faßten Bereich nur die ihnen in der Richtlinie selbst eingeräumte begrenzte Zuständigkeit verbleibt, nämlich auf keine Bestimmung der Richtlinie stützen, um die Vorlage eines besonderen Beweisdokuments zu verlangen, während Artikel 6 Absatz 4 der Richtlinie lediglich die Vorlage einer Rechnung oder eines statt dessen ausgestellten Belegs vorschreibt. Zum anderen überschreitet das genannte Erfordernis die Grenze dessen, was nach Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie 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.

SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-96/91 *

I — Rahmen des Rechtsstreits und vorprozessuales Verfahren

1. *Gemeinschaftsrechtliche Regelung*

Die 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) sah 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 Wert der Waren bestimmte Grenzen nicht übersteigt, die davon abhängen, ob es sich um innergemeinschaftlichen Reiseverkehr oder um Reiseverkehr zwischen Drittländern und der Gemeinschaft handelt. In Artikel 6 dieser Richtlinie war vorgeschrieben, daß die Mitgliedstaaten geeignete Maßnahmen zu treffen hatten, um zu verhindern, daß denjenigen, die von der Steuerbefreiung bei der Einfuhr Gebrauch gemacht haben, steuerliche Entlastungen bei der Ausfuhr gewährt werden.

Dieses System des Verbots steuerlicher Entlastungen bei der Ausfuhr wurde in Anbetracht der mit ihm verbundenen technischen Schwierigkeiten und zur Vermeidung von Fällen der Doppelbesteuerung schrittweise liberalisiert. So wurde den Mitgliedstaaten in Artikel 4 der Richtlinie 72/230/EWG des Rates vom 12. Juni 1972 (ABl. L 139, S. 28) 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/EWG des Rates vom 19. Dezember 1978 (ABl. L 366, S. 28) wurde diese Möglichkeit dann in eine Verpflichtung für die Mitgliedstaaten umgewandelt.

* Verfahrenssprache: Spanisch.

In seiner gegenwärtigen Fassung schließlich, die sich aus diesen verschiedenen Vorschriften und einer zusätzlichen Klarstellung durch Artikel 1 Nr. 3 der Richtlinie 85/348/EWG des Rates vom 8. Juli 1985 (ABl. L 183, S. 24) ergibt, regelt Artikel 6 der Richtlinie in drei seiner Absätze die steuerliche Entlastung von Waren, die im persönlichen Gepäck der Reisenden mitgeführt werden, die aus einem Mitgliedstaat ausreisen.

Artikel 6 Absatz 2 erlegt den Mitgliedstaaten eine Erfolgspflicht auf, die darin besteht, diese steuerliche Entlastung unter den in den Absätzen 3 und 4 genannten Voraussetzungen zu gestatten.

Gemäß Artikel 6 Absatz 3 ist die steuerliche Entlastung in je nach der Person des Reisenden unterschiedlichen Begrenzungen zulässig:

— Für Reisende, deren Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt außerhalb der Gemeinschaft gelegen ist, kann jeder Mitgliedstaat die Begrenzungen 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 Wert die Höhe des für den innergemeinschaftlichen Reiseverkehr festgesetzten Freibetrags übersteigt; dieser Freibetrag wurde durch die Richtlinie 88/664/EWG des Rates vom 21. Dezember 1988 (ABl. L 382, S. 41) auf 390 ECU festgesetzt.

— Die Mitgliedstaaten können ihre Gebietsansässigen von der steuerlichen Entlastung ausnehmen.

Schließlich ist gemäß Artikel 6 Absatz 4 Voraussetzung für die steuerliche Entlastung:

a) für Reisende mit Wohnsitz in einem Drittland 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) für Reisende mit Wohnsitz in einem Mitgliedstaat die Vorlage eines solchen Dokuments, 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 Steuer erhoben worden ist oder erhoben wird.

2. *Die nationale Regelung*

Die in diesem Bereich anwendbaren spanischen Bestimmungen sind in Artikel 9 des Gesetzes 30/85 vom 2. August 1985 über die Mehrwertsteuer und in mehreren Artikeln der durch das Real decreto (Königliches Dekret) 2028/85 vom 30. Oktober 1985 erlassenen Verordnung zur Anwendung dieses Gesetzes enthalten.

Gemäß Artikel 15 dieser Verordnung ist die steuerliche Entlastung von der im Reiseverkehr erhobenen Mehrwertsteuer von der Verwendung eines als „besondere Rechnung" bezeichneten Formblatts abhängig, das dem amtlichen, vom Ministerium für Wirtschaft und Finanzen genehmigten Muster entsprechen muß.

Nach Artikel 86 der Verordnung in der durch Artikel 6 des Real decreto 2105/86 vom 25. September 1986 geänderten Fassung ist die steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr davon abhängig, daß der Steuerpflichtige, der die Lieferung der Gegenstände ausführt, eine dem amtlichen Muster entsprechende Rechnung ausstellt.

Die Rechnungsmuster wurden durch Orden Ministerial (Ministerialerlaß) vom 20. Dezember 1985 aufgestellt; anschließend wurden im Orden Ministerial vom 5. Dezember 1986 die Merkmale aufgeführt, die das zur steuerlichen Entlastung von der Mehrwertsteuer, die bei der Ausfuhr von Gegenständen erhoben wird, die die Reisenden mitführen, erforderliche Dokument aufweisen muß.

3. *Vorprozessuales Verfahren*

Da die Kommission der Ansicht war, daß es mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sei, die Geltendmachung des Anspruchs auf steuerliche Entlastung von der im Reiseverkehr erhobenen Mehrwertsteuer von der Verwendung eines besonderen, einem amtlichen Muster entsprechenden Dokuments abhängig zu machen, richtete sie am 29. Mai 1989 ein Schreiben an die spanische Regierung, mit dem sie diese aufforderte, sich hierzu gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag zu äußern.

Die spanischen Behörden antworteten am 21. November 1989 durch Übersendung eines Gutachtens, das zu dem Ergebnis kam, daß das Erfordernis der Vorlage einer einem amtlichen Muster entsprechenden besonderen Rechnung zur steuerlichen Entlastung von der Mehrwertsteuer im Reiseverkehr nicht gegen die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zur Harmonisierung dieser Besteuerung verstoße.

Nach Prüfung dieses Vorbringens blieb die Kommission bei ihrer Auffassung, daß ein Verstoß vorliege, und beschloß, die in Artikel 169 EWG-Vertrag vorgesehene mit Gründen versehene Stellungnahme abzugeben, die dem Königreich Spanien am 2. Juli 1990 übermittelt wurde.

Nachdem die spanischen Behörden am 5. Juli 1990 um eine Verlängerung der ihnen eingeräumten Frist zur Stellungnahme ersucht hatten, gaben sie diese schließlich am 16. Oktober 1990 in einem Schreiben ab, in dem sie ihre Ansicht bekräftigten, daß die von der Kommission beanstandete Maßnahme nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße.

II — Schriftliches Verfahren und Anträge der Parteien

Die Klage der Kommission ist am 20. März 1991 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen. Er hat die Parteien jedoch ersucht, die einschlägigen spanischen Rechtsvorschriften über die Art und Weise der Rechnungsstellung im Bereich der Mehrwertsteuer vorzulegen.

Die *Kommission* beantragt,

— festzustellen, daß das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/169 verstoßen hat, daß es die Erlangung der steuerlichen Entlastung von der Mehrwertsteuer im Reiseverkehr nur gegen Vorlage ei-

nes als „besondere Rechnung" bezeichneten, einem amtlichen Muster entsprechenden Formblatts gewährt und damit Reisenden, die im Besitz einer gewöhnlichen, den nationalen Rechtsvorschriften und der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates entsprechenden Rechnung sind, die steuerliche Entlastung verwehrt;

— dem Königreich Spanien die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

Das *Königreich Spanien* beantragt,

— die Klage als unbegründet abzuweisen;

— der Kommission die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

III — Vorbringen der Parteien

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, unter Verletzung der Zielsetzung der Richtlinie die Ausübung eines vom Gemeinschaftsgesetzgeber eingeräumten Rechts einschränke und völlig außer Verhältnis zu dem angeblich verfolgten Zweck stehe.

Da Artikel 6 Absatz 4 der Richtlinie die steuerliche Entlastung allein von der „Vorlage eines Exemplars der Rechnung oder eines statt dessen ausgestellten Belegs" abhängig mache, könne ein Mitgliedstaat nämlich keine Regelung schaffen, durch die die steuerliche Entlastung denjenigen Reisenden verwehrt werde, die über eine gewöhnliche Rechnung oder einen statt dessen ausgestellten Beleg verfügten, aber kein besonderes Dokument nach amtlichem Muster vorlegen könnten.

Da der Hauptzweck der Richtlinie darin bestehe, den Reiseverkehr durch schrittweise Vereinfachung der Grenzkontrollen zu erleichtern, und es das spezielle Ziel der fraglichen Bestimmungen sei, eine Harmonisierung der Regelung über die auf der Einzelhandelsstufe geltende steuerliche Entlastung zu erreichen, um Fälle der Doppelbesteuerung zu vermeiden, könne eine derartige Regelung nicht zugelassen werden, denn sie erschwere die Erlangung der steuerlichen Entlastung und schaffe die Gefahr einer Doppelbesteuerung im Gebiet der Gemeinschaft.

Hierzu macht die Kommission unter Bezugnahme auf das Urteil des Gerichtshofes vom 14. Februar 1984 in der Rechtssache 278/82 (Rewe, Slg. 1984, 721, Randnr. 31) geltend, die durch die Richtlinie geschaffene Regelung sei abschließend, so daß den Mitgliedstaaten nur eine begrenzte Zuständigkeit bleibe, die unter Beachtung der Bestimmungen und der Zielsetzung dieser Richtlinie ausgeübt werden müsse.

Es sei zwar richtig, daß die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 22 der Richtlinie 77/388 (ABl. L 145, S. 1, im folgenden: Sechste Richtlinie) bestimmte Befugnisse zur Festlegung der Pflichten besäßen, die die Mehrwertsteuerpflichtigen erfüllen müßten; diese Befugnisse fänden jedoch zwangsläufig ihre Grenzen in den Vorschriften des Gemeinschaftsrechts. So habe der Gerichtshof im Urteil vom 14. Juli 1988 in den verbundenen Rechtssachen 123/87 und 330/87 (Jeunehomme, Slg. 1988, 4517, Randnrn. 16 und

17) entschieden, daß die Mitgliedstaaten befugt seien, zusätzliche Angaben in der in der Sechsten Richtlinie behandelten Rechnung zu verlangen, daß aber diese Angaben nur insoweit verlangt werden könnten, „als dies erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern", und daß außerdem „solche Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren" dürften.

Auch wenn die Zuständigkeit des Königreichs Spanien zur Aufstellung bestimmter Formerfordernisse und Voraussetzungen bei der Rechnungsstellung unbestreitbar sei, dürfe es die Ausübung des Anspruchs des Reisenden auf steuerliche Entlastung, der ihm vom Gemeinschaftsrecht verliehen werde, nicht dadurch einschränken, daß es technische Voraussetzungen aufstelle, die der Richtlinie 69/169 zuwiderliefen und über das zwingend Erforderliche hinausgingen. Das Erfordernis einer besonderen Rechnung stehe aber außer Verhältnis zu dem von der spanischen Regierung angeblich verfolgten Zweck von Kontrollen zur Betrugsverhinderung.

Jede gewöhnliche Rechnung, die in Übereinstimmung mit der Sechsten Richtlinie und den spanischen Rechtsvorschriften ausgestellt worden sei, ermögliche es den Finanz- oder Zollbehörden, sämtliche zu diesem Zweck erforderlichen Kontrollen vorzunehmen. Eine solche Rechnung müsse nämlich folgende Angaben enthalten: Beschreibung und Preis der Gegenstände, Steuersatz und dazugehöriger Betrag, Namen und Adressen von Verkäufer und Käufer, Datum und Ort der Ausstellung der Rechnung sowie ihre laufende und Seriennummer. Überdies verpflichte die Ausübung des Rechts auf Entlastung von der Mehrwertsteuer den Reisenden nach spanischem Recht dazu, sich an die Zollbehörden zu wenden, um einen Ausgangsstempel für die Rechnung zu erhalten, was bedeute, daß die Zollbehörden jede der verlangten Angaben überprüfen könnten.

Das Vorbringen der spanischen Regierung, wonach das Erfordernis einer besonderen Rechnung den Anspruch auf steuerliche Entlastung nicht einschränke, da die Steuerpflichtigen die entsprechenden Formulare ohne Schwierigkeiten oder Einschränkungen erlangen könnten, entspreche nicht der Realität. Der Reisende könne nämlich seinen Anspruch auf steuerliche Entlastung verlieren, wenn der Steuerpflichtige über keine besonderen Rechnungen verfüge oder sie aufgebraucht habe, wobei der Reisende überdies nicht einmal die Möglichkeit habe, ein solches Dokument beim Zoll zu erhalten.

Außerdem bestehe die Gefahr, daß eine solche Maßnahme sowohl auf eine Doppelbesteuerung im Gebiet der Gemeinschaft als auch auf Verlagerungen des geschäftlichen Verkehrs innerhalb eines Staates hinauslaufe. Zum einen seien die in anderen Mitgliedstaaten wohnhaften und aus Spanien kommenden Reisenden verpflichtet, im Staat der endgültigen Einfuhr die Gegenstände zu deklarieren, deren Wert den Freibetrag übersteige, und müßten die Mehrwertsteuer somit zweimal entrichten, wenn sie keine steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr hätten erlangen können. Zum anderen könnten kleinere Händler und Geschäfte an bestimmten Orten, wo es schwieriger sei, sich die amtlichen Formblätter zu beschaffen, aus diesem Grund einen Teil ihrer Kundschaft an andere verlieren.

Schließlich sei darauf hinzuweisen, daß die übrigen Mitgliedstaaten, in einigen Fällen nach der Einleitung eines Verfahrens gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag, die Mehrwertsteuererstattung in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der Richtlinie zuließen,

d. h. bei Vorlage entweder der gewöhnlichen Rechnung oder gegebenenfalls eines statt dessen ausgestellten Belegs durch den Reisenden.

Das *Königreich Spanien* räumt ein, daß die Richtlinie 69/169 den Mitgliedstaaten eine Erfolgspflicht auferlege, die darin bestehe, in den Fällen und unter den Voraussetzungen, die dort genannt seien, die steuerliche Entlastung von den Umsatzsteuern für Waren zu gestatten, die im persönlichen Gepäck der Reisenden mitgeführt würden, die aus einem Mitgliedstaat ausreisten. Gegen diese Pflicht werde von ihm jedoch in keiner Weise verstoßen.

Die Sechste Richtlinie, die für die Harmonisierung der Bestimmungen über die Mehrwertsteuer von grundlegender Bedeutung sei, gebe den Mitgliedstaaten die Befugnis, bestimmte zur Kontrolle der Erhebung der Steuer erforderlichen Vorschriften aufzustellen. Die spanische Regierung verweist insoweit ebenso wie die Kommission auf das Urteil des Gerichtshofes vom 14. Juli 1988 in der Rechtssache Jeunehomme, in dem die Grenzen der Ausübung dieser den Staaten eingeräumten Befugnis dargelegt würden.

Die von der Kommission angegriffene Regelung überschreite in keiner Weise die dadurch vom Gemeinschaftsrecht gezogenen Grenzen.

Das vorgeschriebene Rechnungsmuster könne nämlich nicht als technische Voraussetzung angesehen werden, die der wirksamen Ausübung des Anspruchs auf steuerliche Entlastung entgegenstehe. Dieses Muster, das nur zur Erleichterung der Prüfung des Vorliegens der für die Entstehung des Erstattungsanspruchs erforderlichen Voraussetzungen diene, regele zu diesem Zweck die Angaben, die auf der Rechnung erscheinen müßten, und nicht die Voraussetzungen selbst.

Da sich jeder Gewerbetreibende solche Formulare unter Voraussetzungen beschaffen könne und müsse, die den für die Erklärung und Zahlung der Mehrwertsteuer geltenden vergleichbar seien, könne das dieses Rechnungsmuster betreffende Erfordernis nicht als unverhältnismäßig und als geeignet angesehen werden, die Ausübung des Anspruchs auf Erstattung oder steuerliche Entlastung praktisch unmöglich zu machen.

Durch die Verwendung dieses amtlichen Dokuments könne im Gegenteil verhindert werden, daß unbewußt oder irrtümlich bestimmte Angaben unterlassen würden, die für die Anerkennung des Anspruchs unabdingbar seien und deren Fehlen unweigerlich zur Ablehnung des Anspruchs des Reisenden führen würde, weil er nicht alle erforderlichen Angaben beigebracht hätte.

IV — Antworten auf das Ersuchen um Vorlage von Unterlagen

Die *Kommission* hat folgende Vorschriften vorgelegt:

— die Artikel 67, 157 und 158 des Gesetzes 30/85 vom 20. August 1985 über die Mehrwertsteuer;

— die Artikel 15 und 86 des Real decreto vom 30. Oktober 1985 betreffend die Verordnung über die Mehrwertsteuer;

— Artikel 3 des Real decreto vom 18. Dezember 1985 über die Verpflichtung zur Ausstellung und Vorlage der Rechnungen;

— das durch Erlaß vom 5. Dezember 1986 genehmigte Rechnungsmuster für die Sonderregelung über die steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr.

Das *Königreich Spanien* hat folgende Vorschriften vorgelegt:

— den vollständigen Text des Real decreto vom 30. Oktober 1985 betreffend die Verordnung über die Mehrwertsteuer;

— die Erlasse vom 20. Dezember 1985 und 5. Dezember 1986 zur Genehmigung verschiedener Rechnungsmuster sowie des Rechnungsmusters für die Sonderregelung über die steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr;

— das durch Erlaß vom 5. Dezember 1986 genehmigte Rechnungsmuster.

F. Grévisse
Berichterstatter