URTEIL DES GERICHTSHOFES
9. Juni 1992 *

In der Rechtssache C-96/91

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Daniel Calleja y Crespo, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigten, Zustellungsbevollmächtigter: Roberto Hayder, Vertreter des Juristischen Dienstes, Centre Wagner, Luxemburg-Kirchberg,

Klägerin,

gegen

Königreich Spanien, vertreten durch Alberto José Navarro González, Generaldirektor für die rechtliche und institutionelle Koordinierung in Gemeinschaftsangelegenheiten, und Abogado del Estado Gloria Calvo Díaz als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift: Spanische Botschaft, 4-6, boulevard Emmanuel Servais, Luxemburg,

Beklagter,

wegen Feststellung, daß das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/169/EWG des Rates vom 28. Mai 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr (ABl. L 133, S. 6) verstoßen hat, daß es die Entlastung von der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Reiseverkehr nur gegen Vorlage eines als „besondere Rechnung" bezeichneten, einem amtlichen Muster entsprechenden Formblatts gewährt und damit Reisende, die im Besitz einer gewöhnlichen, den spanischen Rechtsvorschriften und der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1), entsprechenden Rechnung sind, an der Ausübung dieses Rechts hindert,

erläßt

* Verfahrenssprache: Spanisch.

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten R. Joliet in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten, der Kammerpräsidenten F. Grévisse und P. J. G. Kapteyn, der Richter J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco und M. Zuleeg,

Generalanwalt: C. Gulmann
Kanzler: D. Triantafyllou, Verwaltungsrat

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der Vertreter der Parteien in der Sitzung vom 7. April 1992,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Mai 1992,

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 20. März 1991 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag Klage erhoben auf Feststellung, daß das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/169/EWG des Rates vom 28. Mai 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr (ABl. L 133, S. 6, im folgenden: Richtlinie) verstoßen hat, daß es die Entlastung von der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Reiseverkehr nur gegen Vorlage eines als „besondere Rechnung" bezeichneten, einem amtlichen Muster entsprechenden Formblatts gewährt und damit Reisende, die im Besitz einer gewöhnlichen, den spanischen Rechtsvorschriften und der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im folgenden: Sechste Richtlinie), entsprechenden Rechnung sind, an der Ausübung dieses Rechts hindert.

2 Die Kommission ist der Ansicht, daß die damit durch die spanische Regelung auferlegte Verpflichtung, die in den Artikeln 15 und 86 des Real decreto (Königliches Dekret) 2028/85 vom 30. Oktober 1985, letzterer geändert durch Artikel 6 des Real decreto 2105/86 vom 25. September 1986, und im Orden Ministerial (Ministerialerlaß) vom 20. Dezember 1985, geändert durch Orden Ministerial vom 5. Dezember 1986, enthalten sei, gegen Artikel 6 der Richtlinie in der durch die Richtlinie 72/230/EWG des Rates vom 12. Juni 1972 (ABl. L 139, S. 28), die Richtlinie 78/1032/EWG des Rates vom 19. Dezember 1978 (ABl. L 366, S. 28) und die Richtlinie 85/348/EWG des Rates vom 8. Juli 1985 (ABl. L 183, S. 24) geänderten Fassung verstoße.

3 Wegen weiterer Einzelheiten der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen und nationalen Bestimmungen, des Verfahrensablaufs und des Vorbringens der Parteien wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt wird im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

4 Die Richtlinie 69/169 sah in den Artikeln 1 und 2 vor, daß Waren, die im persönlichen Gepäck der Reisenden eingeführt werden, von der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr befreit werden, sofern die Einfuhr keinen kommerziellen Charakter hat und der Gesamtwert dieser Waren bestimmte Grenzen nicht übersteigt, die davon abhängen, ob es sich um Reiseverkehr zwischen Drittländern und der Gemeinschaft oder um Reiseverkehr zwischen den Mitgliedstaaten handelt. Nach Artikel 6 dieser Richtlinie hatten die Mitgliedstaaten geeignete Maßnahmen zu treffen, um zu verhindern, daß denjenigen, die von der Steuerbefreiung bei der Einfuhr Gebrauch gemacht haben, steuerliche Entlastungen bei der Ausfuhr gewährt werden.

5 In Anbetracht der technischen Schwierigkeiten, die bei der Anwendung von Artikel 6 auftraten, und zur Vermeidung von Fällen der Doppelbesteuerung wurde schrittweise ein System zur steuerlichen Entlastung bei der Ausfuhr auf der Einzelhandelsstufe geschaffen. So wurde den Mitgliedstaaten in Artikel 4 der Richtlinie 72/230 die Möglichkeit eingeräumt, in bezug auf die Verkäufe auf der Einzelhandelsstufe unter bestimmten Voraussetzungen die steuerliche Entlastung von den Umsatzsteuern für Waren zu gestatten, die im persönlichen Gepäck der Reisenden mitgeführt werden, die aus einem Mitgliedstaat ausreisen. Durch Artikel 3 der Richtlinie 78/1032 wurde diese Möglichkeit dann in eine Verpflichtung für die Mitgliedstaaten umgewandelt.

6 In seiner gegenwärtigen Fassung, die sich aus diesen verschiedenen Vorschriften und einer zusätzlichen Klarstellung durch Artikel 1 Nr. 3 der Richtlinie 85/348 ergibt, hat Artikel 6 der Richtlinie fünf Absätze, von denen drei wie folgt lauten:

„(2) Unbeschadet der Regelung, die bei Verkäufen in den unter Zollaufsicht stehenden Verkaufseinrichtungen der Flughäfen und bei Verkäufen an Bord der Flugzeuge anwendbar ist, treffen die Mitgliedstaaten in bezug auf die Verkäufe auf der Einzelhandelsstufe in den Fällen und unter den Voraussetzungen, die in den Absätzen 3 und 4 näher bezeichnet sind, die erforderlichen Maßnahmen für eine steuerliche Entlastung von den Umsatzsteuern für Warenlieferungen, die im persönlichen Gepäck der Reisenden mitgeführt werden, die aus einem Mitgliedstaat ausreisen. Eine steuerliche Entlastung von den Sonderverbrauchsteuern ist nicht zulässig.

(3) Für Reisende, deren Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt außerhalb der Gemeinschaft gelegen ist, kann jeder Mitgliedstaat die Begrenzungen und Bedingungen für die Anwendung der steuerlichen Entlastung festlegen.

Für Reisende mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat ist die steuerliche Entlastung nur für die Gegenstände zulässig, deren einzelner Wert, Steuern inbegriffen, den in Artikel 2 Absatz 1 festgesetzten Betrag übersteigt.

Die Mitgliedstaaten können ihre Gebietsansässigen von der steuerlichen Entlastung ausnehmen.

(4) Voraussetzung für die steuerliche Entlastung ist

a) in den Fällen des Absatzes 3 Unterabsatz 1 die Vorlage eines Exemplars der Rechnung oder eines statt dessen ausgestellten Belegs, das mit einem die Ausfuhr der Ware bescheinigenden Sichtvermerk der Zollbehörde des Mitgliedstaats der Ausfuhr versehen ist;

b) in den Fällen des Absatzes 3 Unterabsatz 2 die Vorlage eines Exemplars der Rechnung oder eines statt dessen ausgestellten Belegs, das mit einem Sichtvermerk der Zollbehörde des Mitgliedstaats der endgültigen Einfuhr oder einer anderen, auf dem Gebiet der Umsatzsteuern zuständigen Behörde dieses Mitgliedstaats versehen ist, woraus sich ergibt, daß die Umsatzsteuer erhoben worden ist oder erhoben wird."

7 Die Kommission ist der Ansicht, daß die spanische Regelung, die die steuerliche Entlastung von der Mehrwertsteuer im Reiseverkehr von der Verwendung eines besonderen, einem amtlichen Muster entsprechenden Dokuments abhängig mache, gegen Artikel 6 Absatz 4 der Richtlinie verstoße, der die Entlastung allein von der „Vorlage eines Exemplars der Rechnung oder eines statt dessen ausgestellten Belegs" abhängig mache. Diese Regelung schränke unter Verletzung der Zielsetzung der Richtlinie die Ausübung eines vom Gemeinschaftsgesetzgeber eingeräumten Rechts ein, stehe außer Verhältnis zu dem angeblich verfolgten Kontrollzweck und schaffe neben weiteren Folgen die Gefahr einer Doppelbesteuerung im Gebiet der Gemeinschaft.

8 Das Königreich Spanien macht geltend, daß die Sechste Richtlinie, die für die Harmonisierung der Bestimmungen über die Mehrwertsteuer von grundlegender Bedeutung sei, den Mitgliedstaaten die Befugnis gebe, insbesondere in bezug auf die Art und Weise der Rechnungsstellung bestimmte zur Kontrolle der Erhebung der Steuer erforderliche Vorschriften aufzustellen. Die von der Kommission angegriffene Regelung, die nur die Prüfung erleichtern solle, ob die nach der Richtlinie für die Entstehung des Anspruchs auf steuerliche Entlastung erforderlichen Voraussetzungen vorlägen, überschreite die dadurch vom Gemeinschaftsrecht gezogenen Grenzen nicht und verletze in keiner Weise die den Mitgliedstaaten durch die Richtlinie auferlegte Erfolgspflicht.

9 Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

10 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes verbleibt den Mitgliedstaaten in dem von der Richtlinie 69/169 erfaßten Bereich nur die ihnen in der Richtlinie

und in den sie ändernden Richtlinien selbst eingeräumte begrenzte Zuständigkeit (Urteile vom 7. Juli 1981 in der Rechtssache 158/80, Rewe, Slg. 1981, 1805, Randnr. 36, vom 14. Februar 1984 in der Rechtssache 278/82, Rewe, Slg. 1984, 721, Randnr. 31, vom 12. Juni 1990 in der Rechtssache C-158/88, Kommission/Irland, Slg. 1990, I-2367, Randnr. 7, und vom 6. Dezember 1990 in der Rechtssache C-208/88, Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4445, Randnr. 7).

11 Die Richtlinie enthält jedoch keine Bestimmung, die den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gibt, zur Gewährung der steuerlichen Entlastung für Waren, die im persönlichen Gepäck der Reisenden mitgeführt werden, die Vorlage eines besonderen Beweisdokuments zu verlangen, während Artikel 6 Absatz 4 lediglich die Vorlage einer Rechnung oder eines statt dessen ausgestellten Belegs vorschreibt. Diese Bestimmung, die die technischen Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf steuerliche Entlastung näher regelt, sieht nämlich eindeutig zwei Möglichkeiten für die Reisenden vor, die von der Steuererstattung Gebrauch machen wollen. Sie kann daher nicht dahin ausgelegt werden, daß sie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eröffnet, die Ausübung dieses Rechts auf Personen zu beschränken, die im Besitz einer besonderen Rechnung sind.

12 Es trifft zu, daß die Sechste Richtlinie in Artikel 22, der den Pflichten der Mehrwertsteuerschuldner im inneren Anwendungsbereich gewidmet ist und u. a. die Art und Weise der Rechnungsstellung betrifft, eine Bestimmung enthält, die es den Mitgliedstaaten ermöglicht, Pflichten aufzustellen, die in der Richtlinie nicht vorgesehen sind. Denn nach Artikel 22 Absatz 8 „können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden". Wie der Gerichtshof in einem von beiden Parteien zitierten Urteil ausgeführt hat, darf diese Befugnis aber nur ausgeübt werden, soweit dies erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern; außerdem darf die vorgeschriebene Art und Weise der Rechnungsstellung die Ausübung des sonst vorgesehenen Rechts zum Vorsteuerabzug nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Urteil vom 14. Juli 1988 in den verbundenen Rechtssachen 123/87 und 330/87, Jeunehomme, Slg. 1988, 4517, Randnrn. 15 bis 17).

13 Im vorliegenden Fall verstößt das für die Inanspruchnahme der in Artikel 6 der Richtlinie vorgesehenen steuerlichen Entlastung aufgestellte Erfordernis einer besonderen Rechnung nicht nur aus den oben in Randnummer 11 dargelegten Gründen gegen diese Bestimmung. Ein solches Erfordernis überschreitet auch die

Grenze dessen, was zur Überprüfung der Erhebung der Steuer erforderlich ist, und kann die Ausübung des Rechts auf steuerliche Entlastung sehr erschweren und zu Doppelbesteuerungen führen, während die fraglichen Bestimmungen dies gerade verhindern sollen.

14 Zum einen ermöglichen, wie die Kommission zu Recht festgestellt hat, die Bestimmungen über die Art und Weise der Rechnungsstellung im Rahmen der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung in Verbindung mit denjenigen, die die Erlangung der Steuererstattung im Reiseverkehr von einem Sichtvermerk der Zollbehörde abhängig machen, den zuständigen Behörden eine wirksame Überprüfung der Voraussetzungen für die Ausübung des dem Reisenden gewährten Rechts auf steuerliche Entlastung, ohne daß es erforderlich wäre, ein besonderes Beweisdokument zu verlangen. Nach den erstgenannten Bestimmungen muß nämlich jede Rechnung die meisten der in diesem Dokument aufgeführten Angaben enthalten, mit Ausnahme der Angaben über den Bestimmungsort der gekauften Gegenstände und ihre Vorlage bei der Zollbehörde. Die letztgenannten Bestimmungen verpflichten den Reisenden gerade dazu, die gekauften Gegenstände entweder bei der Ausfuhr, falls er in einem Drittland wohnt, oder bei der Einfuhr, falls er in einem Mitgliedstaat der Gemeinschaft wohnt, der Zollbehörde vorzulegen, um den zur Vornahme der steuerlichen Entlastung erforderlichen Sichtvermerk zu erlangen.

15 Zum anderen ergibt sich aus den Begründungserwägungen der Richtlinie 78/1032, daß die an Artikel 6 der Richtlinie vorgenommenen Änderungen der Harmonisierung der Regelung über die auf der Einzelhandelsstufe geltende steuerliche Entlastung dienten, um Fälle der Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Tatsache, daß es für Reisende mit Wohnsitz in anderen Mitgliedstaaten unmöglich sein kann, in Spanien die steuerliche Entlastung zu erlangen, führt jedoch im Gebiet der Gemeinschaft zu einer Doppelbesteuerung von Gegenständen, deren Wert den festgelegten Freibetrag übersteigt und die im Mitgliedstaat der endgültigen Einfuhr mit Mehrwertsteuer belastet sind.

16 Selbst wenn sich schließlich, wie das Königreich Spanien geltend macht, jeder Gewerbetreibende oder ganz allgemein jeder Mehrwertsteuerpflichtige ohne Schwierigkeiten das amtliche Muster der nach den fraglichen nationalen Rechtsvorschriften vorgeschriebenen besonderen Rechnung verschaffen kann, wenn er dies wünscht, ist der betroffene Reisende selbst keineswegs sicher, daß ihm eine Rechnung nach diesem amtlichen Muster ausgestellt wird. Möglicherweise verfügt der Steuerpflichtige nämlich nicht über das amtliche Muster oder hält es für einfacher, eine gewöhnliche Rechnung auszustellen. In diesem Fall wird die Ausübung des Rechts auf steuerliche Entlastung durch den Reisenden entgegen der Zielsetzung der Richtlinie unmöglich gemacht.

17 Folglich ist festzustellen, daß das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/169/EWG des Rates vom 28. Mai 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr verstoßen hat, daß es die Entlastung von der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Reiseverkehr nur gegen Vorlage eines als „besondere Rechnung" bezeichneten, einem amtlichen Muster entsprechenden Formblatts gewährt und damit Reisende, die im Besitz einer gewöhnlichen, den spanischen Rechtsvorschriften und der Sechsten Richtlinie entsprechenden Rechnung sind, an der Ausübung dieses Rechts hindert.

Kosten

18 Gemäß Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Königreich Spanien mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

für Recht erkannt und entschieden:

1) **Das Königreich Spanien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/169/EWG des Rates vom 28. Mai 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr verstoßen, daß es die Entlastung von der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Reiseverkehr nur gegen Vorlage eines als „besondere Rechnung" bezeichneten, einem amtlichen Muster entsprechenden Formblatts gewährt und damit Reisende, die im Besitz einer gewöhnlichen, den spanischen Rechtsvorschriften und der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, der**

Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, entsprechenden Rechnung sind, an der Ausübung dieses Rechts hindert.

2) Das Königreich Spanien trägt die Kosten des Verfahrens.

Joliet Grévisse Kapteyn

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias Díez de Velasco Zuleeg

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 9. Juni 1992.

Der Kanzler

J.-G. Giraud

Für den Präsidenten
der Kammerpräsident

R. Joliet