, die am Tag der Entrichtung der Sondersteuer beginnt."

Den vorbereitenden Arbeiten zu dem Gesetz vom 11. Juli 1985 (Assemblée nationale, 2. Lesung vom 20. Juni 1985, S. 1824) ist zu entnehmen, daß der französische Gesetzgeber diese Bestimmung mit dem doppelten Ziel erlassen hat, das Urteil Humblot „in den finanziellen Auswirkungen zu begrenzen" und „den politischen Willen zu einer stärkeren Besteuerung von Fahrzeugen mit hoher Nutzleistung zur Geltung zu bringen".

Artikel R 196-1 des Livre des procédures fiscales, auf den Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 verweist, ist älter als diese Vorschrift und legt die Fristen für Einsprüche in Steuersachen fest.

* Verfahrenssprache: Französisch.

Dieser Artikel R 196-1 lautet wie folgt:

„Einsprüche ... sind zulässig, wenn sie spätestens am 31. Dezember des zweiten Jahres eingelegt werden, das auf das Jahr folgt, in dem entweder

a) ...;

b) die strittige Steuer gezahlt wurde ...; oder

c) das Ereignis eintrat, auf das der Einspruch gestützt wird."

Am 31. Dezember 1985, also nach Verkündung des Urteils Humblot, legte Herr Deville Einspruch ein mit dem Antrag auf Erstattung des Unterschieds zwischen dem Betrag der gezahlten Sondersteuer und dem Höchstbetrag der gestaffelten Steuer für Fahrzeuge französischer Herstellung.

Die Administration des impôts wies diesen Einspruch als verspätet zurück, weil er gemäß Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 in Verbindung mit Artikel R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales spätestens am 31. Dezember 1984 (d. h. am 31. Dezember des zweiten Jahres, das auf das Jahr der — hier am 10. Dezember 1982 vorgenommenen — Zahlung der umstrittenen Steuer folgt) hätte eingelegt werden müssen.

Gegen diese Entscheidung erhob Herr Deville vor dem Tribunal de grande instance Lille Klage. Er hielt seinen Einspruch vom 31. Dezember 1985 nicht für verspätet, weil er innerhalb der Frist des Artikels R 196-1 Buchstabe c des Livre des procédures fiscales eingelegt worden sei, d. h. spätestens am 31. Dezember des zweiten Jahres nach dem Jahr des Eintritts des Ereignisses, auf das sich der Einspruch stütze. Dieses Ereignis sei die Verkündung des Urteils Humblot vom 9. Mai 1985. Im übrigen trug Herr Deville vor, daß, wenn sein Einspruch als verspätet behandelt werde, das Urteil Humblot in seinen zeitlichen Wirkungen verkürzt werde, da es auch für Sachverhalte vor seiner Verkündung gelte.

Das Tribunal de grande instance Lille vertrat die Auffassung, die Auslegung des Artikels 95 durch den Gerichtshof im Urteil Humblot müsse auch für vor diesem Urteil begründete Rechtsverhältnisse gelten, fragte sich aber, ob es nicht angesichts des eindeutigen Wortlauts von Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 den Einspruch des Herrn Deville als verspätet ansehen müsse. Es hat daher durch Urteil vom 29. Juli 1987 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt:

„Ist es mit den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts vereinbar, die Auswirkungen der rückwirkenden Abschaffung der durch das Urteil vom 9. Mai 1985 in der Rechtssache 112/84 für mit Artikel 95 EWG-Vertrag unvereinbar erklärten Sondersteuer auf Kraftfahrzeuge mit mehr als 16 CV (Steuer-PS) zeitlich zu begrenzen, wie dies Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes Nr. 85-695 vom 11. Juli 1985 tut?"

Das Vorlageurteil des Tribunal de grande instance Lille ist am 3. August 1987 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben am 26. Oktober 1987 der Kläger des Ausgangsverfahrens, Herr C. Deville, vertreten durch Rechtsanwalt J. Durand, Lille, am 28.

Oktober 1987 die französische Regierung, vertreten durch ihre Bevollmächtigten R. de Gouttes und G. de Bergues, und am 29. Oktober 1987 die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater J. F. Buhl als Bevollmächtigten, schriftliche Erklärungen eingereicht.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen. Er hat jedoch eine Frage an die französische Regierung gerichtet, die fristgemäß beantwortet worden ist.

Durch Entscheidung vom 20. Januar 1988 hat der Gerichtshof gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung die Rechtssache an die Fünfte Kammer verwiesen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

Herr Deville macht geltend, daß der französische Gesetzgeber Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 mit dem Ziel verabschiedet habe, die Auswirkungen des Urteils Humblot auf den Haushalt einzuschränken. Diese Vorschrift ändere das französische Steuerverfahrensrecht, da sie den Steuerpflichtigen das Recht nehme, sich auf Artikel R 196-1 Buchstabe c des Livre des procédures fiscales zu berufen, wonach die Einsprüche zulässig seien, die spätestens am 31. Dezember des zweiten Jahres eingelegt würden, das auf das Jahr folge, in dem „das Ereignis eintrat, auf das der Einspruch gestützt wird".

Das Ereignis, auf das sich der Einspruch des Klägers stütze, sei die Verkündung des Urteils Humblot. Dieses Urteil nämlich habe den französischen Gesetzgeber veranlaßt, die feste Sondersteuer abzuschaffen und das neue Besteuerungssystem einzuführen. Es sei in dieser Hinsicht bezeichnend, daß Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 zwischen den Einsprüchen, die vor, und solchen, die nach dem 9. Mai 1985 eingelegt seien, unterscheide, denn genau dies sei der Tag der Verkündung des Urteils Humblot.

Artikel 18-V Absatz 2 des erwähnten Gesetzes schränke durch den Ausschluß der Möglichkeit, sich auf Artikel R 196-1 Buchstabe c des Livre des procédures fiscales zu berufen, die Auswirkungen des Urteils Humblot zeitlich ein. Diese Vorschrift verhindere es nämlich, nach Verkündung des Urteils Humblot die Erstattung von Steuern zu beanspruchen, die vor Ende des Jahres 1982 entrichtet worden seien.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sei indessen nur dieser selbst befugt, ausnahmsweise und nur in dem Urteil, das über das Auslegungsersuchen befinde, eine zeitliche Begrenzung der Wirkungen eines auslegenden Urteils auszusprechen (Urteil vom 27. März 1980 in den verbundenen Rechtssachen 66, 127 und 128/79, Salumi, Slg. 1980, 1237).

Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 verstoße daher gegen das Gemeinschaftsrecht und dürfe nicht angewandt werden.

Herr Deville empfiehlt daher, die Vorabentscheidungsfrage so zu beantworten, daß das Urteil vom 9. Mai 1985 (Rechtssache Humblot) den französischen Staat verpflichte, die Beträge, die als feste Sondersteuer erhoben worden seien, für den gesamten Zeitraum der Erhebung dieser Steuer zu erstatten.

Die *französische Regierung* erinnert daran, daß es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes Sache der nationalen Rechts-

ordnungen sei, die Einzelheiten der Erstattung der unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen nationalen Abgaben festzulegen, mit dem doppelten Vorbehalt freilich, daß diese Einzelheiten weder ungünstiger sein dürften als diejenigen, die für ähnliche, innerstaatliche Streitigkeiten gälten, noch so gestaltet sein dürften, daß sie die Ausübung der Rechte, die die nationalen Gerichte zu schützen hätten, praktisch unmöglich machten (Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 68/79, Just, Slg. 1980, 501; Urteil vom 27. März 1980 in der Rechtssache 61/79, Denkavit, Slg. 1980, 1205; Urteil vom 10. Juli 1980 in der Rechtssache 811/79, Ariete, Slg. 1980, 2545).

Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 erfülle beide Voraussetzungen.

Zunächst seien die in der Bestimmung vorgesehenen Einzelheiten nicht ungünstiger als die bei ähnlichen, innerstaatlichen Einsprüchen geltenden. Die Frist, wie sie in Artikel R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales festgelegt sei, auf den diese Vorschrift verweise, sei die im innerstaatlichen Recht allgemein anwendbare Frist. Zum Ausschluß der Anwendung des Artikels 10 R 196-1 Buchstabe c legt die französische Regierung dar, daß das Urteil Humblot für den Kläger auf keinen Fall ein Ereignis im Sinne dieser Bestimmung sein könne. Denn einmal sei dieses Urteil im Rahmen eines Steuerverfahrens eines anderen Steuerpflichtigen ergangen und könne daher kein persönliches Recht zugunsten des Herrn Deville begründet haben. Zum anderen habe dieses Urteil auch kein neues Recht geschaffen, da sich die Rechte, auf die sich Herr Deville berufe, unmittelbar aus Artikel 95 ergäben.

Die in Artikel 18-V Absatz 2 geregelten Einzelheiten machten aber auch die Erstattungsklage nicht praktisch unmöglich. Insoweit beruft sich die französische Regierung auf die Urteile vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 33/76 (Rewe, Slg. 1976, 1989) und in der Rechtssache 45/76 (Comet, Slg. 1976, 2043), in denen der Gerichtshof entschieden habe, daß die Festlegung angemessener Fristen für die Rechtsverfolgung in der nationalen Rechtsordnung die Ausübung der Rechte, die die einzelstaatlichen Gerichte zu schützen verpflichtet seien, nicht praktisch unmöglich mache. Im übrigen habe auch der Gerichtshof in seinen Urteilen vom 8. April 1976 in der Rechtssache 43/75 (Defrenne, Slg. 1976, 455) und vom 15. Januar 1986 in der Rechtssache 41/84 (Pinna, Slg. 1986, 1) die Möglichkeit, auf Erstattung von Beträgen für Zeiträume vor der Verkündung dieser Urteile zu klagen, von der Voraussetzung abhängig gemacht, daß die Rechtsuchenden vor diesem Zeitpunkt den Rechtsweg beschritten hätten.

Die französische Regierung schlägt daher als Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage vor, daß das Gemeinschaftsrecht eine zeitliche Beschränkung der Möglichkeit, auf Erstattung zu klagen, nicht ausschließe, da es Sache jedes Mitgliedstaates sei, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die Erstattung von Abgaben verlangt werden könne, die für unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht erklärt worden seien.

Die *Kommission* legt dar, daß, auch wenn es beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts Sache der nationalen Rechtsordnungen sei, die Einzelheiten der Klage auf Erstattung von innerstaatlichen Abgaben, die entgegen dem Gemeinschaftsrecht erhoben worden seien, zu regeln, so habe der Gerichtshof doch bestimmte Voraussetzungen klargestellt, die von den nationalen Rechtsordnungen zu beachten seien. Insbesondere dürften die Einzelheiten der Erstattungsklage nicht so ausgestaltet werden, daß sie diese praktisch unmöglich machten.

Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 entspreche dieser Voraussetzung insoweit nicht, als er die Möglichkeit der

Geltendmachung von Ansprüchen auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben zeitlich beschränke. Insoweit aber nehme diese Vorschrift dem Urteil Humblot seine praktische Wirksamkeit.

Nach Auffassung der Kommission ist daher auf die Vorabentscheidungsfrage zu antworten, daß eine zeitliche Beschränkung der Auswirkungen der rückwirkenden Abschaffung der durch das Urteil Humblot für unvereinbar mit Artikel 95 EWG-Vertrag erklärten festen Sondersteuer insoweit unvereinbar mit den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts sei, als eine solche Beschränkung die praktische Wirksamkeit des Urteils Humblot beseitige.

III — Antwort auf eine Frage des Gerichtshofes

Der Gerichtshof hat folgende Frage an die französische Regierung gerichtet:

„Die französische Regierung trägt in ihren Erklärungen (S. 9 und 10) vor, daß sich Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 nicht dahin auswirke, daß Artikel R 196-1 Buchstabe c des Livre des procédures fiscales unanwendbar werde, weil ohnehin das Urteil des Gerichtshofes vom 9. Mai 1985 in der Rechtssache 112/84 (Humblot, Slg. 1985, 1367) kein Ereignis im Sinne dieser Bestimmung darstelle. Unterstellt, diese Auslegung sei zutreffend, welche praktische Wirksamkeit hat dann die Verweisung des Artikels 18-V Absatz 2 auf die in Artikel R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales festgelegte Frist?"

Die französische Regierung hat geantwortet, die Verweisung auf die in Artikel R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales geregelte Frist erkläre sich durch das Bestreben, nicht die Steuerpflichtigen, die einen Einspruch nach Verkündung des Urteils Humblot einlegten, gegenüber den Steuerpflichtigen zu begünstigen, die vor Erlaß dieses Urteils tätig geworden seien.

Die Verweisung auf die Frist des Artikels R 196-1 Buchstabe b hindere nicht die Ausübung von Rechten aus dem Vertrag. Den Steuerpflichtigen, die ihren Einspruch nach Verkündung des Urteils Humblot einlegten, hätte nämlich die allgemeine Einspruchsfrist zur Verfügung gestanden, die Artikel R 196-1 Buchstabe b vorsehe und die mit der Zahlung der Sondersteuer beginne.

Die praktische Wirksamkeit der Verweisung des Artikels 18-V Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 1985 auf die in Artikel R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales vorgesehene Frist bestehe darin, die Einzelheiten des Ablaufs der bei Verkündung des Urteils Humblot noch nicht rechtshängigen Streitverfahren festzulegen. Eine solche Festlegung sei aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert gewesen.

R. Joliet
Berichterstatter