SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

vom 26. März 1998 *

1. Die Corte d'appello Venedig (Italien) legt eine Frage nach der Auswirkung des Gemeinschaftsrechts in seiner Auslegung durch den Gerichtshof auf bestimmte Voraussetzungen für die Ausübung des Anspruchs auf Erstattung von den italienischen Behörden zu Unrecht erhobener Abgaben zur Vorabentscheidung vor. Konkret geht es um Beträge, die das klagende Unternehmen zur Begleichung einer nationalen Abgabe entrichtet hat, die gegen die Gemeinschaftsregelung verstieß.

Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

2. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist eine Aktiengesellschaft, die aufgrund des Dekrets Nr. 641 des Präsidenten der Republik vom 26. Oktober 1972 (nachstehend: DPR Nr. 641/1972) während mehrerer, im Vorlagebeschluß nicht angegebener Jahre an die italienische Staatskasse 93 000 000 LIT als jährliche staatliche Konzessionsabgabe für die Eintragung der Gesellschaft im Unternehmensregister (nachstehend: Konzessionsabgabe) entrichtete.

3. Nach Erlaß des Urteils des Gerichtshofes vom 20. April 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 (Ponente Carni und Cispadana Costruzioni; nachstehend: Urteil Ponente Carni) [1], in dem verschiedene Vorabentscheidungsfragen nach der Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital [2] beantwortet wurden, hob der italienische Gesetzgeber die Konzessionsabgabe auf und setzte die Abgabe für die erste Eintragung von Gesellschaften in das Unternehmensregister auf 500 000 LIT herab [3].

4. Die italienischen Gerichte haben ebenfalls die Unvereinbarkeit der Konzessionsabgabe mit dem Gemeinschaftsrecht [4] und folglich die Unrechtmäßigkeit der Erhebung dieser Abgaben festgestellt.

* Originalsprache: Spanisch.

1 — Slg. 1993, I-1915.

2 — ABl. L 249, S. 25.

3 — Vgl. Decreto-Legge Nr. 331 vom 30. August 1993, das als Gesetz Nr. 427 vom 29. Oktober 1993 verabschiedet wurde.

4 — Vgl. Urteile der Corte suprema di cassazione (Erste Zivilkammer) Nr. 2992 vom 28. März 1994, Nr. 9900 vom 23. November 1994 sowie Nr. 4468/96 und Nr. 3458/96 vom 23. Februar 1996; das letztgenannte Urteil ist ein Urteil der Vereinigten Kammern. Ebenso hat die Corte costituzionale im zweiten Entscheidungsgrund ihres Urteils Nr. 56 vom 24. Februar 1995 auf die gesetzgeberischen Mängel der Abgabe hingewiesen und sodann zu den Jahren vor ihrer Abschaffung (1993) folgendes ausgeführt: „Da die Abgabe vom italienischen Staat unter Verstoß gegen Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG vom 17. Juli 1969 in der Auslegung durch den Gerichtshof in seinem Urteil vom 20. April 1993 in den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 zu Unrecht erhoben worden ist, sind die gezahlten Beträge aufgrund des Gemeinschaftsrechts zurückzuzahlen, das in der italienischen Rechtsordnung unmittelbar gilt."

5. Nachdem die Klägerin von der italienischen Verwaltung vergeblich die Rückzahlung der rechtsgrundlos gezahlten Abgaben verlangt hatte, beantragte sie beim Tribunale civile Venedig, den italienischen Finanzminister zu verurteilen, die zu Unrecht erhobenen Abgaben in Höhe von 93 000 000 LIT zurückzuzahlen.

6. Das Tribunale civile gab durch Urteil vom 20. Oktober 1994 dem Klageantrag statt und wies den Einwand der Finanzverwaltung zurück, das Klagerecht sei nach Maßgabe der nationalen Regelung, die für Klagen auf Erstattung von Abgaben eine Ausschlußfrist von drei Jahren vorsehe, erloschen. Nach Auffassung des Gerichts war diese Frist auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden, für den die übliche zehnjährige Verjährungsfrist nach dem Codice civile gelte.

7. Die italienische Finanzverwaltung legte gegen das erstinstanzliche Urteil Berufung ein. Die für die Entscheidung über die Berufung zuständige Corte d'appello Venedig hat beschlossen, dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist bei einer bei den italienischen Gerichten erhobenen Klage auf Rückzahlung von Abgaben, die aufgrund von Gesetzesvorschriften entrichtet wurden, die mit Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 in der Auslegung des Urteils des Gerichtshofes vom 20. April 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 unvereinbar sind, eine nationalrechtliche Vorschrift, die, indem sie diese Klage auf Erstattung von der allgemeinen Regelung der Klagen auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge ausnimmt und sie der für die Erstattung irrtümlich entrichteter Abgaben vorgesehenen Sonderregelung unterstellt, für die Erhebung der Klage eine Frist vorschreibt, die im Zeitpunkt der Zahlung anstatt in dem Zeitpunkt beginnt, in dem die Gemeinschaftsrichtlinie ordnungsgemäß in das nationale Recht umgesetzt worden ist, mit den sich aus dieser Richtlinie und ihrer Auslegung ergebenden Grundsätzen sowie den allgemeinen Grundsätzen der Gemeinschaftsrechtsordnung, die vom Gerichtshof der EG im Urteil vom 25. Juli 1991 (in der Rechtssache C-208/90) bekräftigt worden sind, vereinbar?

Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage

8. Angesichts der Parallelität dieser Vorabentscheidungsfrage und der Fragen, die das Tribunale civile Genua in der Rechtssache C-231/96 (Edis) vorgelegt hat und zu denen ich ebenfalls in meinen Schlußanträgen vom heutigen Tage Stellung genommen habe, wäre es möglich gewesen, einige Ergebnisse durch bloße Verweisung auf die anderen Schlußanträge zu formulieren. Da indessen die Verfahren nicht miteinander verbunden worden sind und die vorlegenden Gerichte und die Parteien der Ausgangsverfahren in ihren Ansichten nicht übereinstimmen, habe ich es vorgezogen, zumindest die für beide Verfahren grundlegenden Erwägungen zu wiederholen; dabei werde ich gegebenenfalls einige ergänzende Bemerkungen machen oder bezüglich bestimmter gemeinsamer Punkte auf die Schlußanträge in der Rechtssache Edis verweisen.

9. Die Vorabentscheidungsfrage in der vorliegenden Rechtssache weist nämlich zwei Aspekte auf:

a) Sie bezieht sich zum einen auf die unterschiedliche rechtliche Behandlung der Verjährung, die für normale Klagen auf Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung gilt (zehn Jahre), und auf den Ausschluß, der bei besonderen Klagen auf Erstattung bereits gezahlter Abgaben Anwendung findet (drei Jahre).

b) Zum anderen betrifft sie das Problem, ob eine nationale Regelung, die für Klagen auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Abgaben als Zeitpunkt, mit dem die dreijährige Ausschlußfrist zu laufen beginnt, den Tag der Zahlung der Abgabe festlegt, obwohl zu diesem Zeitpunkt die auf sie anwendbare Gemeinschaftsrichtlinie noch nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt war, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

10. Beide Aspekte der Frage entsprechen jeweils der zweiten und der dritten Vorabentscheidungsfrage in der Rechtssache Edis. Angesichts der Fassung des Vorlagebeschlusses ist für die Corte d'appello zweifellos weniger die unterschiedliche Behandlung als vielmehr das Problem entscheidend, daß die Frist vor der ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie zu laufen beginnt. In der Tat wäre es abstrakt gesehen irrelevant, ob die Frist zehn oder drei Jahre beträgt, wenn ihr Lauf im einen wie im anderen Fall vor der ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie beginnt.

i) *Zur Unterschiedlichkeit der rechtlichen Regelungen*

11. Mit der Vorlagefrage will das vorlegende Gericht wissen, ob es gemeinschaftsrechtlich zulässig ist, daß für Klagen auf Erstattung von unter Verstoß gegen die Richtlinie 69/335 des Rates erhobenen Abgaben, eine dreijährige Ausschlußfrist vom Zeitpunkt der Zahlung an vorgesehen wird, die von der Verjährungsfrist (zehn Jahre) abweicht, die im nationalen Recht für Klagen aus ungerechtfertigter Bereicherung von Privatpersonen gilt.

12. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß im italienischen Recht die Ausschlußfrist, auf die sich das vorlegende Gericht bezieht, nicht nur für Klagen auf Erstattung von Abgaben gilt, die unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht sind, sondern für alle Klagen auf Erstattung jeder zu Unrecht erhobenen staatlichen Konzessionsabgabe ohne Rücksicht auf den — im nationalen oder im Gemeinschaftsrecht zu suchenden — Grund ihrer Unwirksamkeit.

13. Wie ich nämlich bereits bei der Darstellung der nationalen Regelung für Klagen auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter

Abgaben hervorgehoben habe [5], bezieht sich Artikel 13 Absatz 2 des DPR Nr. 641/1972 nicht allein auf unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobene Abgaben; er legt vielmehr fest, daß der Abgabenpflichtige binnen einer Ausschlußfrist von drei Jahren ab dem Tag der Zahlung die Erstattung jeder irrtümlich entrichteten staatlichen Konzessionsabgabe verlangen kann. Ähnliche Fristen gelten auch für Klagen auf Erstattung der anderen zollrechtlichen Abgaben.

14. Die in Italien geführte Diskussion in Lehre und Rechtsprechung über die Auslegung dieser Bestimmung — konkreter: über den Begriff „irrtümliche Zahlung" — ist eine rein interne Auseinandersetzung über nationales Recht, zu der sich der Gerichtshof naturgemäß nicht zu äußern hat. Es genügt hier der Hinweis, daß die Corte suprema di cassazione in dem erwähnten Urteil Nr. 3458/96 die Auffassung vertreten hat, daß die in Artikel 13 Absatz 2 des DPR Nr. 641/1972 für alle irrtümlich gezahlten oder nicht geschuldeten staatlichen Konzessionsabgaben gilt und damit auch für die Abgabe, die im vorliegenden Fall im Streit ist [6].

15. Von dieser Prämisse ausgehend, gelange ich zu der Auffassung, daß keine Bestimmung und kein Grundsatz des Gemeinschaftsrechts es dem nationalen Gesetzgeber untersagt, für die Verjährung von Ansprüchen oder den Ausschluß des Klagerechts je nach dem in Rede stehenden Rechtsgebiet unterschiedliche Fristen festzulegen, wenn diese Fristen nur unterschiedslos für Rechte aus nationalen Vorschriften und für Rechte aus Gemeinschaftsbestimmungen gelten.

16. Dem Gesetzgeber steht es nämlich frei, im Abgabenbereich Verjährungs- oder Ausschlußfristen festzulegen, die nicht notwendig mit denen übereinzustimmen brauchen, die für andere Arten zivilrechtlicher Beziehungen festgelegt wurden. Keine Bestimmung und kein Grundsatz des Gemeinschaftsrechts zwingen ihn, Abgabenverhältnisse mit Verhältnissen zwischen Privatpersonen gleichzustellen.

17. Das italienische Recht weist im übrigen je nach Rechtsbereich sehr unterschiedliche Fristen auf. Die allgemeine Verjährungsfrist (zehn Jahre) ist nämlich in Artikel 2946 des Codice civile festgelegt, „soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt", und in der Tat gibt es eine ganze Reihe von Vorschriften, die für die Verjährung bestimmter Ansprüche oder für die Erhebung bestimmter Klagen kürzere Fristen vorsehen [7].

5 — Vgl. Nr. 7 meiner Schlußanträge in der Rechtssache Edis.

6 — Vgl. hierzu die in Nr. 12 meiner Schlußanträge in der Rechtssache Edis dargestellten Gründe des Urteils der Corte suprema di cassazione.

7 — Im Codice civile selbst regeln die Artikel 2947 ff. unter den Überschriften „Von der kurzen Verjährung" und „Von der vermuteten Verjährung" Fälle, in denen die Fristen kürzer als nach allgemeinem Recht sind. Dies gilt beispielsweise für das Schadensersatzrecht (fünf Jahre), Beziehungen von Gesellschaftern untereinander (fünf Jahre), Fracht- und Versicherungsverträge (ein Jahr), Arbeitsverhältnisse (je nachdem ein oder drei Jahre) usw.

18. Ich sehe ebenso wie alle Mitgliedstaaten, die Erklärungen abgegeben haben, keinen Anlaß, einem nationalen Gesetzgeber das Recht abzusprechen, für Klagen auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben Fristen vorzusehen, die von denen für ähnliche Klagen von Privatpersonen abweichen.

19. Die Legitimität dieser Unterscheidung ist übrigens vom Gerichtshof in den Randnummern 22 bis 25 des Urteils vom 27. März 1980 in der Rechtssache 61/79 (Denkavit italiana) [8] bestätigt worden. Er hat zunächst anerkannt, daß das Gemeinschaftsrecht nicht unbedingt eine einheitliche, allen Mitgliedstaaten gemeinsame Regelung der formellen und materiellen Voraussetzungen verlangt, von deren Erfüllung die Anfechtung oder Zurückerlangung der gemeinschaftsrechtswidrigen Abgaben abhängig ist, und daß die Regelung dieser Frage in den einzelnen Mitgliedstaaten und sogar innerhalb desselben Mitgliedstaats je nach Abgabenart unterschiedlich ist. Sodann hat er die Rechtmäßigkeit der beiden ausgeprägtesten Typen nationaler Regelungen auf diesem Gebiet bekräftigt:

— In bestimmten Fällen gibt es für derartige Anfechtungen oder Ansprüche auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben klare gesetzliche Form- und Fristvorschriften sowohl für die Rechtsbehelfe an die Finanzverwaltung wie für Klagen.

— In anderen Fällen sind Klagen auf Erstattung von ohne rechtlichen Grund gezahlten Abgaben vor den ordentlichen Gerichten insbesondere als Klagen aus ungerechtfertigter Bereicherung zu erheben. Die Ausschlußfristen für diese Klagen sind mehr oder weniger lang und entsprechen in manchen Fällen der Verjährungsfrist nach allgemeinem Recht.

20. Der Gerichtshof hat anschließend unter Hinweis auf seine Urteile Rewe und Comet [9] dargelegt, daß unter dem Gesichtspunkt des Gemeinschaftsrechts an die verschiedenen nationalen Systeme bezüglich der Rechtsbehelfe gegen unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Beträge die bereits genannten Anforderungen zu stellen sind, nämlich daß nicht diskriminiert werden darf und daß Klagen nicht von vornherein illusorisch sein dürfen. Beide Anforderungen sind nach dem kürzlich ergangenen Urteil vom 10. Juli 1997 in der Rechtssache C-261/95 (Palmisani) [10] Ausdruck des „Grundsatzes der Gleichwertigkeit" (mit den Erfordernissen, die bei ähnlichen nur nationales Recht betreffenden Rechtsbehelfen gelten) und des „Grundsatzes der Effektivität".

21. In einem anderen, der vorliegenden Rechtssache ähnlichen Fall hat der Gerichtshof Gelegenheit erhalten, seine Rechtsauffassung bei der Entscheidung über eine Vorlagefrage noch zu verdeutlichen, bei der es im wesentlichen darum ging, „inwieweit die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die für Anträge auf Erstattung zu Unrecht erhobener Zölle eine

8 — Slg. 1980, 1205.

9 — Urteile vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 33/76 (Rewe, Slg. 1976, 1989) und in der Rechtssache 45/76 (Comet, Slg. 1976, 2043).

10 — Slg. 1997, I-4025.

zwingende Verjährungsfrist von drei Jahren vorsehen, ohne eine durch höhere Gewalt gerechtfertigte Ausnahme zuzulassen".

22. Die Antwort, die sich im Urteil vom 9. November 1989 in der Rechtssache 386/87 (Bessin und Salson) [11] findet, ist auf den vorliegenden Fall in vollem Umfang anwendbar, da die Parallelität der Rechtslage offensichtlich ist. Die betreffende nationale Regelung war das französische Zollgesetzbuch, das für Anträge auf Erstattung zu Unrecht erhobener Zölle eine Frist von drei Jahren vorsah; diese Sonderbestimmung wich von der Verjährungsfrist des allgemeinen Rechts ab, die nach dem französischen Zivilgesetzbuch für Klagen aus ungerechtfertigter Bereicherung gilt.

23. In seinem Urteil zur Beantwortung dieser Vorlagefrage hat der Gerichtshof zunächst darauf hingewiesen, daß das innerstaatliche Recht im Vergleich zu den Verfahren, in denen über gleichartige, aber rein innerstaatliche Streitigkeiten entschieden wird, ohne Diskriminierung anzuwenden ist und die Ausübung der durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumten Rechte nicht praktisch unmöglich machen darf. Sodann hat er entschieden, daß die streitige dreijährige Verjährungsfrist „eine gesetzgeberische Entscheidung dar[stellt], die das erwähnte Gebot nicht beeinträchtigt".

24. Schließlich hat der Gerichtshof in zwei Urteilen vom 17. Juli 1997 in den Rechtssachen C-114/95 und C-115/95 (Texaco und Olieselskabet Danmark) [12] sowie in der Rechtssache C-90/94 (Haahr Petroleum) [13] diese Rechtsauffassung bekräftigt und bestätigt, daß „die Festsetzung angemessener Ausschlußfristen, die ein Anwendungsfall des grundlegenden Prinzips der Rechtssicherheit ist, den beiden vorgenannten Voraussetzungen genügt und daß insbesondere nicht angenommen werden kann, daß die Ausübung der durch das Gemeinschaftsrecht verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert würde, selbst wenn der Ablauf dieser Fristen per definitionem zur vollständigen oder teilweisen Abweisung der Klage führt". Folglich hat er entschieden, daß die Verjährungsfrist von fünf Jahren, die nach dänischem Recht für Anträge auf Erstattung von gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Abgaben gilt, selbst dann mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, wenn sie dazu führt, daß die Abgaben ganz oder teilweise nicht zurückgefordert werden können.

25. Eine Diskriminierung würde daher vorliegen, wenn die italienische Regelung über den Ausschluß von Klagen auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben je nach der nationalen oder gemeinschaftlichen Grundlage der Erstattungsschuld unterschiedliche Fristen vorsähe. Das wäre dann der Fall, wenn die gesetzliche Frist für den Anspruch auf Erstattung der Abgabe wegen deren Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht kürzer wäre als die gesetzliche Frist für den Anspruch auf Erstattung dieser Abgabe aus irgendeinem anderen Grund nach nationalem Recht. Da dem aber nicht so ist und die in Artikel 13 Absatz 2 des DPR Nr. 641/1972 vorgesehene Frist unterschiedslos für alle Klagen auf Erstattung von Abgaben ohne Rücksicht auf deren Grundlage gilt,

11 — Slg. 1989, 3551, Randnrn. 15 bis 18.

12 — Slg. 1997, I-4263, Randnrn. 45 bis 49.

13 — Slg. 1997, I-4085, Randnrn. 46 bis 53.

muß die zweite Vorlagefrage im Sinne einer Vereinbarkeit dieser Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht beantwortet werden.

26. Was die weiteren Aspekte dieser Frage angeht, die nicht unmittelbar vom vorlegenden Gericht, sondern von der Kommission in ihren Erklärungen erwähnt werden [14], beziehe ich mich auf meine Ausführungen in den Schlußanträgen in der Rechtssache Edis (Nrn. 51 bis 65).

ii) *Zum Beginn der Ausschlußfrist vor der ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht*

27. Das Gericht will wissen, ob mit dem Gemeinschaftsrecht eine nationale Regelung vereinbar ist, nach der bei Klagen auf Erstattung einer zu Unrecht erhobenen Abgabe die dreijährige Ausschlußfrist mit dem Zeitpunkt der Zahlung zu laufen beginnt, obwohl zu diesem Zeitpunkt die maßgebliche Richtlinie noch nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt war.

28. In ihren schriftlichen Erklärungen haben sich die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Kommission und mehrere Mitgliedstaaten mit der möglichen Auswirkung des Urteils des Gerichtshofes vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-208/90 (Emmott) [15] auf dieses Problem befaßt. In diesem Urteil hat der Gerichtshof ausgeführt, daß „sich der säumige Mitgliedstaat bis zum Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie nicht auf die Verspätung einer Klage berufen kann, die ein einzelner zum Schutz der ihm durch die Bestimmungen dieser Richtlinie verliehenen Rechte gegen ihn erhoben hat, und daß eine Klagefrist des nationalen Rechts erst zu diesem Zeitpunkt beginnen kann" [16].

29. Zwar ist die Tragweite des Urteils Emmott später vom Gerichtshof dahin gehend eingeschränkt worden, daß seine Heranziehung nur dann möglich ist, wenn die gleichen besonderen Umstände wie in der Rechtssache Emmott vorliegen. In seinen Urteilen vom 27. Oktober 1993 in der Rechtssache C-338/91 (Steenhorst-Neerings) [17] und vom 6. Dezember 1994 in der Rechtssache C-410/92 (Johnson) [18] hat der Gerichtshof die Anwendbarkeit nationaler Verjährungsfristen auf Anträge auf Sozialleistungen nach Maßgabe bestimmter Richtlinien bestätigt, auch wenn diese noch nicht in nationales Recht umgesetzt worden waren.

30. Während das vorliegende Vorabentscheidungsverfahren noch anhängig war, hat der Gerichtshof die angeführten Urteile

14 — Die Kommission hat sich im vorliegenden Verfahren darauf beschränkt, auf ihre Erklärungen in der Rechtssache Edis zu verweisen.

15 — Slg. 1991, I-4269.
16 — Randnr. 23.
17 — Slg. 1993, I-5475.
18 — Slg. 1994, I-5483.

Haahr Petroleum sowie Texaco und Olieselskabet Danmark verkündet. In diesen Urteilen hat er erneut die Anwendung der im Urteil Emmott aufgestellten Rechtsprechungsgrundsätze abgelehnt. In beiden Fällen war ein — auf einen Verstoß gegen Artikel 95 des Vertrages gestützter — Erstattungsantrag von den dänischen Zollbehörden unter Berufung auf eine nationale Vorschrift abgelehnt worden, nach der die Klage auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Abgaben mit Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach der Zahlung verjährte. Der Gerichtshof hat erneut bekräftigt, daß deren Anwendung in beiden Fällen nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, auch wenn sie die Erstattung der Abgaben ganz oder teilweise verhindert.

31. Schließlich hat der Gerichtshof zwei Monate vor der mündlichen Verhandlung in der vorliegenden Rechtssache das Urteil vom 2. Dezember 1997 in der Rechtssache C-188/95 (Fantask u. a.) [19] verkündet. Es ist für die vorliegende Rechtssache von besonderer Bedeutung, weil es um einen Fall ging, der in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht der vorliegenden Rechtssache nahekommt. Das Urteil Fantask u. a. befaßt sich mit der Erstattung zu Unrecht erhobener Beträge und bezieht sich

— auf die gleiche Art nationaler Abgaben (dänische Abgabe bei der Eintragung von Gesellschaften in das entsprechende Register);

— auf die gleiche Unvereinbarkeit der nationalen Abgabenvorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht (konkret mit der Richtlinie 69/335);

— auf den gleichen Gegensatz zwischen nationalen Ausschlußfristen und Verjährungsfristen (nach nationalem Recht fünf Jahre vom Zeitpunkt der Entrichtung der Abgabe an).

32. Ebenso wie im vorliegenden Fall fragte in der Rechtssache Fantask u. a. das vorlegende Gericht, bei dem ein Rechtsstreit der vorstehend geschilderten Art anhängig war, den Gerichtshof, ob „das Gemeinschaftsrecht es einem Mitgliedstaat verwehrt, sich gegenüber Klagen auf Erstattung richtlinienwidriger Abgaben auf eine nationale Verjährungsfrist zu berufen, solange dieser Mitgliedstaat die Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat". Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens und die Kommission beriefen sich ebenfalls auf die dem Urteil Emmott zugrunde liegende Rechtsauffassung, deren Heranziehung aber die Regierungen entgegentraten, die in dieser Rechtssache Erklärungen abgaben.

33. Der Gerichtshof hat sich erneut für die zweitgenannte Lösung entschieden und ist hierbei dem gleichen Gedankengang gefolgt, den ich oben bereits dargelegt habe.

19 — Slg. 1997, I-6783, Randnrn. 42 bis 52.

34. Er hat zunächst auf den allgemeinen Grundsatz hingewiesen, daß mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung auf diesem Gebiet die Ausgestaltung von Verfahren bei Klagen auf Rückzahlung rechtsgrundloser Leistungen Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten ist, sofern diese Verfahren nicht ungünstiger ausgestaltet werden als bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen, und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte durch sie nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird.

35. Er hat sodann darauf hingewiesen, daß die Festsetzung angemessener Ausschlußfristen im Interesse der Rechtssicherheit sowohl den betroffenen Abgabenpflichtigen als auch die betroffene Verwaltung schützt und derartige Fristen nicht als so geartet angesehen werden können, daß sie die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, selbst wenn ihr Ablauf per definitionem zur vollständigen oder teilweisen Abweisung der Klage führt. Die fünfjährige Verjährungsfrist, die das dänische Recht vorsah, war als angemessen zu betrachten und galt unterschiedslos für die Geltendmachung auf Gemeinschaftsrecht wie auf nationales Recht gestützter Ansprüche.

36. Ferner hat er erneut eine Heranziehung der dem Urteil Emmott zugrunde liegenden Rechtsauffassung auf diese Art von Rechtsstreit abgelehnt, da jenes Urteil durch die besonderen Umstände des Falles gerechtfertigt war, in dem der Klägerin des Ausgangsverfahrens durch den Ablauf der Klagefrist jede Möglichkeit genommen wurde, ihren auf eine Gemeinschaftsrichtlinie gestützten Anspruch auf Gleichbehandlung geltend zu machen.

37. Schließlich hat der Gerichtshof festgestellt, daß „das Gemeinschaftsrecht es bei seinem derzeitigen Stand einem Mitgliedstaat, der die Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat, nicht verwehrt, sich gegenüber Klagen auf Erstattung richtlinienwidrig erhobener Abgaben auf eine nationale Verjährungsfrist, die vom Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Forderungen an läuft, zu berufen, sofern diese Frist für die Geltendmachung auf Gemeinschaftsrecht gestützter Ansprüche nicht ungünstiger ist als für die Geltendmachung auf nationales Recht gestützter Ansprüche und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert".

38. Angesichts der Klarheit der dargelegten Rechtsauffassung und der augenscheinlichen Ähnlichkeit der tatsächlichen und rechtlichen Situation in der Rechtssache Fantask u. a. und in der vorliegenden Rechtssache hat die Kommission in der mündlichen Verhandlung ihren früheren Standpunkt aufgegeben und eingeräumt, daß dieses Problem seit Verkündung des Urteils Fantask u. a. endgültig gelöst sei. Demgegenüber hat die Klägerin des Ausgangsverfahrens ebenfalls in der mündlichen Verhandlung [20] versucht, das Vorliegen unterschiedlicher Merkmale der dänischen und der italienischen Rechtsordnung darzutun, die der Heranziehung der dem Urteil Fantask u. a. zugrunde liegenden Rechtsauffassung im vorliegenden Fall entgegenstünden.

20 — Die mündliche Verhandlung wurde in folgenden Rechtssachen gemeinsam durchgeführt: Edis (C-231/96), Spac (C-260(96), Ansaldo Energia (C-279/96), Marine Insurance Consultants (C-280/96) und GMB u. a. (C-281/96).

39. Dieser Versuch ist meines Erachtens fehlgeschlagen. Zunächst ist der Ausgangspunkt falsch: Statt nach etwaigen Unterschieden zwischen der Rechtssache Fantask u. a. und der vorliegenden Rechtssache zu suchen, hätte der Nachweis erbracht werden müssen, daß in der Rechtssache Emmott und hier parallele Situationen vorlagen, weil in der Rechtsprechung nach Erlaß des Urteils Emmott hervorgehoben worden ist, daß die dort gefundene Lösung durch die besonderen Gegebenheiten der Rechtssache bedingt war. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat in der mündlichen Verhandlung insoweit darauf hingewiesen, daß es — von weiteren Umständen abgesehen — ihre eigenen Behörden gewesen seien, die Frau Emmott nahegelegt hätten, keine Klage zu erheben. Demgegenüber habe nichts die italienischen Unternehmen daran gehindert, von ihrem Klagerecht gegen die entsprechenden Abgabenfestsetzungen Gebrauch zu machen [21].

40. Ferner sind unabhängig von Vorstehendem die angeblichen Unterschiede zwischen dem einen und dem anderen nationalen Recht bezüglich der Auswirkungen des Urteils Fantask u. a. auf die vorliegende Rechtssache unerheblich. Ob die Frist nun fünf oder drei Jahre beträgt, ob sie in einer allgemeinen Bestimmung oder in einer für eine besondere Kategorie von Abgaben geltenden Sondervorschrift enthalten ist, ob eine Änderung in der Rechtsprechung zur Auslegung dieser schon bestehenden Bestimmung eingetreten ist oder nicht, wichtig ist nur, daß der Gerichtshof bestätigt hat, daß die Ausschlußfrist — von fünf oder von drei Jahren —, die auf Gemeinschaftsrecht gestützten Klagen auf Erstattung von rechtsgrundlos gezahlten Abgaben entgegengehalten werden kann, von dem Zeitpunkt an zu laufen beginnen kann, in dem die Abgaben entrichtet wurden, und nicht von dem Zeitpunkt an, zu dem der Staat die Richtlinie ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt hat.

41. Diese Aussage — die naturgemäß das Fehlen einschlägiger Gemeinschaftsvorschriften und die Geltung einer nationalen Vorschrift voraussetzt, in der die Ausschlußfrist in nichtdiskriminierender Weise festgelegt ist — wird nicht dadurch widerlegt, daß der Ablauf dieser Frist folgerichtig die Erstattung der bereits erhobenen Abgabe ausschließt. Dies ist gerade die Eigenart einer Ausschlußfrist, die solche Merkmale aufweist und vom Grundsatz der Rechtssicherheit inspiriert ist, ohne daß dadurch die Wirksamkeit des Anspruchs auf Rechtsschutz beeinträchtigt würde: Während dreier Jahre nach der Entrichtung hatten die Abgabenpflichtigen die Möglichkeit, die Abgabenfestsetzung anzufechten.

42. Man könnte meinen, daß diese Lösung vom Standpunkt der Abgabenpflichtigen, die eine gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßende Abgabe zu entrichten hatten, nicht allzu befriedigend ist. Das ist sie auch nicht. Eine denkbare, wenn auch nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten durchzuführende Lösung wäre, eine einheitliche Gemeinschaftsregelung hierüber festzulegen, mit der das abweichende nationale Recht insoweit harmonisiert würde. Solange es eine solche Regelung nicht gibt, ist es Sache der Mitgliedstaaten, unter den wiederholt genannten Bedingungen die Voraussetzungen für Erstattungsklagen festzulegen.

21 — Der Vertreter von Edis hat dies deutlich gemacht, als er in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat, daß bereits 1989 (also nicht nur vor Verkündung des Urteils Ponente Carni, sondern sogar vor dem Ersuchen um Vorabentscheidung, auf das mit diesem Urteil geantwortet wurde) ein anderes Edis-Unternehmen, das mit seiner Mandantin verbunden sei, und einige italienische Unternehmen die Festsetzung der Abgabe für die Eintragung im Register vor den italienischen Gerichten angefochten hätten. Obwohl diese Klagen aus materiellen Gründen abgewiesen worden sind, belegen sie doch, daß ihnen niemand das Recht auf gerichtlichen Rechtsschutz streitig gemacht hat.

43. Bei der Ausübung dieser Befugnis müssen die Mitgliedstaaten — im vorliegenden Fall Italien — allerdings nach Maßgabe des Artikels 5 des Vertrages tätig werden. Es trifft nach den Ausführungen der Parteien wohl auch zu, daß die italienischen Behörden durch einige Verhaltensweisen bezüglich der Erstattung der streitigen Abgabe den Erstattungsklagen mehr Hindernisse in den Weg gelegt haben, als im Licht dieses Artikels angemessen sein dürfte [22]. Das vorliegende Vorabentscheidungsverfahren kann indessen nicht in ein Vertragsverletzungsverfahren nach Artikel 169 des Vertrages umgewandelt werden; außerdem kann niemand übersehen, daß das offizielle Vorgehen der Italienischen Republik im wesentlichen ihren Pflichten nach dem Vertrag entsprach: Ihre Gesetzgebungsorgane haben den gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßenden Teil der nationalen Abgabe aufgehoben und das Recht auf Erstattung dieser Abgabe ausdrücklich anerkannt [23]; die italienischen Gerichte haben dieses Recht auch beachtet, wenngleich in den Grenzen der nationalen Bestimmungen über den Klageausschluß.

Ergebnis

44. Ich schlage daher vor, auf die Vorlagefragen der Corte d'appello Venedig wie folgt zu antworten:

1. Das Gemeinschaftsrecht schließt es nicht aus, daß die nationalen Rechtsordnungen eine dreijährige Ausschlußfrist für die Erhebung von Klagen gegen die Finanzverwaltung auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben festlegen, auch wenn diese Frist von derjenigen für Klagen von Privatpersonen auf Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung abweicht, sofern sie nur unterschiedslos für Erstattungsklagen, die auf nationalem Recht beruhen, und für diejenigen Klagen gilt, die ihre Grundlage in der Anwendung von Gemeinschaftsrecht haben.

2. Das Gemeinschaftsrecht verbietet es nicht, daß auf einen Antrag auf Erstattung einer mit einer Richtlinie unvereinbaren Abgabe eine nationale Vorschrift ange-

22 — Zu diesen Hindernissen gehört die Notwendigkeit, Klage bei Gericht zu erheben, um einen vollstreckbaren Titel gegen den Staat zu erhalten, zumal dieses Erfordernis zu einer ungerechtfertigten Komplizierung der Verfahren — und folglich zu einer Verzögerung in der Rechtspflege — zu Lasten der Abgabenpflichtigen führen kann.

23 — Das Decreto-Legge Nr. 331 vom 30. August 1993 legt in Artikel 61 die Modalitäten für die Erstattung der insoweit zu Unrecht erhobenen Beträge fest, nämlich den Weg des Einspruchs (für die im Steuerjahr 1992 gezahlten Beträge) bzw. der Verrechnung (für die im Steuerjahr 1993 gezahlten Beträge).

wandt wird, nach der die Klage auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Abgaben mit Ablauf einer Frist von drei Jahren nach der Zahlung ausgeschlossen wird, auch wenn dies die Erstattung ganz oder teilweise verhindert.