SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN VERICA TRSTENJAK vom 25. Mai 2011[1]

I — Einleitung ..... I - 11239

II — Unionsrecht ..... I - 11240

A — Primärrecht ..... I - 11240

B — Sekundärrecht ..... I - 11240

1. Beschluss 2000/597 ..... I - 11240

2. Verordnung Nr. 1605/2002 ..... I - 11242

3. Verordnung Nr. 1798/2003 ..... I - 11243

III — Sachverhalt ..... I - 11245

IV — Vorprozessuales Verfahren ..... I - 11247

V — Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Parteien ..... I - 11248

VI — Wesentliches Vorbringen der Parteien ..... I - 11249

VII — Rechtliche Würdigung ..... I - 11253

A — Einführende Bemerkungen ..... I - 11253

B — System der Eigenmittel unter dem Beschluss 2000/597 ..... I - 11254

C — Die Prüfungsbefugnisse des Rechnungshofs ..... I - 11258

1 — Originalsprache: Deutsch.

1. Gegenstand, Reichweite und Grenzen der Prüfungsbefugnisse des Rechnungshofs ..... I - 11258

a) Die Befugnis zur Überprüfung der Handlungen der Unionsorgane und der Mitgliedstaaten, die einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen oder Ausgaben der Union aufweisen ..... I - 11258

b) Der Geltungsbereich des Unionsrechts als Kompetenzschranke im Kontext der Überprüfung mitgliedstaatlichen Handelns durch den Rechnungshof ..... I - 11259

c) Pflicht zur Beachtung des Subsidiaritäts- und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ..... I - 11263

i) Der Subsidiaritätsgrundsatz ..... I - 11263

ii) Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ..... I - 11265

2. Prüfungskriterien für die Rechnungsprüfung durch den Rechnungshof .. I - 11266

3. Zwischenergebnis ..... I - 11268

D — Befugnis des Rechnungshofs zur Überprüfung der Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 ..... I - 11268

1. Die Überprüfung der Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 weist einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen der Union auf ..... I - 11269

2. Zur Beachtung des Subsidiaritäts- und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ..... I - 11272

a) Zur Beachtung des Subsidiaritätsgrundsatzes ..... I - 11273

b) Zur Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ..... I - 11274

E — Zum Verstoß der Bundesrepublik Deutschland gegen die ihr obliegenden Kooperationspflichten im Verhältnis zum Rechnungshof ..... I - 11278

VIII — Zusammenfassung ..... I - 11280

IX — Kosten ..... I - 11281

X — Ergebnis ..... I - 11281

I — Einleitung

1. Der vorliegenden Rechtssache liegt eine Vertragsverletzungsklage der Kommission gemäß Art. 258 AEUV zugrunde, mit der diese vom Gerichtshof die Feststellung begehrt, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre unionsrechtlichen Verpflichtungen verstoßen hat, dass sie sich geweigert hat, dem Europäischen Rechnungshof (im Folgenden: Rechnungshof) die Überprüfung der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer in Deutschland zu ermöglichen.

2. Verfahrensrechtlich zeichnet sich das vorliegende Verfahren durch die Besonderheit aus, dass die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen einen Mitgliedstaat eingeleitet hat, weil dieser die Prüfungsbefugnisse des Rechnungshofs missachtet haben soll. Obwohl der Rechnungshof in der Vergangenheit ausdrücklich dafür plädiert hat, ihm eine Klagemöglichkeit zur selbständigen gerichtlichen Durchsetzung seiner Befugnisse im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten einzuräumen [2], steht ihm auch nach der letzten Überarbeitung des unionsrechtlichen Rechtsschutzsystems durch den Vertrag von Lissabon keine direkte Klagemöglichkeit gegen Mitgliedstaaten zu, die seine Prüfungsbefugnisse missachtet haben sollen [3]. Vielmehr hat der Rechnungshof einen solchen Verstoß an die Kommission zu melden, damit diese, wie im vorliegenden Fall, gegen den betreffenden Mitgliedstaat ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV einleitet, an dem der Rechnungshof sich anschließend als Streithelfer beteiligen kann.

3. Das vorliegende Verfahren gibt dem Gerichtshof die Gelegenheit, Umfang und Gegenstand der Befugnisse des Rechnungshofs zur Überprüfung mitgliedstaatlichen Handelns am Beispiel eines konkreten Prüfungsvorhabens zu verdeutlichen. Es ist nämlich das erste Vertragsverletzungsverfahren, das auf die Weigerung eines Mitgliedstaats zurückzuführen ist, eine vom Rechnungshof geplante Prüfung im Bereich der Einnahmen

2 — Vgl. nur den Bericht des Rechnungshofs an die Reflexionsgruppe über das Funktionieren des Vertrags über die Europäische Union aus dem Jahr 1995 (französische Fassung abgedruckt in *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, S. 689, Punkt 2.6).

3 — In diesem Zusammenhang ist im Allgemeinen darauf hinzuweisen, dass mit dem Vertrag von Lissabon keine Reform des unionsrechtlichen Rechtsschutzsystems angestrebt wurde, sondern dass das bisher bestehende Rechtsschutzsystem im Ergebnis in seinen wesentlichen Grundzügen bestätigt worden ist. Vgl. dazu Thiele, A., „Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon — (K)ein Schritt nach vorn?", EuR 2010, S. 30 bis 51. Dem Rechnungshof eine selbständige Klagemöglichkeit gegen die Mitgliedstaaten einzuräumen, wäre ohne große Eingriffe in die neue Struktur des AEUV möglich gewesen. Dazu hätte beispielsweise in Art. 271 AEUV in einem neuen Buchst. e vorgesehen werden können, dass der Rechnungshof eine Vertragsverletzungsklage gemäß Art. 258 AEUV gegen einen Mitgliedstaat wegen Verletzung seiner Prüf- und Zugangsrechte gemäß Art. 287 AEUV erheben könne. Vgl. dazu Friedrich, C./Inghelram, J., „Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof", DÖV 1999, S. 669, 676.

der Union in seinem Hoheitsgebiet zu erlauben und den Rechnungshof dabei zu unterstützen.

4. Bestätigt wird die institutionelle Bedeutung des vorliegenden Vertragsverletzungsverfahrens durch die Entscheidung des Europäischen Parlaments, erstmalig als Streithelfer der Kommission einem Vertragsverletzungsverfahren gegen einen Mitgliedstaat beizutreten.

II — Unionsrecht [4]

A — *Primärrecht*

Die primärrechtliche Ausformulierung der Befugnisse des Rechnungshofs ist in Art. 248 EG erfolgt.

4 — In Anlehnung an die im EUV und im AEUV verwendeten Bezeichnungen wird der Begriff „Unionsrecht" als Gesamtbegriff für Gemeinschaftsrecht und Unionsrecht verwendet. Soweit es im Folgenden auf einzelne primärrechtliche Bestimmungen ankommt, werden die *ratione temporis* geltenden Vorschriften angeführt.

B — *Sekundärrecht*

1. Beschluss 2000/597

5. Art. 2 des Beschlusses 2000/597/EG, Euratom des Rates vom 29. September 2000 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften [5] bestimmt:

„(1) Folgende Einnahmen stellen in den Haushaltsplan der Europäischen Union einzusetzende Eigenmittel dar:

a) Abschöpfungen, Prämien, Zusatz- oder Ausgleichsbeträge, zusätzliche Teilbeträge und andere Abgaben auf den Warenverkehr mit Drittländern, die von den Organen der Gemeinschaften im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik eingeführt worden sind oder noch eingeführt werden, sowie Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisation für Zucker vorgesehen sind;

b) Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs und andere Zölle auf den Warenverkehr mit Drittländern, die von den Organen der Gemeinschaften eingeführt worden sind

5 — ABl. L 253, S. 42.

oder noch eingeführt werden, sowie Zölle auf die unter den Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl fallenden Erzeugnisse;

c) Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines für alle Mitgliedstaaten einheitlichen Satzes auf die nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmte einheitliche MwSt-Eigenmittelbemessungsgrundlage eines jeden Mitgliedstaats ergeben. Die für diese Zwecke heranzuziehende Bemessungsgrundlage darf 50 % des nach Absatz 7 definierten BSP eines jeden Mitgliedstaats nicht überschreiten;

d) Einnahmen, die sich ergeben aus der Anwendung eines im Rahmen des Haushaltsverfahrens unter Berücksichtigung aller übrigen Einnahmen festzulegenden Satzes auf den Gesamtbetrag des BSP aller Mitgliedstaaten.

…

(4) Der in Absatz 1 Buchstabe c genannte einheitliche Satz entspricht dem Satz, der sich ergibt aus der Differenz zwischen

a) dem maximalen MwSt-Abrufsatz von

0,75 % für 2002 und 2003,

0,50 % ab 2004

und

b) einem Satz (‚eingefrorenen Satz'), der dem Verhältnis zwischen dem Referenzausgleichsbetrag nach Artikel 4 und der Summe der gemäß Absatz 1 Buchstabe c festgestellten MwSt-Bemessungsgrundlagen aller Mitgliedstaaten entspricht, wobei berücksichtigt wird, dass sich das Vereinigte Königreich nicht an der Finanzierung seines Korrekturanspruchs beteiligt und der Anteil Deutschlands, der Niederlande, Österreichs und Schwedens an der Finanzierung der UK-Korrektur auf ein Viertel ihres normalen Anteils reduziert wird.

(5) Der nach Absatz 1 Buchstabe d festgelegte Satz wird auf das BSP der einzelnen Mitgliedstaaten angewandt.

…

(7) Für die Zwecke dieses Beschlusses bedeutet BSP das BNE eines Jahres zu Marktpreisen, wie es von der Kommission in Anwendung des ESVG 95 gemäß der Verordnung (EG) Nr. 2223/96 errechnet wird.

Sollten Änderungen des ESVG 95 zu wesentlichen Änderungen des von der Kommission errechneten BNE führen, so beschließt der Rat einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments, ob diese Änderungen für die Zwecke des vorliegenden Beschlusses berücksichtigt werden."

6. Art. 8 des Beschlusses 2000/597 lautet:

„(1) Die Eigenmittel der Gemeinschaften gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstaben a und b werden von den Mitgliedstaaten nach den innerstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften erhoben, die gegebenenfalls den Erfordernissen der Gemeinschaftsregelung anzupassen sind.

...

Die Mitgliedstaaten stellen die Mittel nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstaben a bis d der Kommission zur Verfügung.

(2) Unbeschadet der in Artikel 248 des EG-Vertrags und in Artikel 160c des Euratom-Vertrags vorgesehenen Rechnungsprüfung und der Prüfungen der Übereinstimmung und der Ordnungsmäßigkeit — diese Rechnungsprüfung und diese Prüfungen erstrecken sich im Wesentlichen auf die Zuverlässigkeit und Effizienz der einzelstaatlichen Systeme und Verfahren zur Ermittlung der Grundlage für die MwSt- und BSP-Eigenmittel — und unbeschadet der Kontrollmaßnahmen gemäß Artikel 279 Buchstabe c des EG-Vertrags sowie Artikel 183 Buchstabe c des Euratom-Vertrags erlässt der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig die zur Durchführung dieses Beschlusses erforderlichen Vorschriften sowie die Vorschriften über die Kontrolle der Erhebung der Einnahmen gemäß den Artikeln 2 und 5 und Vorschriften darüber, wie diese Einnahmen der Kommission zur Verfügung zu stellen und wann sie abzuführen sind."

2. Verordnung Nr. 1605/2002

7. Art. 140 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 1605/2002 des Rates vom 25. Juni 2002 über die Haushaltsordnung für den Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften [6] bestimmt:

„(1) Die Prüfung der Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen und Ausgaben durch den Rechnungshof erfolgt im Hinblick auf die Verträge, den Haushaltsplan, diese Haushaltsordnung, die Durchführungsbestimmungen und alle in Umsetzung der Verträge erlassenen Rechtsakte.

(2) Bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben kann der Rechnungshof nach Maßgabe des Artikels 142 von allen Dokumenten und Informationen betreffend die Rechnungsführung der Dienststellen und sonstigen Einrichtungen hinsichtlich der von den Gemeinschaften finanzierten oder kofinanzierten Operationen Kenntnis nehmen. Er ist befugt, alle für die Abwicklung von Ausgaben- oder Einnahmenvorgängen verantwortlichen Bediensteten zu hören und von allen Prüfungsmöglichkeiten Gebrauch zu machen, die den genannten Stellen oder Einrichtungen eingeräumt werden. Die Prüfung in den Mitgliedstaaten erfolgt im Benehmen mit den einzelstaatlichen Rechnungsprüfungsorganen oder wenn diese nicht über

6 — ABl. L 248, S. 1.

die erforderliche Kompetenz verfügen, mit den zuständigen einzelstaatlichen Stellen. Der Rechnungshof und die einzelstaatlichen Rechnungsprüfungsorgane arbeiten unter Wahrung ihrer Unabhängigkeit vertrauensvoll zusammen.

…“

8. Art. 142 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1605/2002 lautet:

„Die Kommission, die anderen Organe, die mit der Bewirtschaftung von Gemeinschaftseinnahmen und -ausgaben betrauten Einrichtungen sowie die Endempfänger von Zahlungen zulasten des Haushalts gewähren dem Rechnungshof jegliche Unterstützung und erteilen ihm alle Auskünfte, die er zur Wahrnehmung seiner Aufgaben benötigt. Sie halten insbesondere alle Unterlagen über die Vergabe und Ausführung von Aufträgen, die aus dem Gemeinschaftshaushalt finanziert werden, alle Bücher über Kassen- und Sachbestände, Buchungsunterlagen und Belege sowie damit zusammenhängende Verwaltungsdokumente, Unterlagen über die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinschaften, Bestandsverzeichnisse und Organisationspläne zur Verfügung des Rechnungshofs, die dieser zur Prüfung des Berichts über den Haushaltsvollzug und das Finanzmanagement anhand der Rechnungsunterlagen oder an Ort und Stelle für erforderlich erachtet; Gleiches gilt auch für alle Unterlagen und Informationen, die auf magnetischen Datenträgern erstellt oder gespeichert werden.

Die verschiedenen internen Kontrolldienste und -instanzen der betreffenden einzelstaatlichen Verwaltungen stellen dem Rechnungshof alle Einrichtungen zur Verfügung, deren dieser nach seinem Dafürhalten zur Erfüllung seiner Aufgabe bedarf.

Unterabsatz 1 findet auch Anwendung auf die Empfänger von Zahlungen aus dem Gemeinschaftshaushalt, unabhängig davon, ob es sich dabei um natürliche oder juristische Personen handelt.“

3. Verordnung Nr. 1798/2003

9. Art. 1 Abs. 1 der 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[7] bestimmt:

„Diese Verordnung regelt die Modalitäten, nach denen die in den Mitgliedstaaten mit der Anwendung der Vorschriften auf dem Gebiet der MwSt. auf Warenlieferungen und

7 — ABl. L 264, S. 1.

Dienstleistungen, den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und die Einfuhr von Waren beauftragten Verwaltungsbehörden untereinander und mit der Kommission zusammenarbeiten, um die Einhaltung der genannten Vorschriften zu gewährleisten.

Zu diesem Zweck werden in dieser Verordnung Regeln und Verfahren festgelegt, nach denen die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten untereinander zusammenarbeiten und einander Auskünfte erteilen, die für die korrekte Festsetzung der MwSt. geeignet sind.

Außerdem werden in dieser Verordnung Regeln und Verfahren für den Austausch bestimmter Informationen, vor allem MwSt.-relevanter Informationen über innergemeinschaftliche Umsätze, auf elektronischem Wege festgelegt.

…“

10. Nach Art. 3 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1798/2003 benennt jeder Mitgliedstaat ein einziges zentrales Verbindungsbüro, das in seinem Auftrag für die Verbindung zu den anderen Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden hauptverantwortlich zuständig ist und setzt er die Kommission und die anderen Mitgliedstaaten davon in Kenntnis.

11. Art. 5 der Verordnung Nr. 1798/2003 bestimmt:

„(1) Auf Antrag der ersuchenden Behörde erteilt die ersuchte Behörde die in Artikel 1 genannten Auskünfte, einschließlich solcher, die konkrete Einzelfälle betreffen.

(2) Für die Zwecke der Auskunftserteilung gemäß Absatz 1 führt die ersuchte Behörde die zur Beschaffung dieser Auskünfte notwendigen behördlichen Ermittlungen durch.

(3) Das Ersuchen nach Absatz 1 kann einen begründeten Antrag auf spezielle behördliche Ermittlungen enthalten. Ist der Mitgliedstaat der Auffassung, dass keine behördlichen Ermittlungen erforderlich sind, so teilt er der ersuchenden Behörde unverzüglich die Gründe hierfür mit.

(4) Zur Beschaffung der angeforderten Auskünfte oder zur Durchführung der beantragten behördlichen Ermittlungen verfährt die ersuchte Behörde oder die von ihr befasste Verwaltungsbehörde so, wie sie in Erfüllung eigener Aufgaben oder auf Ersuchen einer anderen Behörde des eigenen Staates handeln würde.“

12. Art. 35 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1798/2003 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten und die Kommission prüfen und bewerten das Funktionieren der in der vorliegenden Verordnung vorgesehenen Regelungen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden. Die Kommission fasst die Erfahrungen der Mitgliedstaaten

zusammen, um das Funktionieren dieser Regelungen zu verbessern."

13. Art. 43 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1798/2003 lautet wie folgt:

„Zur Durchführung dieser Verordnung treffen die Mitgliedstaaten alle erforderlichen Maßnahmen, um

a) zwischen den in Artikel 3 genannten zuständigen Behörden eine einwandfreie interne Koordinierung sicherzustellen;

b) zwischen den Behörden, die sie zum Zwecke dieser Koordinierung besonders ermächtigen, eine unmittelbare Zusammenarbeit herzustellen;

c) ein reibungsloses Funktionieren der in dieser Verordnung vorgesehenen Regelungen für den Austausch von Informationen zu gewährleisten."

III — Sachverhalt

14. Mit Schreiben vom 26. Juni 2006 teilte der Rechnungshof dem Bundesrechnungshof mit, er plane vom 10. bis 13. Oktober 2006 einen Prüfbesuch. Gegenstand der Prüfung sei die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, wie sie in der Verordnung Nr. 1798/2003 und den entsprechenden Durchführungsbestimmungen geregelt sei. Dabei stehe im Mittelpunkt, ob die Mitgliedstaaten die administrativen und organisatorischen Strukturen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden eingerichtet hätten und wie sich die Zusammenarbeit im Falle von Amtshilfeersuchen gemäß Art. 5 der Verordnung Nr. 1798/2003 in der Praxis gestalte. Von der Prüfung betroffen seien im Wesentlichen die Stellen des in Art. 2 Abs. 2 dieser Verordnung vorgesehenen zentralen Verbindungsbüros. Allerdings könnten auch weitere an der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden beteiligte Stellen in die Prüfung einbezogen werden.

15. Bezug nehmend auf dieses erste Schreiben teilte der Rechnungshof dem Bundesrechnungshof mit Schreiben vom 7. September 2006 weitere Details zu der Prüfung mit. Darin wurde insbesondere ein Audit-Besuch beim deutschen zentralen Verbindungsbüro im Zeitraum vom 10. bis zum 13. Oktober 2006 angekündigt. Diesem Schreiben war ein Besuchsprogramm beigefügt, um dessen Übersendung an das zentrale Verbindungsbüro gebeten wurde.

16. In diesem Besuchsprogramm wird das zentrale Verbindungsbüro um die Übermittlung von Informationen über die in den Jahren 2004/05 erhaltenen und gemachten Auskunftsersuchen im Sinne von Art. 5 der Verordnung Nr. 1798/2003 gebeten. Das Besuchsprogramm enthält zudem eine Übersicht der verschiedenen Themen, die während

des Prüfbesuchs aufgearbeitet werden sollten. Dazu zählten insbesondere (1) die Organisation, Ausstattung und Arbeitsweise des zentralen Verbindungsbüros, (2) der Informationsaustausch ohne vorheriges Ersuchen im Sinne von Kapitel IV der Verordnung Nr. 1798/2003, (3) die Speicherung und der Austausch von Informationen über innergemeinschaftliche Umsätze (Datenbank MIAS), (4) rechtliche Probleme, die die Verwaltungszusammenarbeit behindern, (5) weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit und zur Vermeidung von Missbrauch und (6) stichprobenartige Untersuchungen der erhaltenen und der gestellten Auskunftsersuchen.

17. Mit Schreiben vom 18. September 2006 bestätigte der Bundesrechnungshof, an der Prüfung des Rechnungshofs teilnehmen zu wollen. Dazu sei für den 9. Oktober 2006 eine Vorbesprechung im Bundesrechnungshof vorgesehen.

18. Weil das zu prüfende zentrale Verbindungsbüro nicht zu einer Kooperation mit dem Rechnungshof bereit zu sein schien, wandte Letzterer sich mit einem Schreiben vom 5. Oktober 2006 erneut an den Bundesrechnungshof. Darin teilte er mit, das zentrale Verbindungsbüro habe weder den Prüfbesuch bestätigt noch die vorab erbetenen und zur ordnungsgemäßen Vorbereitung der Prüfung benötigten Unterlagen übermittelt. Vor diesem Hintergrund teilte der Rechnungshof mit, er wolle den Prüfbesuch auf die Zeit vom 14. bis 17. November 2006 verschieben. Zugleich bat er den Bundesrechnungshof, sich beim zentralen Verbindungsbüro für eine ordnungsgemäße Durchführung dieser Kontrolle einzusetzen.

19. Mit Schreiben vom 9. November 2006 beschwerte sich der Rechnungshof beim deutschen Bundesminister der Finanzen darüber, dass das zu prüfende zentrale Verbindungsbüro weder den Prüftermin vom 14. bis 17. November 2006 bestätigt noch die erforderlichen Informationen übermittelt habe. Der Rechnungshof teilte mit, er verschiebe den Termin für den Prüfbesuch ein weiteres Mal, und zwar auf die Zeit vom 4. bis 7. Dezember 2006. Zugleich erläuterte er erneut das Ziel der Prüfung und stellte in diesem Zusammenhang klar, dass u. a. die Prüfung von Stichproben von im Jahr 2005 vom zentralen Verbindungsbüro gestellten Auskunftsersuchen und von aus anderen Mitgliedstaaten eingegangenen Auskunftsersuchen vorgesehen sei. Die eigentlichen materiellen Geschäfte, einschließlich der Steuerfestsetzung, soweit sie sich aus den zu prüfenden Unterlagen ersehen ließen, seien nicht Gegenstand der Prüfung. Geprüft werde vielmehr die Effizienz und Effektivität der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden. In seinem Antwortschreiben vom 4. Dezember 2006 teilte das Bundesministerium der Finanzen mit, dass eine Prüfung durch den Rechnungshof mangels Rechtsgrundlage nicht möglich sei.

20. Mit einem Schreiben vom 13. Dezember 2006 wandte sich der Rechnungshof erneut an den Bundesrechnungshof und bat ihn um Beantwortung einiger Fragen hinsichtlich einzelner Informationsersuchen, die gemäß Art. 5 der Verordnung Nr. 1798/2003 zwischen dem zentralen Verbindungsbüro

Deutschlands und den zentralen Verbindungsbüros anderer Mitgliedstaaten ausgewechselt worden waren. Diese Bitte wies der Bundesrechnungshof am 6. März 2007 mit einem Hinweis darauf zurück, das Bundesministerium der Finanzen habe der Prüfungsankündigung des Rechnungshofs in dieser Angelegenheit bereits widersprochen. Aus Gründen der Neutralität könne der Bundesrechnungshof die einschlägigen Informationen folglich nicht weitergeben.

21. Mit einem Schreiben vom 4. Mai 2007 wandte sich der Rechnungshof erneut an das Bundesministerium der Finanzen und teilte eine Reihe von Feststellungen mit, die sich aus den Prüfungsarbeiten in anderen Mitgliedstaaten ergeben hätten. In einem Antwortschreiben vom 29. Juni 2007 nahm das Bundesministerium der Finanzen zu diesen Ausführungen Stellung. In diesem Schreiben gab es allerdings keinen Anhaltspunkt für eine Änderung seines ablehnenden Standpunkts hinsichtlich der Durchführung der Prüfung im Wege eines Prüfbesuchs in der Bundesrepublik Deutschland.

22. Die Ergebnisse seiner Prüfung hat der Rechnungshof in seinem Sonderbericht Nr. 8/2007 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer [8] (im Folgenden: Sonderbericht Nr. 8/2007) bekannt gemacht. Die Deutschland betreffenden Bemerkungen in diesem Bericht beruhen auf Feststellungen aufgrund von Prüfbesuchen in den anderen Mitgliedstaaten, im Zuge von Prüfbesuchen bei der Kommission gesammelten Informationen sowie auf öffentlich zugänglichen Berichten [9].

IV — Vorprozessuales Verfahren

23. Mit einem Aufforderungsschreiben vom 23. September 2008 informierte die Kommission die Bundesrepublik Deutschland darüber, dass diese mit ihrer wiederholten Weigerung, mit dem Rechnungshof zusammenzuarbeiten, gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 248 Abs. 1, 2 und 3 EG sowie Art. 140 Abs. 2 und Art. 142 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1605/2002 und Art. 10 EG verstoßen habe. Dieser Verstoß liege darin begründet, dass der Rechnungshof an der Ausübung seiner Aufgabe, die Unionseinnahmen zu kontrollieren, gehindert worden sei. Zudem habe die fragliche Prüfung des Rechnungshofs darauf abgezielt, die Unionsausgaben in Verbindung mit der Durchführung der Verordnung Nr. 1798/2003 zu prüfen, wobei insbesondere Wirksamkeit und Effizienz der MIAS-Datenbank beurteilt werden sollten.

24. In ihrer Antwort vom 23. Dezember 2008 wies die Bundesrepublik Deutschland die gegen sie erhobenen Vorwürfe zurück.

8 — ABl. 2008, C 20, S. 1.

9 — Sonderbericht Nr. 8/2007, Nr. 14.

Ausschlaggebend sei, dass das Prüfungsvorhaben des Rechnungshofs nicht von Art. 248 EG gedeckt sei, weil diese Prüfung weder auf die Einnahmen noch auf die Ausgaben der Union gerichtet sei. Die deutsche Regierung berief sich ebenfalls auf das Subsidiaritätsprinzip.

25. Mit Schreiben vom 23. März 2009 übermittelte die Kommission der Bundesrepublik Deutschland eine mit Gründen versehene Stellungnahme gemäß Art. 226 EG. Dabei hielt sie an ihrem Standpunkt fest, dass der Rechnungshof befugt sei, die Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten im Bereich der Mehrwertsteuer zu prüfen. Darüber hinaus sei der Rechnungshof auch zur Evaluierung der Unionsausgaben bezüglich der MIAS-Datenbank befugt, weil dieses Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem aus dem Unionshaushalt finanziert werde.

26. In Beantwortung der begründeten Stellungnahme bekräftigte die Bundesrepublik Deutschland mit Schreiben vom 22. Mai 2009 ihren Standpunkt, dass die in Rede stehende Prüfung nicht durch Art. 248 EG gedeckt sei, soweit sie auf die Kontrolle der Mehrwertsteuereinnahmen gerichtet sei. Soweit die Prüfung als eine Kontrolle der Unionsausgaben hinsichtlich der MIAS-Datenbank geplant gewesen sein sollte, akzeptierte die Bundesrepublik Deutschland ausdrücklich die Berechtigung des Rechnungshofs, die einschlägigen Unionsausgaben zu prüfen. Diese Ausgaben seien jedoch nicht Gegenstand des ursprünglichen Prüfungsantrags gewesen.

V — Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Parteien

27. Da die Bundesrepublik Deutschland nach Auffassung der Kommission der mit Gründen versehenen Stellungnahme nicht nachgekommen ist, hat die Kommission am 17. Dezember 2009 Klage nach Art. 258 AEUV erhoben.

28. Die Kommission beantragt, der Gerichtshof möge wie folgt entscheiden:

— Die Bundesrepublik Deutschland hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 248 Abs. 1, 2 und 3 EG, Art. 140 Abs. 2 und Art. 142 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1605/2002 sowie Art. 10 EG verstoßen, dass sie sich geweigert hat, dem Rechnungshof zu gestatten, in Deutschland Prüfungen hinsichtlich der in der Verordnung Nr. 1798/2003 und den einschlägigen Durchführungsvorschriften geregelten Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer durchzuführen.

— Die Bundesrepublik Deutschland trägt die Kosten des Verfahrens.

29. Die Bundesrepublik Deutschland beantragt, die Klage abzuweisen und die Kosten des Verfahrens der Kommission aufzuerlegen.

30. Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 7. Mai 2010 sind der Rechnungshof und das Europäische Parlament als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Kommission zugelassen worden. Der Rechnungshof und das Europäische Parlament beantragen, der Klage der Kommission stattzugeben.

31. In der mündlichen Verhandlung vom 15. März 2011 haben die Vertreter der Kommission, der Bundesrepublik Deutschland sowie des Rechnungshofs und des Europäischen Parlaments ihre Auffassungen vorgetragen.

VI — Wesentliches Vorbringen der Parteien

32. Nach Auffassung der Kommission, des Europäischen Parlaments und des Rechnungshofs führt die Weigerung der Bundesrepublik Deutschland, dem Rechnungshof die Prüfung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zu ermöglichen, zu einer Verletzung von Art. 248 Abs. 1, 2 und 3 EG, Art. 140 Abs. 2 und Art. 142 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1605/2002 sowie Art. 10 EG. Die deutsche Regierung hält ihre ablehnende Haltung hingegen für unionsrechtskonform.

33. Die *Kommission*, das *Europäische Parlament* und der *Rechnungshof* plädieren für eine weite Auslegung der Prüfkompetenzen des Rechnungshofs und der entsprechenden Kooperationspflichten der Mitgliedstaaten. Dazu heben sie die primärrechtlich verankerte Rolle des Rechnungshofs hervor, die Erhebung und Verwendung von Unionsfinanzmitteln zu beurteilen und zu prüfen, ob die Finanzoperationen richtig erfasst und ausgewiesen, rechtmäßig und ordnungsgemäß ausgeführt und verwaltet wurden. Als unabhängiger externer Prüfer trage er dazu bei, das Unionsfinanzgebaren zu verbessern und so die finanziellen Interessen der Unionsbürger zu hüten. Vor diesem Hintergrund und um den *effet utile* der einschlägigen Bestimmungen zu gewährleisten, seien die Prüfkompetenzen des Rechnungshofs weit auszulegen. Aus den unionsrechtlichen Vorgaben ergebe sich zudem, dass im Fall von Prüfungen in den Mitgliedstaaten diese dem Rechnungshof bei seiner Tätigkeit umfassende Unterstützung zukommen lassen müssen.

34. Die Mitgliedstaaten seien somit gehalten, all jene Prüfungen durch den Rechnungshof, die der Beurteilung der Erhebung und Verwendung von Unionsfinanzmitteln dienten, zuzulassen und dem Rechnungshof in diesem Zusammenhang umfassende Unterstützung zu gewähren. Genau dies sei dem Rechnungshof von den deutschen Behörden aber verweigert worden. Wenngleich die Verordnung Nr. 1798/2003 selbst nicht die Erhebung von Unionseinnahmen regele, weise sie doch eine klare und unmittelbare Beziehung zu den Einnahmen der Union auf. Sie diene der Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehung und -umgehung und trage folglich dazu bei, dass die Mitgliedstaaten über ein

korrektes Mehrwertsteueraufkommen verfügen und dass die Union unter den bestmöglichen Bedingungen über die ihr zustehenden Mehrwertsteuereigenmittel verfügen könne. Denn letztlich bilden die Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten die Grundlage für die Ermittlung der Mehrwertsteuereigenmittel der Union. Aus dieser Perspektive gehöre die Prüfung, ob die Mitgliedstaaten ein effizientes System der Zusammenarbeit und Amtshilfe im Bereich der Mehrwertsteuer eingerichtet haben, zur Überprüfung der Mehrwertsteuereigenmittel. Es dürfe zudem nicht unberücksichtigt bleiben, dass die anderen Mitgliedstaaten eventuelle Fehlbeträge auf der Ebene der Mehrwertsteuereigenmittel durch höhere Beiträge im Bereich der BNE-Eigenmittel kompensieren müssten.

35. Der *Rechnungshof* und das *Europäische Parlament* betonen in diesem Zusammenhang auch den Unterschied zwischen den vom Rechnungshof durchgeführten Kontrollen und etwaigen Kontrollen durch die Kommission. Das Ziel der vom Rechnungshof durchgeführten Prüfungen bestehe nicht darin, die Anwendung der Verordnung Nr. 1798/2003 durch die Mitgliedstaaten zu untersuchen, um bei etwaigen Pflichtverletzungen die Verhängung von Sanktionen gegen sie zu veranlassen, sondern vielmehr darin, zu überprüfen, ob das System der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in der Praxis gut funktioniere, und erforderlichenfalls Verbesserungen vorzuschlagen. Dabei hebt der *Rechnungshof* hervor, dass die von der deutschen Regierung befürwortete restriktive Auslegung der Kompetenzen des Rechnungshofs zur Folge hätte, dass er im Bereich der Mehrwertsteuereigenmittel nur sehr beschränkte Prüfungen der Rechnungsführung durchführen dürfte, was ihn daran hindern würde, Wirtschaftlichkeitsprüfungen („performance audits“) vorzunehmen. Diese Prüfungen seien jedoch notwendig, damit der Rechnungshof seine Verpflichtung gemäß dem Wortlaut von Art. 248 EG erfüllen könne.

36. Die *Kommission* sieht sich in ihrer Auffassung zudem durch Art. 43 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1798/2003, Art. 8 Abs. 2 des Beschlusses Nr. 2000/597 und Art. 140 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1605/2002 bestärkt. Aus diesen Bestimmungen ergebe sich, dass die Mitgliedstaaten selbst die Kompetenzen des Rechnungshofs nach Art. 248 EG so weit ausgelegt haben, dass sie eine Prüfung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach den Regeln der Verordnung Nr. 1798/2003 umfasse.

37. Die *deutsche Regierung* spricht sich hingegen für eine restriktivere Auslegung der Kompetenzen des Rechnungshofs aus. Die Aufgabe des Rechnungshofs sei klar darauf begrenzt, Vorgänge zu kontrollieren, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Einnahmen und Ausgaben der Union stünden.

38. Nach Auffassung der deutschen Regierung betrifft die Verordnung Nr. 1798/2003 die Unionseinnahmen nicht. Die Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten, die durch die Verordnung Nr. 1798/2003 geschützt würden, stellten keine Unionseinnahmen dar, sondern würden lediglich als fixe Größe zur Berechnung der Mehrwertsteuereigenmittel der Union herangezogen. Die für diese Berechnung maßgeblichen Vorschriften enthielten keinen Korrekturmodus, durch den Mehrwertsteuereinnahmen hinzugerechnet würden, die der Mitgliedstaat — z. B. durch ein reibungsloseres Funktionieren der zwischenstaatlichen Amtshilfe — zusätzlich hätte erzielen können.

39. In diesem Zusammenhang zieht die deutsche Regierung auch einen Vergleich mit den BNE-Eigenmitteln. Dazu hebt sie insbesondere hervor, dass die Berechnung der BNE-Eigenmittel letztlich auf dem BNE der einzelnen Mitgliedstaaten basiere. Wenn die Art und Weise des Zustandekommens der Grundlage der Eigenmittel der Überprüfung durch den Rechnungshof unterliegen sollte, wäre der Rechnungshof im Rahmen einer Überprüfung der BNE-Eigenmittel befugt, die gesamte Wirtschaftspolitik der einzelnen Mitgliedstaaten zu überprüfen, weil diese eben das BNE eines jeden Mitgliedstaats beeinflusse.

40. Diese Überlegungen führen die deutsche Regierung zu dem Ergebnis, dass sich die Prüfungskompetenzen des Rechnungshofs nur auf die Ermittlung und Berechnung der tatsächlich erzielten Mehrwertsteuernettoeinnahmen sowie auf die Berechnungen beziehen können, die die Mitgliedstaaten auf der Grundlage dieser Einnahmen durchführen, um die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuereigenmittel zu ermitteln. Die einzelnen Erhebungs-, Festsetzungs- und Verwaltungsverfahren, d. h. die eigentlichen Besteuerungsverfahren in den Mitgliedstaaten, unterlägen hingegen nicht seiner Kontrolle, weil diese Verfahren überhaupt nicht Gegenstand der Ermittlung und Berechnung der Mehrwertsteuereigenmittel seien. Eine Kompetenz des Rechnungshofs zur Prüfung der Umsetzung der Verordnung Nr. 1798/2003 in den Mitgliedstaaten ließe sich in diesem Zusammenhang auch nicht aus Art. 8 Abs. 2 des Beschlusses Nr. 2000/597 herleiten.

41. Zwischen den Parteien ist ebenfalls umstritten, ob eine Prüfung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer durch den Rechnungshof gegen den Subsidiaritätsgrundsatz verstößt.

42. Die *deutsche Regierung* bejaht diese Frage. Die Überprüfung der Mehrwertsteuererhebung erfolge grundsätzlich durch die nationalen Rechnungshöfe. Sofern die Kommission der Auffassung sei, dass eine Kontrolle grenzüberschreitender Aspekte

nur durch den Rechnungshof möglich sei, verkenne sie, dass gemäß Art. 35 der Verordnung Nr. 1798/2003 bereits eine Prüfung und Bewertung der Verordnung durch die Kommission im Zusammenwirken mit den Mitgliedstaaten vorgesehen sei. Der Unionsgesetzgeber habe mit anderen Worten bereits Vorkehrungen getroffen, um dem limitierten Zuständigkeitsbereich der nationalen Rechnungshöfe gerecht zu werden. Einer Kontrolle durch den Rechnungshof bedürfe es insoweit nicht.

43. In diesem Zusammenhang hebt die deutsche Regierung ebenfalls hervor, dass die organisatorische Ausgestaltung der Finanzverwaltung, die Steuerprüfungen sowie die Beitreibung von Steuern eine Kompetenz der Mitgliedstaaten darstelle. Diese verwaltungsrechtliche Kompetenzaufteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten könne nicht von der Frage getrennt werden, welche Prüfbehörde die entsprechenden Verwaltungstätigkeiten überprüfen dürfe. Die Abgrenzung der Prüfbefugnisse des Rechnungshofs müsse deshalb mit der Abgrenzung der Verwaltungskompetenzen korrespondieren. Ohne ausdrückliche vertragliche Grundlage sei eine Prüfung des in die mitgliedstaatliche Kompetenz fallenden Verwaltungshandelns demnach nicht zulässig.

44. Nach Auffassung der *Kommission*, des *Europäischen Parlaments* und des *Rechnungshofs* überzeugt das Subsidiaritätsargument nicht. Vielmehr spreche der grenzüberschreitende Aspekt der Verwaltungszusammenarbeit gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 für eine Prüfungskompetenz des Rechnungshofs. Die *Kommission* hebt zudem den eigenständigen Charakter der Prüfungen durch den Rechnungshof hervor. Eine Prüfungskompetenz der Kommission oder der nationalen Rechnungshöfe schließe nach alledem eine Prüfungskompetenz des Rechnungshofs nicht automatisch aus.

45. In ihrer Erwiderung macht die *Kommission* zudem geltend, mit der Umsetzung der Verordnung Nr. 1798/2003 seien auch Ausgaben für die Union verbunden, da der Aufbau und Betrieb der darin vorgesehenen Informationssysteme vom Unionshaushalt (mit)finanziert würden. Folglich gehöre die Prüfung der Umsetzung und Anwendung der Verordnung Nr. 1798/2003 ebenfalls zur Prüfung der Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit von Unionsausgaben.

46. Die *deutsche Regierung* hält dieses Vorbringen gleich in doppelter Hinsicht für unzulässig. Zum einen sei dieses Argument nicht in der Klageschrift vorgetragen worden, so dass dieses Vorbringen gemäß Art. 42 § 2 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs als verspätet und damit als unzulässig zurückzuweisen sei. Zum anderen sei diese Prüfung der Ausgaben nicht Gegenstand des Prüfbegehrens des Rechnungshofs gewesen.

VII — Rechtliche Würdigung

A — *Einführende Bemerkungen*

47. Die Beurteilung der Unionsrechtmäßigkeit der Weigerung der Bundesrepublik Deutschland, dem Rechnungshof eine Überprüfung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zu ermöglichen, hängt im Ergebnis von der Antwort auf die Frage ab, ob der Rechnungshof zur Durchführung dieser Prüfung befugt war oder nicht. Wenn der Rechnungshof nicht zur Durchführung einer solchen Prüfung befugt wäre, dürfte die Bundesrepublik Deutschland dem Rechnungshof die Mitarbeit ohne weitere Begründung verweigern. Wenn der Rechnungshof hingegen, wie von der Kommission, dem Europäischen Parlament und dem Rechnungshof vorgetragen, zur Durchführung dieser Prüfung befugt sein sollte, könnte die Weigerung der Bundesrepublik Deutschland als ein Verstoß gegen die ihr obliegenden unionsrechtlichen Kooperationspflichten zu werten sein.

48. Gemäß Art. 7 Abs. 1 EG gehört der Rechnungshof zu den Organen der Union und handelt nach Maßgabe der ihm in diesem Vertrag zugewiesenen Befugnisse. Die primärrechtliche Ausformulierung dieser Befugnisse ist in Art. 248 EG erfolgt, nach dessen Abs. 1 der Rechnungshof die Rechnung über alle Einnahmen und Ausgaben der Union sowie die Rechnung über alle Einnahmen und Ausgaben jeder von der Union geschaffenen Einrichtung, deren Gründungsakt dies nicht ausschließt, prüft.

49. Die Prüfungskompetenzen des Rechnungshofs beziehen sich somit grundsätzlich auf die Einnahmen und die Ausgaben der Union [10]. Im vorliegenden Verfahren stellt sich vor diesem Hintergrund an erster Stelle die Frage, ob eine Überprüfung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Einnahmen oder Ausgaben der Union betrifft oder nicht. Unter besonderer Berücksichtigung des Umstands, dass die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs nur wenige Aussagen zur Reichweite der dem Rechnungshof zustehenden Prüfungsbefugnisse enthält, scheint es mir für die Beantwortung dieser Frage erforderlich, zunächst die Grundstruktur des Systems der Einnahmen der Union unter dem — *ratione temporis* anwendbaren — Beschluss 2000/597 zu umreißen. Auf dieser Grundlage werde ich mich anschließend der Frage zuwenden, ob und unter welchen Bedingungen die von der Bundesrepublik Deutschland

10 — Vgl. in diesem Zusammenhang Ekelmans, M., „Cour des comptes", in *Rép. communautaire Dalloz* (Stand 08/2008), Randnr. 47.

verweigerte Prüfung als eine Prüfung der Einnahmen oder Ausgaben der Union zu werten ist, deren Durchführung die Bundesrepublik Deutschland zu unterstützen hatte.

B — *System der Eigenmittel unter dem Beschluss 2000/597*

50. Gemäß Art. 269 Abs. 1 EG wird der Haushalt der Union unbeschadet der sonstigen Einnahmen vollständig aus Eigenmitteln finanziert. Nach Abs. 2 dieses Artikels legt der Rat dazu auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig die Bestimmungen über das System der Eigenmittel der Union fest.

51. Für den im vorliegenden Verfahren relevanten Zeitraum ist das System der Eigenmittel im Beschluss 2000/597 festgelegt worden. Art. 2 Abs. 1 dieses Beschlusses unterscheidet zwischen den Einnahmen aus Abgaben und Beiträgen im Agrarbereich (Buchst. a), den Einnahmen aus bei der Einfuhr erhobenen Zöllen (Buchst. b), den Mehrwertsteuereigenmitteln (Buchst. c) und den BNE-Eigenmitteln [11] (Buchst. d).

52. Die der Union zustehenden Abgaben und Beiträge im Agrarbereich sowie die Einfuhrzölle — auch „traditionelle Eigenmittel" genannt — werden gemäß Art. 8 Abs. 1 des Beschlusses 2000/597 von den Mitgliedstaaten nach den innerstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften erhoben. Gemäß Art. 2 Abs. 3 dieses Beschlusses dürfen die Mitgliedstaaten im Gegenzug eine Aufwandspauschale in Höhe von 25 % für die Erhebung einbehalten.

53. Die Mehrwertsteuereigenmittel der Union werden gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c des Beschlusses 2000/597 auf der Grundlage komplizierter Berechnungen festgestellt. Dabei wird in einem ersten Schritt für jeden Mitgliedstaat ausgehend von den tatsächlichen Mehrwertsteuereinnahmen die einheitliche Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuereigenmittel berechnet. Die detaillierten Regeln zur Ermittlung dieser Bemessungsgrundlage sind in der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 des Rates vom

11 — Wenngleich in Art. 2 Abs. 1 Buchst. d des Beschlusses 2000/597 nicht vom Bruttonationaleinkommen (BNE), sondern vielmehr vom Bruttosozialprodukt (BSP) der Mitgliedstaaten die Rede ist, wird in Art. 2 Abs. 7 dieses Beschlusses verdeutlicht, dass für die Zwecke dieses Beschlusses „BSP" das „BNE" eines Jahres zu Marktpreisen bedeutet, wie es von der Kommission in Anwendung des ESVG 95 gemäß der Verordnung (EG) Nr. 2223/96/EG errechnet wird. Im vierten Erwägungsgrund wird diese begriffliche Umstellung damit erklärt, dass für die Eigenmittelzwecke die neuesten statistischen Konzepte verwendet werden sollten.

29. Mai 1989 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel enthalten [12]. Anschließend wird die so ermittelte Bemessungsgrundlage des betreffenden Mitgliedstaats auf höchstens 50 % seines nach Art. 2 Abs. 7 des Beschlusses 2000/597 definierten BNE begrenzt (Kappung der Mehrwertsteuerbemessungsg rundlage) [13]. Auf die so festgestellte Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuereigenmittel wird sodann ein für alle Mitgliedstaaten einheitlicher Satz angewandt [14]. Aus diesen Berechnungen ergeben sich die von jedem einzelnen Mitgliedstaat der Union geschuldeten Mehrwertsteuereigenmittel, die die Mitgliedstaaten gemäß Art. 8 Abs. 1 Unterabs. 3 des Beschlusses 2000/597 der Kommission zur Verfügung zu stellen haben.

54. Die BNE-Eigenmittel ergeben sich gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. d des Beschlusses 2000/597 aus der Anwendung eines im Rahmen des Haushaltsverfahrens unter Berücksichtigung aller übrigen Einnahmen festzulegenden Satzes auf den Gesamtbetrag des BNE aller Mitgliedstaaten. Diese Eigenmittel dienen dem Ausgleich des EU-Haushalts und können in diesem Zusammenhang als eine Art Schlussstein bezeichnet werden [15], den das System der Eigenmittel benötigt, weil eine Kreditaufnahme durch die Union grundsätzlich nicht zulässig ist [16]. Dies bedeutet, dass strukturelle Einnahmeausfälle in den drei übrigen Eigenmittelkategorien im Prinzip durch höhere BNE-Eigenmitteleinnahmen ausgeglichen werden müssen. Gemäß Art. 8 Abs. 1 Unterabs. 3 des Beschlusses 2000/597 haben die Mitgliedstaaten die BNE-Eigenmittel der Kommission zur Verfügung zu stellen.

55. Ein wichtiger Unterschied zwischen den traditionellen Eigenmitteln einerseits und den Mehrwertsteuereigenmitteln und den BNE-Eigenmitteln andererseits besteht darin, dass die von den Mitgliedstaaten an die Kommission zu überweisenden traditionellen Eigenmittel grundsätzlich den von den Mitgliedstaaten erhobenen Agrarabschöpfungen und Zöllen — abzüglich der Aufwandspauschale — zu entsprechen haben, während ein solcher unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Mehrwertsteuereigenmitteln und den nationalen Mehrwertsteuereinnahmen

12 — ABl. L 155, S. 9. Verallgemeinernd dargestellt erfolgt diese Berechnung gemäß der Verordnung Nr. 1553/89 wie folgt: Zunächst werden die Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten um die zulässigen Abweichungen der nationalen Vorschriften von den einheitlichen Vorschriften bereinigt (Art. 2 Abs. 3 und Art. 5). Sodann werden die bereinigten Mehrwertsteuereinnahmen durch den nationalen Mehrwertsteuersatz dividiert. Werden in einem Mitgliedstaat mehrere Mehrwertsteuersätze angewandt, muss daraus ein gewogener mittlerer Satz gebildet werden (Art. 3, 4 und 5). Die aus dem Quotienten der bereinigten Einnahmen und des gewogenen mittleren Satzes ermittelte Bemessungsgrundlage wird anschließend um die Umsätze der zulässigen Abweichungen von der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bereinigt (Art. 2 und 6). Vgl. Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, München 2002, S. 154.

13 — Diese Kappungsgrenze soll die Finanzausgleichsgerechtigkeit zwischen den Mitgliedstaaten verbessern. Vgl. Hidien, J., „Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU", EuR 1997, S. 95, 103.

14 — Die Berechnungsweise dieses Satzes wird in Art. 2 Abs. 4 des Beschlusses 2000/597 umschrieben.

15 — Vgl. dazu Wilms, G., „Die Reform des EU-Haushaltes im Lichte der Finanziellen Vorschau 2007-2013 und des Vertrages von Lissabon — neue Perspektiven für die Europäische Union?", EuR 2007, S. 707, 710.

16 — Dieser Grundsatz kommt in Art. 268 Abs. 3 EG zum Ausdruck, nach dem der Haushaltsplan in Einnahmen und Ausgaben auszugleichen ist.

bzw. zwischen den BNE-Eigenmitteln und dem nationalen BNE fehlt.

56. Vor diesem Hintergrund enthält Art. 8 Abs. 1 Unterabs. 1 des Beschlusses 2000/597 eine ausdrückliche Regelung zur Erhebung der traditionellen Eigenmittel. Danach werden diese Eigenmittel von den Mitgliedstaaten nach den innerstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften erhoben, die gegebenenfalls den Erfordernissen der Unionsregelung anzupassen sind. Die wichtigsten unionsrechtlichen Vorgaben zur Erhebung der traditionellen Eigenmittel sind in der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 1150/2000 des Rates vom 22. Mai 2000 zur Durchführung des Beschlusses 2000/597/EG, Euratom über das System der Eigenmittel der Gemeinschaften [17] enthalten, dessen Art. 17 bestimmte Aspekte der Erhebungs- und Bereitstellungspflicht dieser Eigenmittel durch die Mitgliedstaaten feststellt [18]. Darüber hinaus kann die Kommission gemäß Art. 18 dieser Verordnung nicht nur zusätzliche Kontrollen durch die Mitgliedstaaten in Bezug auf Feststellung und Bereitstellung der traditionellen Eigenmittel beantragen, sondern ihr steht zudem das Recht zu, aktiv an diesen Prüfungen teilzunehmen.

57. Hinsichtlich der Erhebung der nationalen Mehrwertsteuer durch die Mitgliedstaaten enthalten weder der Beschluss 2000/597 noch die Verordnung Nr. 1150/2000 ausdrückliche Regelungen. Die Mehrwertsteuer ist trotz der Harmonisierung in diesem Bereich als eine nationale Steuer zu werten, die grundsätzlich nach den innerstaatlichen Vorschriften erhoben wird [19]. Dennoch sieht Art. 12 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1553/89 die Pflicht der Mitgliedstaaten vor, die Kommission über ihre Verfahren für die Erfassung der Steuerpflichtigen, die Ermittlung und Einziehung der Mehrwertsteuer sowie die Einzelheiten und Ergebnisse ihrer Kontrollsysteme auf dem Gebiet dieser Steuer zu unterrichten. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung prüft die Kommission in Zusammenarbeit mit jedem Mitgliedstaat, ob gegebenenfalls Verbesserungen der Verfahren in Aussicht genommen werden können, um ihre Wirksamkeit zu erhöhen.

58. Die Bedeutung der vier Eigenmittelkategorien im Kontext der Finanzierung des Unionshaushalts hat sich seit Mitte der neunziger Jahre drastisch geändert. Während 1996 der prozentuale Anteil der „traditionellen Eigenmittel“ an den EU-Eigenmitteln 19,1 %,

17 — ABl. L 130, S. 1, in der durch die Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2028/2004 des Rates vom 16. November 2004 (ABl. L 352, S. 1) geänderten Fassung.

18 — Art. 17 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1150/2000 stellt u. a. fest, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, der Kommission die den festgestellten traditionellen Eigenmittelansprüchen entsprechenden Beträge zur Verfügung zu stellen, wenn diese entweder aus Gründen höherer Gewalt oder aus anderen, nicht von den Mitgliedstaaten zu vertretenden Gründen nicht erhoben werden konnten.

19 — Vgl. Meermagen, B., a. a. O. (Fn. 12), S. 161.

der der Mehrwertsteuereigenmittel 51,3 % und der der BNE-Eigenmittel 29,6 % betrug, hat sich 2005 der Anteil der „traditionellen Eigenmittel“ auf 11,4 % und der der Mehrwertsteuereigenmittel auf 14,1 % reduziert, während der Anteil der BNE-Eigenmittel auf 74,5 % angestiegen ist [20]. Damit haben sich die erst 1988 eingeführten BNE-Eigenmittel an der Stelle der Mehrwertsteuereigenmittel zur wichtigsten Finanzierungsquelle des Unionshaushalts entwickelt.

59. Wie ich bereits erwähnt habe, stellen die BNE-Eigenmittel nunmehr nicht nur die wichtigste Einnahmequelle der EU dar, sondern sie dienen auch dem Ausgleich des Unionshaushalts. Soweit Ausfälle bei den anderen Eigenmittelkategorien nicht durch Anpassungen der Ausgaben im EU-Haushalt aufgefangen werden, müssen sie folglich durch höhere BNE-Eigenmittel ausgeglichen werden.

60. Diesen Zusammenhang zwischen den verschiedenen Eigenmittelkategorien berücksichtigt der Gerichtshof ausdrücklich in seiner Rechtsprechung zur Erhebung der traditionellen Eigenmittel durch die Mitgliedstaaten. Vor dem Hintergrund der Feststellung, dass hinter den Erwartungen zurückbleibende Einnahmen bei bestimmten Eigenmitteln entweder durch andere Eigenmittel ausgeglichen werden oder zu einer Anpassung der Ausgaben führen müssen, hat der Gerichtshof im Urteil vom 15. November 2005, Kommission/Dänemark, entschieden, dass die Mitgliedstaaten zur Feststellung der feststellbaren Ansprüche der Union auf die traditionellen Eigenmittel verpflichtet sind, da andernfalls das finanzielle Gleichgewicht der Union durch das Verhalten eines Mitgliedstaats gestört würde [21].

61. Zusammenfassend ist nach alledem festzuhalten, dass sich das System der Eigenmittel der Union aus mehreren Eigenmittelkategorien zusammensetzt, nämlich den traditionellen Eigenmitteln, den Mehrwertsteuereigenmitteln und den BNE-Eigenmitteln. Die von den jeweiligen Mitgliedstaaten zur Verfügung zu stellenden Mehrwertsteuereigenmittel werden in diesem Zusammenhang auf der Grundlage der nationalen Mehrwertsteuereinnahmen ermittelt, wobei diese Einnahmen im Rahmen komplizierter Berechnungen als eine statistische Größe für die Festsetzung der von den einzelnen Mitgliedstaaten geschuldeten Mehrwertsteuereigenmittelbeiträge herangezogen werden [22].

20 — Bericht der Kommission über das Funktionieren des Eigenmittelsystems, KOM(2004) 505 endg., S. 3.

21 — Urteil vom 15. November 2005, Kommission/Dänemark (C-392/02, Slg. 2005, I-9811, Randnrn. 54 und 60). Vgl. ebenfalls Urteile vom 17. Juni 2010, Kommission/Italien (C-423/08, Slg. 2010, I-5449, Randnr. 39), vom 15. Juni 2000, Kommission/Deutschland (C-348/97, Slg. 2000, I-4429, Randnr. 64), und vom 16. Mai 1991, Kommission/Niederlande (C-96/89, Slg. 1991, I-2461, Randnr. 37).

22 — So zutreffend das Europäische Parlament in seiner Entschließung vom 29. März 2007 zur Zukunft der Eigenmittel der Europäischen Union (ABl. C 27 E, S. 214, Buchst. D).

C — *Die Prüfungsbefugnisse des Rechnungshofs*

1. Gegenstand, Reichweite und Grenzen der Prüfungsbefugnisse des Rechnungshofs

62. Für die Beurteilung, ob die Bundesrepublik Deutschland mit ihrer Weigerung, dem Rechnungshof die Prüfung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer in Deutschland zu gestatten, gegen Unionsrecht verstoßen hat, ist letztlich entscheidend, ob der Rechnungshof zur Durchführung dieser Prüfung befugt war und ob er im Rahmen der Vorbereitung und der Durchführung dieser Prüfung die Grenzen seiner Prüfungsbefugnisse beachtet hat. Denn die Mitgliedstaaten sind nur insoweit zu einer Zusammenarbeit mit dem Rechnungshof verpflichtet, als dieser innerhalb der Grenzen der ihm zustehenden Prüfungskompetenzen tätig wird [23].

63. Vor diesem Hintergrund werde ich im Folgenden zunächst Gegenstand, Reichweite und Grenzen der Prüfungsbefugnisse des Rechnungshofs analysieren. Zudem werde ich auf die Prüfungskriterien eingehen, die dem Rechnungshof im Rahmen der Erfüllung seiner Aufgaben zur Verfügung stehen. Diese Analyse wird anschließend die Beurteilung ermöglichen, ob und in welcher Weise der Rechnungshof konkret dazu befugt ist, die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 einer Überprüfung zu unterziehen.

a) Die Befugnis zur Überprüfung der Handlungen der Unionsorgane und der Mitgliedstaaten, die einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen oder Ausgaben der Union aufweisen

64. Gemäß Art. 248 Abs. 1 EG prüft der Rechnungshof die Rechnung über alle Einnahmen und Ausgaben der Union sowie über alle Einnahmen und Ausgaben jeder von der Union geschaffenen Einrichtung, soweit der Gründungsakt dies nicht ausschließt. Nach Art. 248 Abs. 2 EG prüft er dabei die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit dieser Einnahmen und Ausgaben und überzeugt sich von der Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung, wobei er insbesondere über alle Fälle von Unregelmäßigkeiten berichtet [24]. Art. 140 Abs. 1 der — auf der Grundlage von Art. 279 EG erlassenen — Verordnung Nr. 1605/2002 sieht in ähnlicher Weise vor,

23 — Siehe Nrn. 47 ff. dieser Schlussanträge.

24 — Regelungstechnisch ist Art. 248 EG so aufgebaut, dass in Abs. 1 die Prüfungsaufgaben des Rechnungshofs bestimmt werden. Abs. 2 enthält eine Aufzählung der Kriterien, auf deren Grundlage diese Prüfungen zu erfolgen haben. Abs. 3 formuliert konkrete Regeln und Vorgaben hinsichtlich der Durchführung dieser Prüfungen. Abs. 4 enthält schließlich die Vorgaben zur Veröffentlichung der Ergebnisse der durchgeführten Kontrollen. Vgl. dazu Inghelram, J., „L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?", *Cahiers de droit européen* 2001, S. 707, 709 ff.; Engwirda, M. B./Moonen, A. F. W., „De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief", SEW 2000, S. 246, 249 ff.

dass der Rechnungshof die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen und Ausgaben der Union prüft im Hinblick auf die Verträge, den Haushaltsplan, diese Verordnung, die Durchführungsbestimmungen und alle in Umsetzung der Verträge erlassenen Rechtsakte [25].

65. Auf der Grundlage dieser Kompetenzregeln ist der Rechnungshof grundsätzlich zur Prüfung aller Handlungen der Unionsorgane und der Mitgliedstaaten befugt, die einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen oder Ausgaben der Union aufweisen. Dabei kann der Rechnungshof die Rechtmäßigkeit der überprüften Handlungen der Unionsorgane und der Mitgliedstaaten im Licht aller unionsrechtlichen Regelungen und Vorgaben auswerten, die sich auf die Unionsfinanzen auswirken können [26].

25 — Weil die Verordnung Nr. 1605/2002 auf die primärrechtliche Grundlage des Art. 279 EG gestützt ist, stellt sich vorliegend die Frage nach dem Anwendungsvorrang des Sekundärrechts im Verhältnis zwischen Art. 248 EG und Art. 140 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1605/2002 nicht. Zum Grundsatz des Anwendungsvorrangs des Sekundärrechts vgl. meine Schlussanträge vom 11. Februar 2010 in der Rechtssache Kommission/Deutschland (C-160/08, Urteil vom 29. April 2010, Slg. 2010, I-3713, Nrn. 99 ff.).

26 — Wenngleich der Gerichtshof in seinem Urteil vom 23. April 1986, Les Verts/ Parlament (294/83, Slg. 1986, 1339, Randnr. 28), allgemein festgestellt hat, dass der Rechnungshof lediglich die Rechtmäßigkeit einer Ausgabe im Hinblick auf den Haushaltsplan und den dieser Ausgabe zugrunde liegenden Akt des abgeleiteten Rechts zu prüfen hat, kann diese Aussage, im Gesamtzusammenhang dieses Urteils betrachtet, nicht als eine prinzipielle Einschränkung der Prüfungsbefugnis des Rechnungshofs auf bestimmte unionsrechtliche Normen gewertet werden. Vor diesem Hintergrund hat Generalanwalt Mancini in seinen Schlussanträgen vom 25. Mai 1988 in der Rechtssache Griechenland/Rat (204/86, Slg. 1988, 5323, Nr. 5) zutreffend hervorgehoben, dass der Rechnungshof die Beachtung nicht nur der Vorschriften über den Haushalt in den Verträgen oder in der Haushaltsordnung, sondern auch jeder anderen Bestimmung der Unionsrechtsordnung insoweit überprüfen kann, als diese sich auf die Ausgaben auswirken kann. In diesem Sinne auch: Inghelram, J., „The European Court of Auditors: Current Legal Issues", CMLR 2000, S. 129, 133 f.; Ekelmans, M., a. a. O. (Fn. 10), Randnrn. 41 und 49.

Aus Art. 248 Abs. 2 Unterabs. 2 und 3 EG, nach denen die Prüfung der Einnahmen auch anhand der Feststellungen der Einnahmen und die Prüfung der Ausgaben auch anhand der Mittelbindungen erfolgen kann, geht zudem hervor, dass der Rechnungshof für die Durchführung seiner Kontrollen nicht den Abschluss der relevanten Einnahmen- oder Zahlungsvorgänge abwarten muss, sondern vielmehr zu einer sogenannten „mitlaufenden Kontrolle" berechtigt ist [27].

66. Hauptvoraussetzung für das Bestehen einer Prüfungskompetenz des Rechnungshofs ist somit das Vorliegen eines ausreichend unmittelbaren Bezugs zwischen dem Prüfungsgegenstand und den Einnahmen oder Ausgaben der Union.

b) Der Geltungsbereich des Unionsrechts als Kompetenzschranke im Kontext der Überprüfung mitgliedstaatlichen Handelns durch den Rechnungshof

67. Im Falle der Überprüfung von Handlungen der Unionsorgane reicht das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Unionsfinanzen und dem vom

27 — Vgl. dazu Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 1976, S. 32 f.; Magiera, S., in *Das Recht der Europäischen Union* (Hrsg. Grabitz/Hilf), Art. 248 EGV, Randnr. 12 (40. Ergänzungslieferung, Oktober 2009).

Rechnungshof gewählten Prüfungsgegenstand in aller Regel aus, um *eo ipso* eine Prüfungskompetenz des Rechnungshofs bejahen zu können.

68. Im Falle der Überprüfung der Handlungen der Mitgliedstaaten ist hingegen zusätzlich zu beachten, dass die Mitgliedstaaten eine Vielzahl von Entscheidungen treffen können, die zwar die Unionsfinanzen berühren, dennoch vollständig außerhalb des Geltungsbereichs des Unionsrechts liegen. Weil der Rechnungshof gemäß den Vorgaben des Art. 248 Abs. 2 EG nicht nur die Ordnungsmäßigkeit und die Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung, sondern auch die Rechtmäßigkeit des von ihm festgesetzten Prüfungsgegenstands im Licht der relevanten unionsrechtlichen Regelungen auswerten darf [28], ist es meines Erachtens ausgeschlossen, dass er nationale Entscheidungen, die die Mitgliedstaaten in Ausübung der ihnen uneingeschränkt verbliebenen Regelungshoheit getroffen haben, zum Hauptgegenstand einer Prüfung macht [29].

69. In Bezug auf mitgliedstaatliches Handeln setzt die Prüfungskompetenz des Rechnungshofs somit nicht nur voraus, dass das überprüfte Handeln der Mitgliedstaaten einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Unionsfinanzen aufweist, sondern auch, dass die Mitgliedstaaten bei der Vornahme der überprüften Handlungen unionsrechtliche Vorgaben zu beachten hatten.

70. Für ein besseres Verständnis dieser zusätzlichen Kompetenzschranke im Falle der Überprüfung mitgliedstaatlichen Handelns scheint es mir geboten, kurz auf die wesentlichen Merkmale der vom Rechnungshof durchgeführten Rechtmäßigkeitsprüfungen einzugehen.

71. Gemäß Art. 248 Abs. 2 EG kann der Rechnungshof die Handlungen der Unionsorgane sowie der Mitgliedstaaten, die die Unionsfinanzen berühren, einer Rechtmäßigkeitsprüfung unterziehen. Wenngleich sich diese Rechtmäßigkeitsprüfung mit den judikativen Aufgaben des Gerichtshofs überschneiden kann [30], sind die Durchführung und die Auswirkungen der Rechtmäßigkeitskontrollen durch den Rechnungshof und durch

28 — Zu den Prüfungskriterien, die der Rechnungshof im Rahmen der Ausübung seiner Prüfungsbefugnisse verwenden darf, siehe Nrn. 93 ff. dieser Schlussanträge.

29 — Dies bedeutet allerdings nicht, dass der Rechnungshof sich bei der Konzeption, der Ausgestaltung und der Durchführung seiner Prüfungen vollständig auf Themenbereiche beschränken muss, die in den Geltungsbereich des Unionsrechts fallen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Rechnungshof im Kontext einer Überprüfung des — dem Unionsrecht unterfallenden — Hauptgegenstands auch die Wirtschaftlichkeit nationaler Maßnahmen und Regelungen prüfen darf, die von den Mitgliedstaaten in Ausübung der ihnen verbliebenen Regelungshoheit erlassen worden sind, soweit diese Prüfung zur Erreichung der allgemeinen Prüfungsziele geeignet, erforderlich und angemessen ist. Siehe dazu Nrn. 134 ff. dieser Schlussanträge.

30 — Als Beispiel vgl. die vom Rechnungshof vorgenommene Prüfung der Finanzierung durch die Kommission von Maßnahmen zur Bekämpfung der Armut und der sozialen Ausgrenzung (Jahresbericht zum Haushaltsjahr 1995, ABl. 1996, C 340, S. 1), bei der der Rechnungshof zu dem Ergebnis kam, dass für die Finanzierung einer Reihe von Maßnahmen aus dem Unionshaushalt keine Rechtsgrundlage bestünde (Punkt 6.122–6.126). Anlässlich einer Klage des Vereinigten Königreichs gegen die Kommission kam der Gerichtshof in seinem Urteil vom 12. Mai 1998, Vereinigtes Königreich/Kommission (C-106/96, Slg. 1998, I-2729), zu dem gleichen Ergebnis und erklärte die verfahrensgegenständlichen Entscheidungen der Kommission für nichtig.

den Gerichtshof grundverschieden [31]. Was die Ausübung der Rechtmäßigkeitskontrolle betrifft, kann der Gerichtshof im Prinzip nur tätig werden, soweit ein Verfahren vor ihm rechtsgültig anhängig gemacht wird. Darüber hinaus hat sich der Gerichtshof bei seiner Urteilsfindung im Allgemeinen am Verfahrensgegenstand zu orientieren. Der Rechnungshof kann hingegen gemäß Art. 248 Abs. 4 Unterabs. 2 EG auch aus eigener Initiative tätig werden und dabei den Prüfungsgegenstand — unter Beachtung seiner Kompetenzen — selbst bestimmen. Auf der Rechtsfolgenebene erwachsen die Urteile des Gerichtshofs jedoch in formelle und materielle Rechtskraft und entfalten somit eine Bindungswirkung. Den Erklärungen, Berichten und Stellungnahmen des Rechnungshofs fehlt hingegen eine formelle Bindungswirkung [32].

72. Obwohl dem Rechnungshof somit nicht die Aufgabe zukommt, im Rahmen seiner Rechtmäßigkeitsprüfung abschließende rechtliche Wertungen zu treffen, darf nicht übersehen werden, dass seine Aussagen zur Rechtmäßigkeit der überprüften Vorgänge in der Praxis erhebliche fachliche Autorität haben [33]. In diesem Zusammenhang ist ebenfalls hervorzuheben, dass die Prüfungen durch den Rechnungshof in aller Regel nicht nur eine Kontrolle, sondern zugleich eine Form der zielgebundenen Beratung darstellen, wobei die Aufdeckung und Aufarbeitung von Missständen und Fehlentwicklungen im Licht des Unionsrechts auf eine Änderung der festgestellten Praxis abzielen [34].

73. Unter besonderer Berücksichtigung der Autorität des Rechnungshofs können seine Erklärungen, Berichte und Stellungnahmen zur Rechtmäßigkeit der überprüften Handlungen der Mitgliedstaaten trotz des Fehlens einer formellen Bindungswirkung einen erheblichen Einfluss auf das Handeln dieser Mitgliedstaaten in den überprüften Bereichen ausüben. Diese Möglichkeit der autoritativen Einflussnahme durch den Rechnungshof führt meines Erachtens dazu, dass es dem Rechnungshof nicht zusteht, mitgliedstaatliches Handeln, das vollständig außerhalb des Geltungsbereichs des Unionsrechts liegt, zum Hauptgegenstand seiner Prüfungen zu machen, auch nicht wenn dieses einen

31 — Vgl. dazu Ekelmans, M., a. a. O. (Fn. 10), Randnr. 49.

32 — In diesem Zusammenhang hat Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in seinen Schlussanträgen vom 3. Mai 2001 in der Rechtssache Ismeri Europa/Rechnungshof (C-315/99 P, Urteil vom 10. Juli 2001, Slg. 2001, I-5281, Nrn. 50 ff.) darauf hingewiesen, dass die Jahres- oder Sonderberichte des Rechnungshofs dessen Meinungen und Bemerkungen zu der von ihm geprüften Rechnungsführung enthalten. Dabei hat er insbesondere hervorgehoben, dass diese Berichte aufgrund ihrer Natur nicht geeignet sind, unmittelbar Rechte und Pflichten für die kontrollierten Organe oder Einrichtungen zu begründen. Sie enthalten keine Entscheidung und bringen nur eine Meinung zum Ausdruck. Vor diesem Hintergrund ist Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass ein Bericht des Rechnungshofs keine Handlung darstellt, die geeignet ist, Rechtswirkungen gegenüber Dritten zu entfalten. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann ein solcher Bericht folglich auch nicht mit einer Nichtigkeitsklage angefochten werden. Zustimmend Inghelram, J., a. a. O. (Fn. 24), S. 726 f.

33 — In diesem Zusammenhang wird in der Rechtslehre hervorgehoben, dass der Rechnungshof anlässlich der Aufnahme seiner Tätigkeiten vom damaligen Präsidenten des Gerichtshofs, H. Kutscher, als das „finanzielle Gewissen" der Union umschrieben wurde. Vgl. nur Inghelram, J., a. a. O. (Fn. 3), S. 676.

34 — Zu diesem Verhältnis zwischen Prüfung/Kontrolle und Beratung durch Rechnungshöfe vgl. Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, S. 40 ff.

unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen oder Ausgaben der Union aufweisen sollte.

74. Wenn das mitgliedstaatliche Handeln in einem Bereich, in dem keine unionsrechtlichen Vorgaben zu beachten sind, zum Hauptgegenstand einer Prüfung durch den Rechnungshof gemacht werden könnte, bestünde nämlich die Gefahr, dass der Rechnungshof mittels der Rechtmäßigkeitsprüfung den Mitgliedstaaten unionsrechtliche Wertungen in Bereichen aufdrängen könnte, in denen das Unionsrecht überhaupt keine Geltung beanspruchen kann. Vor diesem Hintergrund würde eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Handelns der Mitgliedstaaten in Bereichen, in denen sie keine unionsrechtlichen Vorgaben zu beachten haben, eine Verletzung der Kompetenzgrenzen des Rechnungshofs darstellen [35].

75. Im Bereich der Ausgaben der Union scheint mir das Vorliegen eines ausreichend unmittelbaren Bezugs zwischen dem zu überprüfenden mitgliedstaatlichen Handeln und den Ausgaben der Union in aller Regel zu implizieren, dass dieses Handeln auch in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt.

76. Im Bereich der Einnahmen der Union gibt es hingegen eine Vielzahl von mitgliedstaatlichen Regeln, Verfahren, Entscheidungen und Vorgängen, die vollständig außerhalb des Geltungsbereichs des Unionsrechts liegen, sich aber dennoch auf die Einnahmen der Union auswirken können. In Anlehnung an die von der deutschen Regierung entwickelte Argumentation [36] kann in diesem Zusammenhang auf das Verhältnis zwischen der Wirtschaftspolitik der einzelnen Mitgliedstaaten und den von diesen Mitgliedstaaten aufzubringenden BNE-Eigenmitteln verwiesen werden.

77. Weil sich die wirtschaftspolitischen Grundsatzentscheidungen der einzelnen Mitgliedstaaten im Normalfall stets auf deren BNE auswirken, lässt sich nicht leugnen, dass sich diese mitgliedstaatlichen Entscheidungen letztlich auch auf die Berechnung der BNE-Einnahmen der Union auswirken [37]. Dennoch können solche wirtschaftspolitischen Grundsatzentscheidungen nicht zum Gegenstand einer Überprüfung durch den Rechnungshof gemacht werden, und zwar ungeachtet dessen, ob sie einen unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen der Union aufweisen oder nicht. Ausschlaggebend in diesem Zusammenhang ist nämlich, dass solche Entscheidungen vollständig außerhalb des Geltungsbereichs des Unionsrechts liegen.

35 — Vgl. in diesem Zusammenhang auch Art. 5 Abs. 1 EG, nach dem die Union innerhalb der Grenzen der ihr in diesem Vertrag zugewiesenen Befugnisse und gesetzten Ziele tätig wird. Diese „Verbandskompetenz" der Union, die das vertikale Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Union betrifft, bedingt natürlich auch die „Organkompetenzen" der Unionsorgane. Zur Vernetzung der Verbandskompetenz der Union und den Kompetenzen ihrer Organe vgl. von Bogdandy/Bast, „Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union", EuGRZ 2001, S. 441, 444 ff.

36 — Siehe dazu Nr. 39 dieser Schlussanträge.

37 — Zur konkreten Berechnungsweise der BNE-Eigenmittel siehe Nr. 54 dieser Schlussanträge.

c) Pflicht zur Beachtung des Subsidiaritäts- und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

78. Aus meinen obigen Überlegungen geht hervor, dass die Handlungen der Organen sowie die — in den Geltungsbereich des Unionsrechts fallenden — Handlungen der Mitgliedstaaten, die einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen oder den Ausgaben der Union aufweisen, einer Prüfung durch den Rechnungshof grundsätzlich zugänglich sind. Wenn sich der Rechnungshof für die Überprüfung eines solchen Handelns entscheidet, hat er im Rahmen der Vorbereitung, der Durchführung und des Abschlusses dieser Überprüfung jedoch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sowie — im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten — den Subsidiaritätsgrundsatz zu beachten.

i) Der Subsidiaritätsgrundsatz

79. Gemäß Art. 5 Abs. 2 EG wird die Union nach dem Subsidiaritätsprinzip in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen auf der Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und daher wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Unionsebene erreicht werden können.

80. Laut Punkt 1 des dem EG-Vertrag beigefügten Protokolls (Nr. 30) über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit gewährleistet jedes Organ bei der Ausübung seiner Befugnisse die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips [38]. Demnach hat auch der Rechnungshof bei der Ausübung seiner Prüfungsbefugnisse den Subsidiaritätsgrundsatz einzuhalten.

81. Die Anwendbarkeit des Subsidiaritätsprinzips auf das Handeln des Rechnungshofs ergibt sich zudem unmittelbar aus der Funktion dieses Grundsatzes im Kompetenzgefüge der Union. Weil der Subsidiaritätsgrundsatz eine primärrechtliche Kompetenzausübungsschranke darstellt [39], erfolgt jede Übertragung von Kompetenzen auf die Organe der Union in der Gesamtsystematik des EG-Vertrags notwendigerweise unter dem Vorbehalt, dass diese Kompetenzen nur unter Einhaltung des Subsidiaritätsgrundsatzes ausgeübt werden können [40].

38 — Gemäß Art. 311 EG gilt dieses Protokoll als Teil des Unionsrechts.

39 — Vgl. dazu nur Zuleeg, M., in *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (Hrsg. Groeben/Schwarze), Bd. 1 (6. Aufl., Baden-Baden 2003), Art. 5 EG, Randnr. 26.

40 — Vgl. dazu Bast/von Bogdandy in *Das Recht der Europäischen Union* (Hrsg. Grabitz/Hilf/Nettesheim), Art. 5 EUV, Randnr. 50 (42. Ergänzungslieferung, September 2010), die in diesem Zusammenhang zutreffend hervorheben, dass das Subsidiaritätsprinzip als Prüfungsmaßstab zur Anwendung kommt, wenn die Union „tätig wird", wobei damit grundsätzlich jegliches Handeln eines Organs oder einer Einrichtung der Union gemeint ist, für das das Kompetenznormerfordernis gilt.

82. In diesem Zusammenhang sei jedoch hervorgehoben, dass eine Verletzung des Subsidiaritätsgrundsatzes durch den Rechnungshof in der Praxis nur in Ausnahmefällen angenommen werden könnte. Soweit der Rechnungshof im Rahmen von Kontrollen im Bereich der Unionsausgaben mitgliedstaatliches Handeln überprüft, impliziert der unionsrechtliche Finanzierungskontext in aller Regel zugleich, dass eine Überprüfung dieses Handelns auf Unionsebene und somit durch den Rechnungshof zu erfolgen hat. Auch in dem Fall, dass im Bereich der Unionseinnahmen das Handeln mehrerer Mitgliedstaaten überprüft werden soll, scheint es mir naheliegend, dass der Rechnungshof in aller Regel die geeignete Einrichtung sein wird, um eine solche Prüfung mit grenzüberschreitendem Charakter durchzuführen.

83. Wenn der Rechnungshof eine Prüfung im Bereich der Unionseinnahmen auf nur einen Mitgliedstaat beschränken sollte, sind hingegen durchaus Konstellationen denkbar, in denen die Prüfungsziele vollumfänglich durch die nationalen Rechnungsprüfungsorgane erreicht werden können und eine direkte Prüfung durch den Rechnungshof folglich gegen den Subsidiaritätsgrundsatz verstoßen würde. Falls eine solche Konstellation eintreten würde, wäre der Rechnungshof gehalten, das zuständige nationale Rechnungsprüfungsorgan zunächst um Durchführung der geplanten Prüfung und um Mitteilung der Prüfungsergebnisse samt allen relevanten Informationen zu ersuchen. Wenn das nationale Rechnungsprüfungsorgan eine solche Prüfung ablehnen würde oder wenn der Rechnungshof nicht mit den Ergebnissen der nationalen Prüfung einverstanden wäre, könnte der Rechnungshof anschließend die Prüfung ohne Verletzung des Subsidiaritätsgrundsatzes selber vornehmen. Denn in diesem Fall würden die Weigerung des nationalen Rechnungsprüfungsorgans, diese Prüfung durchzuführen, bzw. die — aus der Sicht des Rechnungshofs — unbefriedigenden Ergebnisse der nationalen Prüfung einen deutlichen Beleg dafür bilden, dass die Ziele der betreffenden Prüfung im Bereich der Unionseinnahmen eben nicht auf Ebene der Mitgliedstaaten ausreichend erreicht werden können.

84. In der mündlichen Verhandlung zum Subsidiaritätsgrundsatz befragt, hat das Europäische Parlament vorgetragen, dass dieses Prinzip im Grunde auf das Handeln des Unionsgesetzgebers ausgerichtet sei und folglich nur im Kontext der Verabschiedung rechtsverbindlicher Akte durch Unionsorgane zur Anwendung kommen könne. Weil der Rechnungshof nicht über Entscheidungskompetenzen verfüge, sondern lediglich die ihm zugewiesenen Kontrollkompetenzen ausübe, sei das Subsidiaritätsprinzip auf den Rechnungshof grundsätzlich nicht anwendbar.

85. Dieses Vorbringen überzeugt nicht. Wenngleich die Tatbestandsmerkmale des Subsidiaritätsprinzips in erster Linie rechtsetzende Tätigkeiten betreffen, richtet sich dieses Prinzip grundsätzlich an die Union und somit an alle Unionsorgane, und zwar unabhängig von der Funktion, die die betreffenden Organe ausüben. Die einzige im EG-Vertrag vorgesehene Einschränkung des

Geltungsbereichs dieses Grundsatzes bezieht sich auf die Art der von den Unionsorganen ausgeübten Zuständigkeiten. Denn nach Art. 5 Abs. 2 EG sind die Unionsorgane nur dann nicht zur Beachtung des Subsidiaritätsprinzips verpflichtet, wenn sie in einem den ausschließlichen Unionszuständigkeiten zuzurechnenden Bereich tätig werden [41].

86. Weil der Rechnungshof mit der vorliegend in Rede stehenden Prüfung nicht in einem Bereich tätig geworden ist, der in den Bereich der ausschließlichen Zuständigkeiten der Union fällt, hat er bei der Durchführung dieser Prüfung folglich den Subsidiaritätsgrundsatz zu beachten [42].

ii) Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

87. Nach Art. 5 Abs. 3 EG gehen die Maßnahmen der Union nicht über das für die Erreichung der Ziele dieses Vertrags erforderliche Maß hinaus. Gemäß dem so formulierten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der in ständiger Rechtsprechung zugleich als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts anerkannt wird, dürfen die Handlungen der Unionsorgane nicht die Grenzen dessen überschreiten, was zur Erreichung der mit der fraglichen Maßnahme zulässigerweise verfolgten Ziele geeignet und erforderlich ist, wobei zu beachten ist, dass dann, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen ist und dass die verursachten Nachteile nicht gegenüber den angestrebten Zielen unangemessen sein dürfen [43].

88. Hinsichtlich der Anwendbarkeit des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auf das Handeln des Rechnungshofs sei auf meine obigen Ausführungen zur Anwendbarkeit des Subsidiaritätsgrundsatzes verwiesen. Denn auch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist im Kompetenzgefüge der Union als eine Kompetenzausübungsschranke zu werten, deren Anwendbarkeit auf das Handeln des Rechnungshofs zudem unmittelbar aus Punkt 1 des Protokolls (Nr. 30) über die Anwendung

41 — Vgl. dazu Bast/von Bogdandy, a. a. O. (Fn. 40), Randnr. 53.

42 — Unter der Geltung des EG-Vertrags wurden hauptsächlich die Bereiche gemeinsame Handelspolitik, Festlegung des gemeinsamen Zolltarifs, Erhaltung der Fischbestände, internes Organisations- und Verfahrensrecht und die Währungspolitik von der herrschenden Lehre als in den ausschließlichen Zuständigkeitsbereich der Union fallend angesehen (vgl. Lienbacher, G., in *EU-Kommentar* [Hrsg. Schwarze], 2. Aufl., Baden-Baden 2009, Art. 5 EGV, Randnr. 17 mit weiteren Nachweisen). Seit dem Inkrafttreten des Reformvertrags von Lissabon sind die ausschließlichen Zuständigkeiten der Union nunmehr abschließend in Art. 3 AEUV aufgezählt.

43 — Urteile vom 8. Juli 2010, Afton Chemical (C-343/09, Slg. 2010, I-7027, Randnr. 45), vom 20. Mai 2010, Agrana Zucker (C-365/08, Slg. 2010, I-4341, Randnr. 29), vom 11. Juni 2009, Agrana Zucker (C-33/08, Slg. 2009, I-5035, Randnr. 31), vom 7. September 2006, Spanien/Rat (C-310/04, Slg. 2006, I-7285, Randnr. 97), vom 12. Juli 2001, Jippes u. a. (C-189/01, Slg. 2001, I-5689, Randnr. 81), vom 5. Oktober 1994, Crispoltoni u. a. (C-133/93, C-300/93, C-362/93, Slg. 1994, I-4863, Randnr. 41), und vom 13. November 1990, Fedesa u. a. (C-331/88, Slg. 1990, I-4023, Randnr. 13).

der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit gefolgert werden kann.

89. In der mündlichen Verhandlung zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz befragt, haben sich die Kommission, das Europäische Parlament und der Rechnungshof gegen eine Anwendung dieses Grundsatzes auf das Handeln des Rechnungshofs ausgesprochen. In diesem Zusammenhang hat das Europäische Parlament vorgetragen, dieser Grundsatz gelte nur hinsichtlich Rechtsetzungsakten. Der Rechnungshof hat betont, dass es keine *De-minimis*-Regel für die Ausübung seiner Kontrollbefugnisse gebe.

90. Diese Argumente überzeugen nicht. Wenngleich sich die kritischen Fragen eines übermäßigen Eingriffs in die mitgliedstaatliche Kompetenzsphäre in der Praxis vorwiegend bei verbindlichen Unionsrechtsakten stellen dürften, erstreckt sich der Anwendungsbereich des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auf alle Maßnahmen der Union [44]. Demnach hat auch der Rechnungshof diesen Grundsatz im Kontext der Ausübung seiner Kompetenzen zu beachten.

91. Wie ich bereits an anderer Stelle erörtert habe, ist im Rahmen der richterlichen Kontrolle der Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch die Unionsorgane im Prinzip von einem dreistufigen Prüfungsschema auszugehen [45], bei welchem 1. die Geeignetheit, 2. die Erforderlichkeit und 3. die Angemessenheit der betreffenden Handlungen zu kontrollieren sind.

92. Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass auch das Handeln des Rechnungshofs am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu messen ist. Eine Verletzung dieses Grundsatzes wäre insbesondere im Fall der Ungeeignetheit, der Nichterforderlichkeit oder der Unangemessenheit seines Handelns im Hinblick auf die verfolgten Prüfungsziele festzustellen.

2. Prüfungskriterien für die Rechnungsprüfung durch den Rechnungshof

93. Die Prüfungsmaßstäbe, die der Rechnungshof im Rahmen der Ausübung seiner Prüfungsbefugnisse verwenden kann, sind

44 — Vgl. dazu Bast/von Bogdandy, a. a. O. (Fn. 40), Randnr. 69.

45 — Zu diesem dreigliedrigen Aufbau der Verhältnismäßigkeitsprüfung vgl. nur meine Schlussanträge vom 7. September 2010 in der Rechtssache AJD Tuna (C-221/09, Urteil vom 17. März 2011, Slg. 2011, I-1655, Nr. 94), vom 24. Juni 2010 in der Rechtssache Chabo (C-213/09, Urteil vom 25. November 2010, Slg. 2010, I-12109, Nr. 67), und vom 21. Januar 2010 in der Rechtssache Agrana Zucker (C-365/08, Urteil vom 20. Mai 2010, in Fn. 43 angeführt, Nr. 60). Vgl. ferner Simon, D., „Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes", *Petites affiches* 2009, Nr. 46, S. 17, 20 ff. Laut diesem Autor bilden allerdings die Kontrolle der Rechtmäßigkeit der verfolgten Ziele und die der subjektiven Beweggründe für den Erlass der betreffenden Maßnahme in manchen Urteilen zwei zusätzliche Kontrollstufen.

in Art. 248 Abs. 2 EG aufgezählt. Danach prüft der Rechnungshof (1) die Rechtmäßigkeit und (2) die Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen und Ausgaben und überzeugt sich (3) von der Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung, wobei er (4) über alle Fälle von Unregelmäßigkeiten berichtet.

94. In der Praxis unterscheidet der Rechnungshof in aller Regel nicht ausdrücklich zwischen der Prüfung der Rechtmäßigkeit und der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen und Ausgaben der Union [46]. Soweit zwischen diesen beiden Begriffen unterschieden werden sollte, ist unter der Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit im Allgemeinen die Kontrolle der buchhalterischen Korrektheit der Haushaltsbuchungen zu verstehen. Die Rechtmäßigkeitskontrolle bezieht sich dann auf eine Kontrolle der Übereinstimmung des Prüfungsgegenstands mit dem relevanten Unionsrecht [47].

95. Die Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung durch den Rechnungshof bezieht sich im Wesentlichen auf das Verhältnis zwischen dem mit dem überprüften Handeln verfolgten Zweck und den eingesetzten Mitteln. Dabei wird insbesondere geprüft, ob zur Erreichung der verfolgten Ziele die optimalen Mittel eingesetzt worden sind [48]. Wenngleich eine Prüfung der Wirtschaftlichkeit nach traditionellem Verständnis im Normalfall im Hinblick auf die Ausgaben der Union erfolgt [49], scheint mir eine Prüfung der Wirtschaftlichkeit gemäß Art. 248 Abs. 2 EG auch im Hinblick auf die Einnahmen der Union möglich zu sein. Dies ergibt sich insbesondere aus dem systematischen Aufbau des Art. 248 EG, wobei in Abs. 1 die Prüfungsaufgaben des Rechnungshofs und in Abs. 2 die in diesem Zusammenhang zu verwendenden Prüfungsmaßstäbe festgesetzt werden [50]. Weil sich die Prüfungsaufgaben des Rechnungshofs gemäß Art. 248 Abs. 1 EG sowohl auf die Ausgaben als auch auf die Einnahmen der Union beziehen, gibt es keinen nachvollziehbaren Grund, Überprüfungen anhand des in Art. 248 Abs. 2 EG vorgegebenen Kriteriums der Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung auf die Ausgaben der Union zu beschränken.

96. Im Rahmen seiner Überprüfung der Unionsfinanzen hat der Rechnungshof zudem über alle Fälle von Unregelmäßigkeiten zu berichten. Unter „Unregelmäßigkeiten" sind in diesem Zusammenhang Verstöße gegen die Rechtmäßigkeit, Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit zu verstehen, die sich

46 — Vgl. nur Ekelmans, M., a. a. O. (Fn. 10), Randnr. 42.

47 — In diesem Sinne Ekelmans, M., a. a. O. (Fn. 10), Randnrn. 41 f., Freytag, M., a. a. O. (Fn. 34), S. 44. Zu den wesentlichen Merkmalen der vom Rechnungshof durchgeführten Rechtmäßigkeitsprüfungen siehe Nrn. 71 ff. dieser Schlussanträge.

48 — Vgl. Inghelram, J., Art. 287 AEUV, in *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (Hrsg. Lenz/Borchardt), Köln 2010, Randnr. 5.

49 — Vgl. in diesem Zusammenhang nur Freytag, M., a. a. O. (Fn. 34), S. 44, nach dessen Darstellung der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung prinzipiell zwei Dimensionen umfasst: Im Rahmen einer wirtschaftlichen Haushaltsführung soll entweder mit einem bestimmten, zuvor festgelegten Einsatz finanzieller Mittel ein optimales Ergebnis erzielt werden oder aber eine bestimmte, inhaltlich definierte, politische Zielsetzung mit einem möglichst geringen Finanzaufwand erreicht werden.

50 — Siehe dazu Fn. 24 dieser Schlussanträge.

nachteilig auf die Einnahmen oder Ausgaben der Union auswirken [51].

3. Zwischenergebnis

97. Nach alledem komme ich zu dem Ergebnis, dass der Rechnungshof grundsätzlich zur Prüfung aller Handlungen der Unionsorgane und der Mitgliedstaaten befugt ist, die einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen oder Ausgaben der Union aufweisen. Mitgliedstaatliches Handeln kann in diesem Kontext allerdings nur dann zum Hauptgegenstand einer Prüfung durch den Rechnungshof gemacht werden, wenn dieses dem Unionsrecht unterfällt. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die Mitgliedstaaten im Rahmen des Erlasses oder der Feststellung der geprüften Regeln, Verfahren, Vorgänge oder Entscheidungen unionsrechtliche Vorgaben zu beachten haben.

98. Bei der Ausübung seiner Prüfungsbefugnisse hat der Rechnungshof sowohl den Subsidiaritäts- als auch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten. Im Rahmen seiner Überprüfungen darf sich der Rechnungshof sowohl mit der Regelmäßigkeit und der Ordnungsmäßigkeit der untersuchten Handlungen als auch mit deren Wirtschaftlichkeit befassen und in diesem Zusammenhang über alle Fälle von Unregelmäßigkeiten berichten.

51 — Magiera, S., a. a. O. (Fn. 27), Randnr. 11. Vgl. dazu ferner Inghelram, J., a. a. O. (Fn. 24), S. 724 f.

D — *Befugnis des Rechnungshofs zur Überprüfung der Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003*

99. Aus meinen obigen Überlegungen geht hervor, dass eine Bejahung der Befugnis des Rechnungshofs zur Überprüfung der Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer voraussetzt, dass dieser Prüfungsgegenstand einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Unionsfinanzen aufweist und dass er in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt.

100. Die Frage, ob die vom Rechnungshof überprüfte Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt, lässt sich unschwer bejahen. Denn die in Rede stehende Prüfung zielt auf eine Überprüfung dieser Zusammenarbeit „gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003“. Daraus ergibt sich unmittelbar, dass die überprüfte Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden grundsätzlich in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt.

101. Entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob der Rechnungshof zur Durchführung der in Rede stehenden Prüfung befugt ist, ist somit das Vorliegen eines ausreichend unmittelbaren Bezugs zwischen dem Prüfungsgegenstand und den Einnahmen oder den Ausgaben der Union. Ob ein solcher Bezug vorliegt, werde ich in einem ersten Schritt prüfen. Weil das Vorliegen eines

ausreichend unmittelbaren Bezugs zu den Unionsfinanzen meiner Auffassung nach zu bejahen ist, werde ich mich anschließend der Frage zuwenden, ob der Rechnungshof bei seiner Prüfung den Subsidiaritäts- und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eingehalten hat. Dabei werde ich mich auch mit der Kritik der deutschen Regierung an einzelnen Aussagen des Rechnungshofs in seinem Sonderbericht Nr. 8/2007 auseinandersetzen.

1. Die Überprüfung der Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 weist einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen der Union auf

102. Im Rahmen der Untersuchung, ob die in Rede stehende Prüfung des Rechnungshofs einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Unionsfinanzen aufweist, ist zunächst das Vorbringen der Kommission, die vorliegend in Rede stehende Prüfung beziehe sich auf Ausgaben der Union, als unzulässig zurückzuweisen.

103. Zwar ist zwischen den Parteien nunmehr unstrittig, dass der Aufbau und der Betrieb von bestimmten Informationssystemen, die zur Umsetzung und Verwirklichung der in der Verordnung Nr. 1798/2003 vorgesehenen Zusammenarbeit in den Mitgliedstaaten eingeführt worden sind, vom Unionshaushalt (mit)finanziert wurden, so dass diese Ausgaben einer Prüfung durch den Rechnungshof grundsätzlich zugänglich sind. Die deutsche Regierung hebt jedoch zutreffend hervor, dass die Kommission diesen Klagegrund nicht in der Klageschrift, sondern erst in der Erwiderung geltend gemacht hat. Bereits aus diesem Grund ist dieses Vorbringen der Kommission gemäß Art. 42 § 2 der Verfahrensordnung als unzulässig abzuweisen.

104. Vorliegend bleibt folglich zu untersuchen, ob die vom Rechnungshof geplante und von der Bundesrepublik Deutschland abgelehnte Prüfung der Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen der Union aufweist.

105. Meines Erachtens ist diese Frage im Ergebnis zu bejahen.

106. In diesem Zusammenhang sei zunächst daran erinnert, dass das in der Verordnung Nr. 1798/2003 festgesetzte System der Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer im Wesentlichen der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und der Steuerumgehung über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinweg dient, indem der für eine ordnungsgemäße Anwendung der Mehrwertsteuerregeln notwendige Informationsaustausch zwischen

den Mitgliedstaaten verbessert wird [52]. Vor diesem Hintergrund wollte der Rechnungshof insbesondere in Erfahrung bringen, ob die an der Prüfung beteiligten Mitgliedstaaten die administrativen und organisatorischen Strukturen zur Sicherstellung der von der Verordnung Nr. 1798/2003 vorgesehenen Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden eingerichtet hatten. Darüber hinaus wollte der Rechnungshof anhand des Beispiels mehrerer konkreter Austauschersuchen den praktischen Ablauf des in den Art. 5 ff. geregelten „Informationsaustauschs auf Ersuchen" zwischen den zuständigen Behörden der an der Prüfung beteiligten Mitgliedstaaten untersuchen und auswerten [53].

107. Demnach bezieht sich die Prüfung des Rechnungshofs auf die rechtliche und praktische Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben zur Verbesserung des Informationsaustauschs zwischen den nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Weil diese Zusammenarbeit letztlich der ordnungsgemäßen Festsetzung der den Mitgliedstaaten geschuldeten Mehrwertsteuer auf Warenlieferungen und Dienstleistungen mit grenzüberschreitendem Bezug sowie auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und auf die Einfuhr von Waren dient, betrifft die Prüfung, wie von der Bundesrepublik Deutschland zutreffend vorgetragen, zunächst die finanziellen Interessen der betroffenen Mitgliedstaaten. Denn ein Rückgang von Mehrwertsteuerhinterziehung und -betrug führt im Ergebnis zu höheren Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten.

108. Aus meiner obigen Darstellung des Eigenmittelsystems der Union geht jedoch zugleich hervor, dass sich die Höhe der Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten in mehrfacher Weise auf das Eigenmittelsystem der Union auswirkt. Weil die für jeden Mitgliedstaat maßgebliche Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuereigenmittel ausgehend von den tatsächlichen Mehrwertsteuereinnahmen eines jeden Mitgliedstaats berechnet wird, führt eine Erhöhung der nationalen Mehrwertsteuereinnahmen im Prinzip automatisch zu einer Erhöhung der von diesem Mitgliedstaat der Union geschuldeten Mehrwertsteuereigenmittel [54]. Bei gleichbleibenden Ausgaben führt eine solche Zunahme der Mehrwertsteuereigenmittel zudem zu einer Abnahme der für die Finanzierung des EU-Haushalts benötigten BNE-Eigenmittel [55].

109. In diesem Zusammenhang ist natürlich stets zu beachten, dass sich die höheren Mehrwertsteuereinnahmen eines Mitgliedstaats nur dann auf die Höhe der von diesem Mitgliedstaat geschuldeten Mehrwertsteuereigenmittel auswirken, wenn keine

52 — Vgl. dazu nur Erwägungsgründe 1 bis 3 der Verordnung Nr. 1798/2003.

53 — Der Gegenstand der Prüfung wurde in mehreren Schreiben des Rechnungshofs an den Bundesrechnungshof sowie an das Bundesministerium der Finanzen in dieser Weise dargestellt. Zum Schriftverkehr zwischen dem Rechnungshof und der Bundesrepublik Deutschland siehe Nrn. 14 ff. dieser Schlussanträge.

54 — Siehe dazu Nr. 53 dieser Schlussanträge.

55 — Zu dieser Wechselwirkung zwischen der Höhe der BNE-Eigenmittel einerseits und der Höhe der anderen Eigenmittel andererseits siehe Nr. 54 dieser Schlussanträge.

Kappung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuereigenmittel erfolgt [56]. Diese Ausnahme ist im vorliegenden Verfahren allerdings nicht relevant. Denn strukturelle oder praktische Probleme in der Funktionsweise eines nationalen zentralen Verbindungsbüros wirken sich nicht nur auf die korrekte Mehrwertsteuerfestsetzung im eigenen Mitgliedstaat aus, sondern auch auf die korrekte Mehrwertsteuerfestsetzung in allen anderen Mitgliedstaaten, die Auskunftsersuchen an den betreffenden Mitgliedstaat richten.

110. Die enge Verbindung zwischen den Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten und den Mehrwertsteuereigenmitteleinnahmen der Union wird in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [57] an mehreren Stellen hervorgehoben. So enthält bereits der zweite Erwägungsgrund den Hinweis darauf, dass der Unionshaushalt, unbeschadet der sonstigen Einnahmen, vollständig aus eigenen Mitteln der Union finanziert wird, zu denen u. a. die Mehrwertsteuereigenmittel zählen. Der 11. und der 14. Erwägungsgrund verweisen vor diesem Hintergrund auf die Notwendigkeit, die materiellen Mehrwertsteuerregeln zu harmonisieren, um eine gleichmäßige Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel in allen Mitgliedstaaten sicherzustellen.

111. Auch in der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die enge Verbindung zwischen der Mehrwertsteuererhebung durch die Mitgliedstaaten und der Zahlung der Mehrwertsteuereigenmittel durch diese an die Union mehrfach bestätigt worden.

112. Besonders aufschlussreich sind drei Urteile vom 12. September 2000 [58], in denen der Gerichtshof bestätigt hat, dass die unterlassene Festsetzung der nationalen Mehrwertsteuer hinsichtlich Leistungen, die gemäß der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen, nicht nur einen Verstoß des für die Mehrwertsteuererhebung zuständigen Mitgliedstaats gegen diese Richtlinie, sondern im gleichen Umfang auch gegen die unionsrechtliche Regelung über die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel darstellt. Zur Begründung hob der Gerichtshof insbesondere hervor, dass, soweit eine der Mehrwertsteuer unterfallende Leistung nicht der Mehrwertsteuer unterworfen wird, die entsprechenden Beträge auch bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuereigenmittel fehlen. Dies reicht aus, um einen Verstoß gegen die Regelung über die Eigenmittel der Union zu bejahen [59].

113. In seiner neueren Rechtsprechung hat der Gerichtshof die Überprüfung einer italienischen Amnestieregelung im Bereich der Mehrwertsteuer zum Anlass genommen, um den Zusammenhang zwischen der unionsrechtlichen Regelung über die Feststellung der Mehrwertsteuereigenmittel und

56 — Siehe dazu Nr. 53 dieser Schlussanträge.

57 — 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).

58 — Urteile vom 12. September 2000, Kommission/Frankreich (C-276/97, Slg. 2000, I-6251), Kommission/Irland (C-358/97, Slg. 2000, I-6301) und Kommission/Vereinigtes Königreich (C-359/97, Slg. 2000, I-6355).

59 — In Fn. 58 angeführte Urteile Kommission/Frankreich (Randnrn. 55 f.), Kommission/Irland (Randnrn. 64 f.) und Kommission/Vereinigtes Königreich (Randnrn. 76 f.).

der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine korrekte Mehrwertsteuererhebung zu gewährleisten, nochmals zu betonen. Dabei hat der Gerichtshof zunächst klargestellt, dass die Mitgliedstaaten sicherzustellen haben, dass die Steuerpflichtigen die aus dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem folgenden Verpflichtungen beachten. Wenngleich der Gerichtshof den Mitgliedstaaten bei dem Einsatz der ihnen zu Gebote stehenden Mittel einen gewissen Spielraum eingeräumt hat, hat er zugleich betont, dass dieser Gestaltungsspielraum durch die Verpflichtung begrenzt ist, eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union zu garantieren und bei der Behandlung der Steuerpflichtigen keine bedeutsamen Unterschiede zu schaffen [60]. Mit dieser Feststellung hat der Gerichtshof im Ergebnis ausdrücklich bestätigt, dass sich aus den Verpflichtungen hinsichtlich der Zurverfügungstellung der Mehrwertsteuereigenmittel durch die Mitgliedstaaten auch konkrete Verpflichtungen im Kontext der Mehrwertsteuererhebung durch diese Mitgliedstaaten ergeben können.

114. Zusammenfassend stelle ich somit fest, dass die Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 der ordnungsgemäßen Festsetzung der Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten dient, wobei Mehrwertsteuerhinterziehung und Mehrwertsteuerbetrug zurückgedrängt und folglich die nationalen Mehrwertsteuereinnahmen erhöht werden sollten. Unter besonderer Berücksichtigung des Umstands, dass der Gerichtshof den unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten und den Mehrwertsteuereigenmitteln der Union in ständiger Rechtsprechung bestätigt, kann nicht sinnvoll bestritten werden, dass die Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 einen ausreichend unmittelbaren Bezug zu den Einnahmen der Union aufweist. Weil diese Zusammenarbeit zudem in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt, ist sie einer Prüfung durch den Rechnungshof grundsätzlich zugänglich.

115. Nach alledem komme ich zu dem Ergebnis, dass die in Rede stehende Prüfung der Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 als eine grundsätzlich in die Prüfungsbefugnisse des Rechnungshofs fallende Prüfung im Bereich der Einnahmen der Union im Sinne des Art. 248 Abs. 1 und 2 EG sowie des Art. 140 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1605/2002 zu werten ist.

2. Zur Beachtung des Subsidiaritäts- und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

116. Vor dem Hintergrund der Feststellung, dass der Rechnungshof zur Durchführung der in Rede stehenden Prüfung befugt war, ist nunmehr zu untersuchen, ob er diese

60 — Urteil vom 17. Juli 2008, Kommission/Italien (C-132/06, Slg. 2008, I-5457, Randnrn. 37 ff.).

Prüfungskompetenz auch unionsrechtgemäß ausgeübt hat. Dazu werde ich zunächst prüfen, ob die in Rede stehende Prüfung mit dem Subsidiaritätsgrundsatz vereinbar ist. Sodann werde ich mich der Verhältnismäßigkeit dieser Prüfung zuwenden.

a) Zur Beachtung des Subsidiaritätsgrundsatzes

117. Weil der Rechnungshof mit der in Rede stehenden Prüfung nicht in einem Bereich tätig wird, der in den Bereich der ausschließlichen Zuständigkeiten der Union fällt, hat er bei der Durchführung dieser Prüfung den Subsidiaritätsgrundsatz zu beachten [61]. Der Akte lassen sich allerdings keine Elemente entnehmen, die auf eine Verletzung dieses Grundsatzes durch den Rechnungshof im Kontext der in Rede stehenden Prüfung schließen lassen könnten.

118. Im Rahmen der Vorbereitung der Prüfung hat der Rechnungshof der Bundesrepublik Deutschland mitgeteilt [62], er wolle untersuchen, ob die an der Prüfung beteiligten Mitgliedstaaten die administrativen und organisatorischen Strukturen zur Sicherstellung der von der Verordnung Nr. 1798/2003 vorgesehenen Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden eingerichtet hatten. Darüber hinaus wollte der Rechnungshof anhand des Beispiels mehrerer konkreter Austauschersuchen den praktischen Ablauf des in den Art. 5 ff. geregelten „Informationsaustauschs auf Ersuchen“ zwischen den zuständigen Behörden der an der Prüfung beteiligten Mitgliedstaaten untersuchen und auswerten.

119. Konfrontiert mit den Bedenken der deutschen Regierung hat der Rechnungshof in einem Schreiben vom 9. November 2006 an den Bundesminister der Finanzen [63] erläutert, es sei die Prüfung von Stichproben von im Jahr 2005 vom zentralen Verbindungsbüro gestellten Auskunftsersuchen und von aus anderen Mitgliedstaaten eingegangenen Auskunftsersuchen vorgesehen, um die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Falle von Auskunftsersuchen in der Praxis zu bewerten. Die eigentlichen materiellen Geschäfte einschließlich der Steuerfestsetzung, soweit sie sich aus den zu prüfenden Unterlagen ersehen ließen, seien nicht Gegenstand der Prüfung. Geprüft werde vielmehr die Effizienz und Effektivität der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden. Aus den Ergebnissen der Prüfung sollten Rückschlüsse im Hinblick auf eine wirksamere Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehung und -betrug gezogen werden.

120. Unter besonderer Berücksichtigung der grenzüberschreitenden Aspekte des Prüfungsgegenstands, des Prüfungsverfahrens sowie der Prüfungsziele ist unmittelbar

61 — Siehe Nrn. 79 ff. dieser Schlussanträge.

62 — Für eine Übersicht des Schriftverkehrs zwischen dem Rechnungshof und der Bundesrepublik Deutschland siehe Nrn. 14 ff. dieser Schlussanträge.

63 — Als Anlage 4 der Klageschrift beigefügt.

ersichtlich, dass die in Rede stehende Prüfung weder von den nationalen Rechnungshöfen noch von anderen nationalen Prüfinstanzen sinnvoll vorbereitet und ausgeführt werden konnte.

121. Auch das in Art. 35 der Verordnung Nr. 1798/2003 vorgesehene Verfahren zur Prüfung und Bewertung dieser Verordnung durch die Kommission im Zusammenwirken mit den Mitgliedstaaten stellt in diesem Zusammenhang keine vollwertige Alternative zu einer Überprüfung der Zusammenarbeit der betreffenden Verwaltungsbehörden durch den Rechnungshof dar. Denn das in Art. 35 der Verordnung Nr. 1798/2003 vorgesehene Verfahren ermöglicht wohl kaum eine zentralisierte und systematische Überprüfung und Bewertung der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit zwischen den verschiedenen nationalen Verwaltungsbehörden, wobei u. a. der relevante Informationsaustausch anhand mehrerer Stichproben kontrolliert und ausgewertet wird.

122. Nach alledem komme ich zu dem Ergebnis, dass der Subsidiaritätsgrundsatz der Durchführung der vorliegend in Rede stehenden Prüfung durch den Rechnungshof nicht entgegensteht.

b) Zur Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

123. Mit der vorliegend in Rede stehenden Prüfung wollte der Rechnungshof die strukturellen sowie auch die praktischen Aspekte der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 auswerten, um daraus Schlussfolgerungen im Hinblick auf eine wirksamere Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehung und -betrug zu ziehen. Ziel dieser Prüfung war es, zu beurteilen, ob der Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten zeitnah und wirksam erfolgt und ob zur Unterstützung der Verwaltungszusammenarbeit angemessene Verwaltungsstrukturen und -verfahren vorhanden sind [64].

124. Aus dieser Umschreibung der Prüfungsziele sowie aus den in der Akte enthaltenen Informationen geht hervor, dass der Rechnungshof die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Wesentlichen auf der Grundlage der — in Art. 248 Abs. 2 EG vorgegebenen — Prüfungsmaßstäbe der „Rechtmäßigkeit“ sowie der „Wirtschaftlichkeit“ zu überprüfen beabsichtigte [65].

125. Besonders aufschlussreich ist in diesem Zusammenhang das dem Bundesrechnungshof am 7. September 2006 übermittelte Besuchsprogramm, in dem der Rechnungshof die Themengebiete aufzählte, die im Rahmen des beim zentralen Verbindungsbüro

64 — So ausdrücklich Sonderbericht Nr. 8/2007, Randnr. 12.
65 — Siehe dazu Nrn. 93 ff. dieser Schlussanträge.

geplanten Audit-Besuchs erörtert werden sollten [66]. Aus diesem Besuchsprogramm geht insbesondere hervor, dass der Rechnungshof einerseits im Rahmen einer Überprüfung der Rechtmäßigkeit kontrollieren wollte, ob die Bundesrepublik Deutschland in Erfüllung der Vorgaben der Verordnung Nr. 1798/2003 ein zentrales Verbindungsbüro eingerichtet hat und ob der Informationsaustausch zwischen den Verwaltungsbehörden den Anforderungen dieser Verordnung entspricht. Andererseits wollte der Rechnungshof im Rahmen einer Überprüfung der Wirtschaftlichkeit untersuchen, ob es Möglichkeiten gibt, die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden effizienter zu gestalten.

126. Im Rahmen der so ausgestalteten Untersuchung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden hat der Rechnungshof den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten. Dieser Grundsatz erfordert insbesondere, dass die einzelnen Prüfungshandlungen zur Erreichung der Prüfungsziele *geeignet*, *erforderlich* und *angemessen* sind [67].

127. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine Maßnahme zur Erreichung des geltend gemachten Ziels *geeignet*, wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen [68]. Eine Maßnahme ist *erforderlich*, wenn sie unter mehreren für die Erreichung des verfolgten Ziels geeigneten Maßnahmen diejenige ist, die am wenigsten belastend für das betroffene Interesse oder das betroffene Rechtsgut ist [69]. Eine *unangemessene* Einschränkung der betroffenen Interessen oder Rechtsgüter liegt dann vor, wenn die Maßnahme trotz ihres Beitrags zur Erreichung der mit ihr verfolgten rechtmäßigen Ziele zu einem übermäßig starken Eingriff in diese Interessen oder Rechtsgüter führt.

128. Hinsichtlich der *Geeignetheit* der in Rede stehenden Prüfung, die mit ihr verfolgten Ziele zu erreichen, steht meines Erachtens fest, dass die Prüfungshandlungen des Rechnungshofs darauf gerichtet waren, die strukturellen sowie auch die praktischen Aspekte der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden einer kohärenten und systematischen Überprüfung zu unterziehen. Demnach ist die Prüfung zur Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels, den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten sowie die dazu vorhandenen Verwaltungsstrukturen und -verfahren im Hinblick auf ihre Rechtmäßigkeit und ihre Wirtschaftlichkeit auszuwerten, geeignet.

129. Meiner Auffassung nach sind die Prüfungshandlungen des Rechnungshofs auch *erforderlich*, um diese Prüfungsziele zu erreichen. Es ist insbesondere nicht ersichtlich, in welcher Weise eine weniger tiefgehende Prüfung der nationalen Finanzverwaltungen

66 — Als Anlage dem Streithilfeschriftsatz des Rechnungshofs beigefügt. Siehe Nrn. 15 f. dieser Schlussanträge.

67 — Siehe Nrn. 91 f. dieser Schlussanträge.

68 — Vgl. Urteile vom 11. März 2010, Attanasio Group (C-384/08, Slg. 2010, I-2055, Randnr. 51), und vom 17. November 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Slg. 2009, I-10821, Randnr. 42).

69 — Urteil vom 11. Juli 1989, Schräder (265/87, Slg. 1989, 2237, Randnr. 21).

sowie der einzelnen Verfahrensabläufe die angestrebten Erkenntnisse hätte liefern können.

130. Im Rahmen der Kontrolle der *Angemessenheit* der in Rede stehenden Prüfung ist insbesondere zu untersuchen, ob die Prüfungshandlungen des Rechnungshofs zu einem übermäßig starken Eingriff in die Kompetenzsphäre der betroffenen Mitgliedstaaten geführt haben.

131. Mit der in Rede stehenden Prüfung wollte der Rechnungshof einerseits kontrollieren, ob die Bundesrepublik Deutschland in Erfüllung der Vorgaben der Verordnung Nr. 1798/2003 ein zentrales Verbindungsbüro eingerichtet hat und ob der Informationsaustausch zwischen den Verwaltungsbehörden den Anforderungen dieser Verordnung entspricht. Andererseits wollte der Rechnungshof untersuchen, ob es Möglichkeiten gibt, die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden effizienter zu gestalten. Wenngleich diese Überprüfung der Wirtschaftlichkeit konkreter Verwaltungsabläufe auch eine kritische Auseinandersetzung mit der nationalen Verwaltungsautonomie unterfallenden Entscheidungen der Mitgliedstaaten beinhaltet, enthält die Akte keine Informationen, die die einzelnen Prüfungshandlungen im Gesamtkontext der in Rede stehenden Überprüfung als unangemessen erscheinen lassen könnten.

132. Diese Überlegungen zur Verhältnismäßigkeit des Handelns des Rechnungshofs im Kontext der in Rede stehenden Prüfung lassen sich veranschaulichen anhand einer Analyse der Kritik der deutschen Regierung an einzelnen Feststellungen des Rechnungshofs in seinem Sonderbericht Nr. 8/2007.

133. Nach Auffassung der deutschen Regierung enthält der Sonderbericht Nr. 8/2007 Beurteilungen der organisatorischen und kompetenzrechtlichen Ausgestaltung der Finanzverwaltungen in den einzelnen Mitgliedstaaten, die einen unvertretbaren und somit unverhältnismäßigen Eingriff in die mitgliedstaatlichen Kompetenzen darstellen. In diesem Zusammenhang beanstandet die deutsche Regierung insbesondere, dass der Rechnungshof in den Randnrn. 38 ff. seines Sonderberichts auf die Organisationsstruktur der zentralen Verbindungsbüros in den untersuchten Mitgliedstaaten eingegangen ist und dabei u. a. festgestellt hat, dass die Aufgaben des deutschen zentralen Verbindungsbüros auf drei Stellen des Bundeszentralamts für Steuern aufgeteilt seien, von denen eine ihren Sitz in Bonn und die beiden anderen ihren Sitz in Saarlouis haben [70]. Die deutsche Regierung bemängelt zudem, dass der Rechnungshof in den Randnrn. 22 f. des Sonderberichts feststellt, dass die Mitgliedstaaten von den durch die Verordnung Nr. 1798/2003

70 — Wenngleich die Bundesrepublik Deutschland dem Rechnungshof die Mitarbeit an der in Rede stehenden Prüfung verweigert hat, enthält der Sonderbericht Nr. 8/2007 auch Aussagen und Bemerkungen hinsichtlich des deutschen zentralen Verbindungsbüros und seiner Wirkung. Diese beruhen auf Feststellungen aufgrund von Prüfbesuchen in den anderen Mitgliedstaaten, im Zuge von Prüfbesuchen bei der Kommission gesammelten Informationen sowie auf öffentlich zugänglichen Berichten; siehe Nr. 22 dieser Schlussanträge.

optional eingeräumten Dezentralisierungsmöglichkeiten nicht hinreichend Gebrauch gemacht hätten.

134. Diese Kritik der deutschen Regierung an der Verhältnismäßigkeit des Handelns des Rechnungshofs überzeugt nicht.

135. Wenngleich die deutsche Regierung zutreffend hervorhebt, dass der Rechnungshof mit seinen Analysen der organisatorischen und kompetenzrechtlichen Ausgestaltung der nationalen Finanzverwaltungen Entscheidungen der betreffenden Mitgliedstaaten überprüft hat, die unionsrechtlich nicht beanstandet werden können, lässt sich daraus nicht folgern, dass der Rechnungshof die ihm zustehenden Prüfungskompetenzen in unverhältnismäßiger Weise ausgeübt haben soll.

136. Dazu ist insbesondere hervorzuheben, dass mit den Aussagen zur fehlenden Dezentralisierung erklärt werden soll, wieso die Möglichkeiten des Informationsaustauschs zwischen den Mitgliedstaaten gemäß Art. 5 der Verordnung Nr. 1798/2003 nicht besonders intensiv genutzt werden [71]. Die Analyse der Organisationsstruktur des deutschen zentralen Verbindungsbüros erfolgt wiederum im Rahmen der Aufarbeitung der Feststellung, dass die Hälfte der Auskunftsersuchen gemäß Art. 5 der Verordnung Nr. 1798/2003 verspätet beantwortet werden [72]. Dazu stellt der Rechnungshof fest, dass in einigen Mitgliedstaaten, die eine hohe Anzahl verspäteter Antworten aufweisen, eine komplizierte Organisationsstruktur zu Verspätungen beitrage und Überwachungsprobleme verursachen könne [73]. Als Beispiele für Mitgliedstaaten mit einer komplizierten Organisationsstruktur wird auf Italien, die Niederlande sowie auch Deutschland verwiesen [74].

137. Aus dieser Darstellung geht unmittelbar hervor, dass die von der deutschen Regierung beanstandete Analyse der organisatorischen und kompetenzrechtlichen Ausgestaltung der nationalen Finanzverwaltungen in kohärenter und systematischer Weise dem Prüfungsziel dient, den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten sowie die dazu vorhandenen Verwaltungsstrukturen und -verfahren im Hinblick auf ihre Zweckmäßigkeit auszuwerten. Im Licht dieses Prüfungsziels sind diese Analysen des Rechnungshofs auch erforderlich, um die objektiv festgestellten Unzulänglichkeiten in der Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden zu deuten und zu erklären.

138. Unter besonderer Berücksichtigung des Umstands, dass die von der deutschen

71 — Randnrn. 19 ff. des Sonderberichts Nr. 8/2007.

72 — Ebd., Randnrn. 24 ff.

73 — Ebd., Randnr. 38.

74 — Ebd., Randnrn. 39 bis 41.

Regierung beanstandeten Feststellungen des Rechnungshofs Teil einer Wirtschaftlichkeitsprüfung bilden, wobei der Rechnungshof an verschiedenen Stellen die Unionsrechtmäßigkeit der kritisierten Entscheidungen hervorhebt [75] und dadurch verdeutlicht, dass sich aus diesen Analysen kein unionsrechtlicher Vorwurf gegen die betroffenen Mitgliedstaaten ableiten lässt, stellen sie auch keinen unangemessenen Eingriff des Rechnungshofs in die Kompetenzsphäre der Mitgliedstaaten dar [76].

139. Vor diesem Hintergrund lässt sich meines Erachtens nicht abstreiten, dass auch die vom Rechnungshof im Wege einer Wirtschaftlichkeitsprüfung vorgenommene Analyse der Zuständigkeitsverteilung zwischen den einzelnen nationalen Verwaltungsdienststellen sowie der Organisationsstruktur der zentralen Verbindungsbüros verhältnismäßig ist.

140. Auf der Grundlage dieser Überlegungen komme ich zu dem Ergebnis, dass der Rechnungshof sowohl auf der Ebene der allgemeinen Konzeption als auch auf der Ebene der konkreten Ausgestaltung, der Durchführung und des Abschlusses seiner Überprüfung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eingehalten hat.

E — *Zum Verstoß der Bundesrepublik Deutschland gegen die ihr obliegenden Kooperationspflichten im Verhältnis zum Rechnungshof*

141. Wenn sich der Rechnungshof wie im vorliegenden Fall in Ausübung der ihm zustehenden Kompetenzen und unter Beachtung des Subsidiaritäts- und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zur Durchführung einer Überprüfung der Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer entschließt, sind die Mitgliedstaaten zu einer loyalen Zusammenarbeit mit dem Rechnungshof gehalten.

75 — Seine Analyse zur fehlenden Verlagerung von Zuständigkeiten auf territoriale Dienststellen leitet der Rechnungshof mit der Feststellung ein, dass es sich bei der unterbliebenen territorialen Verlagerung um eine im Rahmen der Verordnung gebotene Möglichkeit handelt (Randnr. 22 des Sonderberichts Nr. 8/2007). Die im Sonderbericht enthaltenen Aussagen zur Organisationsstruktur der zentralen Verbindungsbüros gehen nicht über die allgemeine Feststellung hinaus, dass in einigen der besuchten Mitgliedstaaten, die eine hohe Anzahl verspäteter Antworten auf Informationsersuchen aufweisen, eine komplizierte Organisationsstruktur der zentralen Verbindungsbüros zu diesen Verspätungen beiträgt.

76 — Wichtig ist somit, dass der Rechnungshof in den beanstandeten Prüfungsabschnitten die Wirtschaftlichkeit der organisatorischen und kompetenzrechtlichen Ausgestaltung der nationalen Finanzverwaltungen ausgewertet hat, nicht hingegen die Rechtmäßigkeit. Denn die Wahl des Prüfungsmaßstabs, den der Rechnungshof zur Beurteilung des mitgliedstaatlichen Handelns anlegt, wirkt sich auf die Intensität eines eventuellen Eingriffs in die Kompetenzsphäre des überprüften Mitgliedstaats aus. So ist unmittelbar ersichtlich, dass eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des mitgliedstaatlichen Handelns ein viel stärkerer Eingriff in die Kompetenzsphäre der Mitgliedstaaten sein kann als eine Überprüfung der Wirtschaftlichkeit dieses Handelns. Denn während eine Rechtmäßigkeitsprüfung durch den Rechnungshof die Frage betrifft, ob die Mitgliedstaaten ihre Kompetenzen gemäß den unionsrechtlichen Vorgaben ausgeübt haben, betrifft die Wirtschaftlichkeitsprüfung die — aus rein rechtlicher Perspektive weniger schwerwiegende — Frage, ob nationale Maßnahmen zweckmäßig sind, und zwar ungeachtet ihrer Unionsrechtkonformität.

142. Die entsprechenden Kooperationspflichten der Mitgliedstaaten ergeben sich zunächst aus den spezifischen Vorgaben des Art. 248 Abs. 3 EG[77]. Nach Unterabs. 1 von Art. 248 Abs. 3 EG wird die Prüfung anhand der Rechnungsunterlagen und erforderlichenfalls an Ort und Stelle in den Mitgliedstaaten durchgeführt, in Verbindung mit den einzelstaatlichen Rechnungsprüfungsorganen oder, wenn diese nicht über die erforderliche Zuständigkeit verfügen, mit den zuständigen einzelstaatlichen Dienststellen. Dabei haben der Rechnungshof und die einzelstaatlichen Rechnungsprüfungsorgane unter Wahrung ihrer Unabhängigkeit vertrauensvoll zusammenzuarbeiten. Nach Unterabs. 2 von Art. 248 Abs. 3 EG übermitteln die einzelstaatlichen Rechnungsprüfungsorgane oder, wenn diese nicht über die erforderliche Zuständigkeit verfügen, die zuständigen einzelstaatlichen Dienststellen dem Rechnungshof auf dessen Antrag die für die Erfüllung seiner Aufgabe erforderlichen Unterlagen oder Informationen.

143. Zusätzlich zu den ausdrücklich in Art. 248 Abs. 3 EG festgesetzten Kooperationspflichten der Mitgliedstaaten gilt darüber hinaus die allgemeine Pflicht der Mitgliedstaaten zur loyalen Zusammenarbeit mit dem Rechnungshof gemäß Art. 10 EG in Verbindung mit Art. 248 Abs. 1 und 2 EG.

77 — Für eine besonders instruktive Analyse der Vorgaben des Art. 248 Abs. 3 EG im Kontext der Durchführung von Prüfungen durch den Rechnungshof in den Mitgliedstaaten vgl. Inghelram, J., a. a. O. (Fn. 26), S. 138 ff.

144. Auch die auf der Grundlage des Art. 279 EG erlassene Verordnung Nr. 1605/2002 enthält in diesem Zusammenhang Vorgaben hinsichtlich der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten und dem Rechnungshof. So bestimmt Art. 140 Abs. 2 dieser Verordnung u. a., dass die Prüfung in den Mitgliedstaaten im Benehmen mit den einzelstaatlichen Rechnungsprüfungsorganen oder, wenn diese nicht über die erforderliche Kompetenz verfügen, mit den zuständigen einzelstaatlichen Stellen erfolgt, und dass der Rechnungshof und die einzelstaatlichen Rechnungsprüfungsorgane unter Wahrung ihrer Unabhängigkeit vertrauensvoll zusammenarbeiten.

145. Im Licht dieser unionsrechtlichen Vorgaben ist die Weigerung des deutschen zentralen Verbindungsbüros, des Bundesfinanzministeriums sowie des Bundesrechnungshofs, dem Rechnungshof die in Rede stehende Prüfung zu ermöglichen und ihn dabei zu unterstützen, wie von der Kommission in ihrer Klageschrift vorgetragen, als ein Verstoß der Bundesrepublik Deutschland gegen Art. 10 EG in Verbindung mit Art. 248 Abs. 1 und 2 EG, Art. 248 Abs. 3 EG und Art. 140 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1605/2002 zu werten.

146. Mit ihrer Klage rügt die Kommission allerdings auch einen Verstoß der Bundesrepublik Deutschland gegen Art. 142 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1605/2002, nach dem die Kommission, die anderen Organe, die mit der Bewirtschaftung von Unionseinnahmen und

-ausgaben betrauten Einrichtungen sowie die Endempfänger von Zahlungen zulasten des Haushalts dem Rechnungshof jegliche Unterstützung gewähren und ihm alle Auskünfte erteilen, die er zur Wahrnehmung seiner Aufgaben benötigt.

147. Dem Sachverhalt nach kann dieser Klagegrund nur in dem Sinne verstanden werden, dass mit der Bewirtschaftung von Unionseinnahmen betraute Einrichtungen dem Rechnungshof die loyale Zusammenarbeit verweigert haben sollten. Die Kommission hat allerdings nicht verdeutlicht, welche deutschen Einrichtungen im Kontext des Prüfbegehrens des Rechnungshofs als „mit der Bewirtschaftung von Unionseinnahmen betraute Einrichtungen" eingeordnet werden könnten. Unter besonderer Berücksichtigung des Umstands, dass die Mehrwertsteuer trotz der Harmonisierung in diesem Bereich als eine nationale Steuer zu werten ist, die grundsätzlich nach den innerstaatlichen Vorschriften erhoben wird [78], können in diesem Zusammenhang weder das zentrale Verbindungsbüro noch das Bundesfinanzministerium ohne Weiteres als Einrichtungen eingeordnet werden, die mit Unionseinnahmen betraut sind.

148. Weil es im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 258 AEUV der Kommission obliegt, die behauptete Vertragsverletzung nachzuweisen und dem Gerichtshof alle Anhaltspunkte zur Beurteilung des Falles zu liefern [79], und die Kommission dieser Darlegungs- und Beweispflicht hinsichtlich des gerügten Verstoßes gegen Art. 142 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1605/2002 nicht nachgekommen ist, ist dieser Klagegrund als unbegründet zurückzuweisen.

VIII — Zusammenfassung

149. Zusammenfassend komme ich zu dem Ergebnis, dass der Rechnungshof gemäß Art. 248 Abs. 1 und 2 EG sowie Art. 140 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1605/2002 zur Überprüfung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gemäß der Verordnung Nr. 1798/2003 befugt ist. Bei der Ausübung dieser Prüfungskompetenz hat der Rechnungshof sowohl den Subsidiaritätsgrundsatz als auch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachtet. Demnach war die Bundesrepublik Deutschland gemäß Art. 248 Abs. 3 EG, Art. 10 EG in Verbindung mit Art. 248 Abs. 1 und 2 EG sowie gemäß Art. 140 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1605/2002 gehalten, dem Rechnungshof die Durchführung dieser Prüfung zu ermöglichen und ihn

78 — Siehe Nr. 57 dieser Schlussanträge.

79 — Vgl. Urteile vom 29. April 2010, Kommission/Deutschland (C-160/08, in Fn. 25 angeführt, Randnr. 116), vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland (C-246/08, Slg. 2009, I-10605, Randnr. 52), vom 6. Oktober 2009, Kommission/Schweden (C-438/07, Slg. 2009, I-9517, Randnr. 49), und vom 13. November 2007, Kommission/Irland (C-507/03, Slg. 2007, I-9777, Randnr. 33).

gemäß den Vorgaben dieser Bestimmungen loyal zu unterstützen.

150. Vor diesem Hintergrund ist die Weigerung des zentralen Verbindungsbüros, des Bundesfinanzministeriums und des Bundesrechnungshofs, dem Rechnungshof die Durchführung der Prüfung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zu gestatten und ihn dabei zu unterstützen, als ein Verstoß der Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 10 EG in Verbindung mit Art. 248 Abs. 1 und 2 EG, Art. 248 Abs. 3 EG und Art. 140 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1605/2002 zu werten.

IX — Kosten

151. Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung der Bundesrepublik Deutschland beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen im Wesentlichen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen. Gemäß Art. 69 § 4 der Verfahrensordnung tragen die Organe, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten.

X — Ergebnis

152. Im Hinblick auf die vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

„1. Die Bundesrepublik Deutschland hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 10 EG in Verbindung mit Art. 248 Abs. 1 und 2 EG, Art. 248 Abs. 3 EG und Art. 140 Abs. 2 der Verordnung EG Nr. 1605/2002 des Rates vom 25. Juni 2002 über die Haushaltsordnung für den Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften verstoßen, dass sie sich geweigert hat, dem Rechnungshof zu

gestatten, in Deutschland Prüfungen hinsichtlich der in der 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 geregelten Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer durchzuführen und ihn dabei zu unterstützen.

2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

3. Die Bundesrepublik Deutschland trägt die Kosten des Verfahrens.

4. Das Europäische Parlament und der Europäische Rechnungshof tragen ihre eigenen Kosten."