SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS
vom 13. Juli 1995 *

1. In dieser Rechtssache bittet die Commissione Tributaria Centrale (Zentrales Steuergericht) den Gerichtshof um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 10 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie) [1]. Die Frage betrifft den Zeitpunkt, zu dem Mehrwertsteuer für bewirkte Dienstleistungen zu zahlen ist. Die Kernfrage geht dahin, ob nationales Recht mit der Richtlinie vereinbar ist, nachdem Anspruch auf Mehrwertsteuer für *alle* Dienstleistungen im Zeitpunkt der Zahlung für die Dienstleistung geltend gemacht werden kann.

Gemeinschaftsrecht

2. Wie sich aus ihrem Titel ergibt, soll die Richtlinie eine einheitliche Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer festlegen. Insbesondere soll sie im Rahmen des Möglichen eine gemeinsame Definition des Zeitpunktes bringen, zu dem Anspruch auf Mehrwertsteuer entsteht. Die Richtlinie unterscheidet zwischen „Steuertatbestand", der in Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie definiert wird als „der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden", und Steueranspruch, der in Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe b definiert wird als der „Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann". Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 1 enthält die allgemeine Regel, daß der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. Nach Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 3 können die Mitgliedstaaten jedoch in Abweichung hiervon den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs hinausschieben. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

„Abweichend von den vorstehenden Bestimmungen können die Mitgliedstaaten vorsehen, daß der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder für Gruppen von Steuerpflichtigen zu den folgenden Zeitpunkten entsteht:

— entweder spätestens bei der Ausstellung der Rechnung oder des an deren Stelle tretendes Dokuments

* Originalsprache: Englisch.
1 — ABl. 1977, L 145, S. 1.

— oder spätestens bei der Vereinnahmung des Preises

— oder im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung oder des an deren Stelle tretendes Dokuments, binnen einer bestimmten Frist nach dem Zeitpunkt des Eintretens des Steuertatbestands."

3. Auch folgende Bestimmungen der Richtlinie sind einschlägig:

Artikel 11 Teil C Absatz 1:

„Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

Jedoch können die Mitgliedstaaten im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von dieser Regel abweichen."

Artikel 22 Absatz 3:

„a) Jeder Steuerpflichtige hat für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen und ein Doppel dieser Dokumente aufzubewahren.

Ebenso hat jeder Steuerpflichtige für die Vorauszahlungen, die er von einem anderen Steuerpflichtigen erhält, bevor die Lieferung oder Dienstleistung bewirkt ist, eine Rechnung auszustellen.

b) Die Rechnung muß getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag ausweisen.

c) Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann."

Nationales Recht

4. Das italienische Recht über die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen findet sich im Dekret des Präsidenten der Republik Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 (Präsidialdekret). In Artikel 6 dritter Gedankenstrich heißt es:

„Dienstleistungen werden bei Zahlung des Entgelts als erbracht angesehen."

5. Artikel 21 vierter Gedankenstrich lautet:

„Die Rechnung ist zu dem nach Artikel 6 bestimmten Zeitpunkt der Lieferung oder der Dienstleistung von demjenigen im Doppel auszufertigen, der sie vornimmt."

6. Artikel 41 vierter Gedankenstrich lautet:

„Ein Lieferungsempfänger oder Auftraggeber, der im Rahmen eines Erwerbsgeschäftes oder eines Berufes Gegenstände oder Dienstleistungen ohne Rechnung oder gegen eine Rechnung bewirkt, die von dem zur Rechnungstellung Verpflichteten unrichtig ausgestellt wurde, ist verpflichtet:

a) falls er binnen vier Monaten nach der Lieferung oder Dienstleistung keine Rechnung erhalten hat, binnen weiterer 30 Tage bei der zuständigen Behörde ein Papier gemäß Artikel 21 im Doppel einzureichen und zugleich die entsprechende Steuer zu bezahlen;

..."

Das vorlegende Gericht hat in seinem Vorlagebeschluß dargelegt, daß aufgrund einer Änderung des Präsidialdekrets von 1993, die im vorliegenden Verfahren nicht anwendbar ist, für die Ausstellung der Rechnung nunmehr eine Höchstfrist von einem Jahr „ab Lieferung" vorgesehen ist.

Sachverhalt

7. Die Klägerin Italittica SpA ist eine italienische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Fischzucht betreibt. Sie gab bei der Sangiovanni Industrie Riunite (Sangiovanni) ein Gebäude für die Fischzucht in Auftrag. Zwischen Ende 1977 und 1979 wurden zwei Verträge geschlossen. Die Gesamtbaukosten beliefen sich auf 544 477 718 LIT. Sangiovanni stellte drei Rechnungen über insgesamt 206 262 058 LIT aus. Am 17. Oktober 1980 erstellte sie eine Pro forma-Rechnung über den offenen Betrag in Höhe von 338 215 680 LIT. In dieser Rechnung wurde die von Italittica entrichtete Mehrwertsteuer nicht erwähnt; insoweit kam kein Vorsteuerabzug in Betracht. Die Pro-forma-Rechnung diente vielmehr dazu, um einen Bauzuschuß von den Regionalbehörden zu erlangen. In ihrer Bilanz vom 31. Dezember 1980 führte die Klägerin den Wert der ausgeführten Arbeiten auf; unter dem Posten „offene Rechnungen" führte sie ihre Verbindlichkeit gegenüber Sangiovanni in der in der Pro-forma-Rechnung genannten Höhe an.

8. Die Guardia di Finanza überprüfte die Bücher der Klägerin und erstellte unter dem 15. April 1982 einen Bericht. Die Klägerin zahlte in der Folge die in der Pro-forma-Rechnung aufgeführte Verbindlichkeit; Sangiovanni stellte am 3. Mai 1982 eine ordnungsgemäße Rechnung unter Anführung der Mehrwertsteuer aus. Die örtliche Mehrwertsteuerbehörde in Trapani berichtigte den Jahresertrag der Klägerin für 1980 mit Vermerk vom 31. Juli 1982 und legte ihr wegen Verstoßes gegen Artikel 41 vierter Gedankenstrich Buchstabe a des Präsidialdekrets eine Geldbuße von 94,7 Millionen LIT auf. Zwar war Sangiovanni in erster Linie verpflichtet, der Klägerin die Mehrwertsteuer aufzuerlegen und sie an das Mehrwertsteueramt abzuführen; nach Artikel 41 vierter Gedankenstrich Buchstabe a des Präsidialdekrets war jedoch auch die Klägerin subsidiär verpflichtet, die Steuer an das Mehrwertsteueramt zu entrichten, wenn eine unrichtige Rechnung ohne Erwähnung der Mehrwertsteuer ausgestellt worden war, obwohl sie Empfängerin und nicht Erbringerin der Dienstleistung war. Die Klägerin entrichtete die Steuer nicht, da der Steueranspruch ihres Erachtens erst bei Zahlung des offenen Betrags entstand. Wegen der Verletzung dieser subsidiären Verpflichtung wurde ihr die Geldbuße auferlegt.

9. Gegen diese Geldbuße erhob die Klägerin Klage zur Commissione Tributaria di Primo Grado (erstinstanzliches Steuergericht). Unter Berufung auf Artikel 6 dritter Gedankenstrich des Präsidialdekrets trug sie vor, der Steueranspruch sei nicht entstanden, weil der offene Betrag noch nicht gezahlt sei. Die Commissione Tributaria di Primo Grado gab der Klage statt. Die Commissione Tributaria di Secondo Grado (zweitinstanzliches Steuergericht) in Trapani bestätigte das Urteil der Commissione Tributaria di Primo Grade. Sie entschied, daß nach Artikel 6 des Präsidialdekrets die Dienstleistung nicht als „erbracht" galt, weil die Klägerin die offene Verbindlichkeit noch nicht beglichen hatte, und daß deshalb Artikel 41 vierter Gedankenstrich Buchstabe a des Präsidialdekrets keine Anwendung finde.

10. Das Mehrwertsteueramt legte Berufung zur Commissione Tributaria Centrale (zentrales Steuergericht) ein. Dieser kamen Zweifel an der Vereinbarkeit von Artikel 6 dritter Gedankenstrich des Präsidialdekrets mit der Richtlinie, insbesondere deren Artikel 10 Absatz 2, weil er

a) nicht auf „bestimmte Umsätze" oder bestimmte „Gruppen von Steuerpflichtigen" beschränkt sei, sondern allgemein den Umstand der Zahlung des für die Dienstleistung geschuldeten Entgelts zum Merkmal des Steuertatbestands oder zumindest des Steueranspruchs mache;

b) keine Höchstdauer für die Zeitspanne zwischen der Zahlung und dem Steuertatbestand vorsehe und auf diese Weise praktisch dem Dienstleistungserbringer und dem Auftraggeber die Möglichkeit einräume, auch einverständlich den Entstehungszeitpunkt des Steueranspruchs innerhalb des für sie passendsten Steuerzeitraums festzusetzen (was auch andere Steuern beeinflussen könne);

c) keine Regelungen für die Dokumentation und die Darstellung der erbrachten Leistungen und der „fällig" gewordenen, aber noch nicht gezahlten Entgelte vorsehe und auf diese Weise die Wirksamkeit der Kontrollen durch die Verwaltung und die Steuerbehörde beeinträchtigen könne;

d) zur Bedeutungslosigkeit des „Steuertatbestands" führen und die Verschiebung der tatsächlichen Entstehung der Steuerschuld mit zahlreichen möglichen Auswirkungen (z. B. in Insolvenzverfahren) bewirken könne;

e) angesichts der Unterschiede zwischen den nationalen Regelungen zu Verzerrungen des innergemeinschaftlichen Dienstleistungsmarkts führen könne.

11. Die Commissione Tributaria Centrale hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen vorgelegt:

1) Erlaubt es Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates den Mitgliedstaaten, zu bestimmen, daß die „Vereinnahmung des Preises" als der Umstand angesehen wird, der bei allen Dienstleistungen zur „Entstehung" des Steueranspruchs führt?

2) Ist ein Mitgliedstaat, der von der Abweichungsbefugnis in Artikel 10 Absatz 2 Gebrauch macht, verpflichtet, „einen bestimmten Zeitraum, der vom Zeitpunkt des Eintretens des Steuertatbestands an berechnet wird", festzusetzen, in dem die Rechnung oder das an deren Stelle tretendes Dokument ausgestellt werden muß, auch wenn noch keine „Vereinnahmung des Preises" stattgefunden hat?

3) Kann ein Mitgliedstaat, der von der Abweichungsbefugnis in Artikel 10 Absatz 2 Gebrauch macht, Regelungen treffen, die die Dokumentation und die Erläuterung der erbrachten Leistung und des entsprechenden Entgelts immer dann vorschreiben, wenn die Rechnung oder das an ihre Stelle tretende Dokument nicht ausgestellt worden ist oder es zu keiner „Vereinnahmung" des Preises gekommen ist?

ergibt sich aus Artikel 21 des Präsidialdekrets, wonach die Rechnung im Zeitpunkt der Bewirkung der Dienstleistung auszustellen ist, in Verbindung mit Artikel 6 des Präsidi-aldekrets, der als diesen Zeitpunkt denjenigen der Vereinnahmung des Preises bestimmt. Artikel 6 des Präsidialdekrets gilt für alle Dienstleistungen.

13. Italien, Frankreich und das Vereinigte Königreich haben sämtlich vorgetragen, Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie erlaube einem Mitgliedstaat, für alle Dienstleistungen als Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Preises festzulegen. (Italien beantragt zwar, alle Vorlagefragen zu verneinen; aus seinen Erklärungen ergibt sich jedoch, daß die erste Frage seiner Ansicht nach bejaht werden sollte.)

Die Auslegung der Richtlinie

Erste Frage

12. Die erste Frage geht dahin, ob ein Mitgliedstaat auf der Grundlage der Abweichungsbefugnis in Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie die Entstehung des Steueranspruchs für *alle* Dienstleistungen auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Preises festlegen kann. Eine solche Regelung

14. Nur die Kommission bringt vor, Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie verbiete es einem Mitgliedstaat, eine abweichende Regelung wie Artikel 6 des Präsidialdekrets zu treffen. Das italienische Recht unterscheide nicht zwischen dem „Steuertatbestand" und der Entstehung des Steueranspruchs. Die Abweichungsbefugnis in Artikel 10 Absatz 2 erlaube es den Mitgliedstaaten nur, den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs für einige Dienstleistungen zu ändern. Das italienische Recht habe jedoch die Ausnahme zur allgemeinen Regel

gemacht und widerspreche damit der Richtlinie.

15. Auf den ersten Blick könnte es scheinen, als ob der Wortlaut des Artikels 10 Absatz 2, der für „bestimmte Umsätze" eine „abweichende" Regelung vorsieht, eng auszulegen wäre. In Wirklichkeit beschränkt er jedoch die Wahlfreiheit der Mitgliedstaaten nicht.

16. Die Verwendung des Worts „abweichend" läßt sich, wie das Vereinigte Königreich vorgetragen hat, dadurch erklären, daß die meisten Mitgliedstaaten mit der Anwendung der allgemeinen Regel, daß der Steueranspruch mit der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen entsteht, einverstanden waren. Das wurde damit zur allgemeinen Regel. Wenn einige Mitgliedstaaten innerhalb der in Artikel 10 Absatz 2 zugelassenen Möglichkeiten ein anderes Kriterium bevorzugten, so konnte das korrekt als Abweichung von der generell von anderen Mitgliedstaaten angewandten Regel betrachtet werden.

17. Es läßt sich auch nicht sagen, daß die Ausdrücke „bestimmte Umsätze" oder „bestimmte Steuerpflichtige" in Artikel 10 Absatz 2 nur bedeuten können, daß nur einige, aber nicht alle Umsätze oder Steuerpflichtigen unter die Abweichungsbefugnis fallen können. „Bestimmte Umsätze" kann zwar bedeuten „einige, aber nicht alle Umsätze". Es kann aber auch bedeuten „klar definierte Umsätze", ohne damit eine Beschränkung zu implizieren. Wie das Vereinigte Königreich darlegt, wird das Wort „bestimmte" an anderen Stellen in der Sechsten Richtlinie einmal in dem Sinn verwendet, daß es auf einige, nicht aber auf alle Fälle Anwendung findet, und ein andermal in einem Sinn, der ganz offensichtlich nicht alle Fälle ausschließen soll. Das erste gilt für Artikel 22 Absatz 9, wo „bestimmte Pflichten" und „alle Pflichten" (in allen damals maßgeblichen Sprachfassungen) einander ausdrücklich gegenübergestellt werden. Das zweite gilt für Artikel 27 Absatz 1, wonach der Rat Mitgliedstaaten ermächtigen kann, Sondermaßnahmen einzuführen „to prevent ‚certain' types of tax evasion or avoidance" [2]. (Die deutsche und die spanische Fassung weichen leicht ab.) Diese Bestimmung kann wohl kaum bedeuten, daß die Mitgliedstaaten nicht alle Arten von Steuerhinterziehungen verhüten dürften; sie kann nur bedeuten, daß ein Mitgliedstaat, der Sondermaßnahmen einführen will, klarstellen muß, welche Arten von Steuerhinterziehungen er verhüten möchte.

18. Eine ähnliche Mehrdeutigkeit findet sich in anderem Zusammenhang im EWG-Vertrag selbst. Artikel 168a EWG-Vertrag

2 — Anmerkung des Übersetzers: Wörtliche Übersetzung: um bestimmte Arten von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten.

sah die Errichtung eines Gerichts erster Instanz vor. Vor seiner Änderung durch den Vertrag über die Europäische Union sah er vor, daß dieses Gericht für Entscheidungen über „bestimmte Gruppen von Klagen natürlicher oder juristischer Personen" zuständig sei. Daher konnte sich die Frage stellen, ob *alle* Klagen natürlicher oder juristischer Personen an das Gericht erster Instanz übertragen werden konnten.

19. In der vorliegenden Rechtssache illustriert diese Mehrdeutigkeit, daß eine Wortlautauslegung selbst im Steuerrecht wenig hilfreich ist. Daher sind andere Auslegungsmittel heranzuziehen.

20. Die Kommission stützt ihre enge Auslegung von Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie auf die Entstehungsgeschichte. In der mündlichen Verhandlung verwies sie auf die Vorgängerbestimmung des Artikels 10 Absatz 2, nämlich auf Artikel 6 Absatz 4 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie [3]. Diese Bestimmung sah vor:

„Der Steuertatbestand ist zu dem Zeitpunkt verwirklicht, zu dem der Dienst erbracht ist. Bei Dienstleistungen unbestimmter Dauer, oder Dienstleistungen, die einen bestimmten Zeitraum überschreiten oder zu Anzahlungen Anlaß geben, kann jedoch vorgesehen werden, daß der Steuertatbestand schon zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung oder aber spätestens zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung verwirklicht ist, und zwar in Höhe des in Rechnung gestellten oder vereinnahmten Betrages."

Der Gerichtshof entschied in der Rechtssache 111/75 [4]:

„Artikel 6 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie des Rates ... läßt sich nicht dahin auslegen, daß der Zeitpunkt, zu dem der Dienst erbracht ist, mit dem Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung oder der Vereinnahme einer Anzahlung gleichgesetzt werden kann, wenn diese Vorgänge der Erbringung des Dienstes folgen."

Der Gerichtshof kam zu diesem Ergebnis, weil „die Vorschrift nichts über eine mögliche Verschiebung dieses Zeitpunkts über den der vollständigen Erbringung des Dienstes oder der Dienste hinaus" enthält [5].

3 — Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. Nr. 71 vom 14. April 1967, S. 1303).

4 — Mazzalai, Slg. 1976, 657.

5 — A. a. O., Randnrn. 15 und 16.

21. Die Kommission trägt vor, sie habe sich bemüht, den Grundsatz, daß der Steueranspruch mit der Erbringung der Dienstleistung entsteht, dadurch streng zu verwirklichen, daß sie in dem Vorschlag der Sechsten Richtlinie des Rates [6] nur wenige Ausnahmen vorgesehen habe. Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie, der an die Stelle von Artikel 6 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie getreten sei, solle im Lichte dieser Entstehungsgeschichte ausgelegt werden.

22. Das Vorbringen der Kommission könnte jedoch auch den gegenteiligen Schluß stützen. Gerade der Umstand, daß der Rat Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie ohne die beschränkten Ausnahmen beschloß, die der Gerichtshof in der Rechtssache 111/75 und die Kommission in ihrem Vorschlag noch dazu eng auslegten, legt die Schlußfolgerung nahe, daß der Rat den Mitgliedstaaten bei der Festsetzung der Entstehung des Steueranspruchs einen erheblich größeren Spielraum einräumen wollte. Die französische Regierung hat in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, daß der Rat Artikel 10 Absatz 2 in seiner derzeitigen Fassung beschlossen habe, um bestimmten Mitgliedstaaten, etwa Italien und Frankreich, die Beibehaltung der bisherigen Rechtslage zu ermöglichen, die die Entstehung des Steueranspruchs bei Dienstleistungen für den Zeitpunkt der Zahlung vorsah.

23. Diese weite Auslegung erscheint auch noch aus einem anderen Gesichtspunkt richtig. Sollte das Wort „bestimmte" „einige aber nicht alle" und nicht „klar definierte" bedeuten, so würde nicht nur für die Mitgliedstaaten, sondern auch für die Steuerpflichtigen ein ernsthaftes Problem entstehen. Die Richtlinie bestimmt nicht, was denn nun die bestimmten Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen sind. Die genaue Bedeutung der Richtlinie läßt sich somit nicht feststellen, wenn man dieser Auslegung folgt. Auf der alleinigen Grundlage der Richtlinie ließe sich auch nicht entscheiden, welcher Teil der Umsätze unter die Abweichungsbefugnis fallen darf. Selbst wenn sich irgendwie ein Prozentsatz feststellen ließe, so ließe sich der Richtlinie doch nicht entnehmen, welche Umsätze unter die Abweichungsbefugnis fallen sollen und welche nicht. Diese Schwierigkeiten lassen sich umgehen, wenn man „bestimmte" in dem Sinne auslegt, daß es „klar definierte" bedeutet. Solange die Mitgliedstaaten klarstellen, welche Lieferungen von Gegenständen und welche Dienstleistungen unter die Ausnahmeregelung fallen, können sich die Steuerpflichtigen dessen sicher sein, daß die Gruppen, die unter die Ausnahme fallen sollen, dies auch in Entsprechung der Richtlinie tun.

24. Die Kommission trägt vor, das italienische Recht unterscheide nicht ausdrücklich zwischen dem Steuertatbestand und der Entstehung des Steueranspruchs; damit mache es aus der Ausnahme eine Regel. Dem ist nicht so. Die Unterscheidung zwischen Steuertatbestand und dem Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs ist für die Ausübung des

6 — Ergänzung 11/73 zum *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, S. 13.

Wahlrechts in Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 3 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie unerheblich. Das Wahlrecht unterscheidet sich von demjenigen im dritten Gedankenstrich des Unterabsatzes 3, in dem ausdrücklich vorgeschrieben ist, daß der Steuertatbestand den Beginn einer Frist markiert, an deren Ende der Steueranspruch entsteht. Die erstere Wahlmöglichkeit bezieht sich nur auf den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs und erwähnt den Steuertatbestand nicht. Die Bezugnahme auf den Steuertatbestand wird mit der Ausübung des Wahlrechts überflüssig, da nach dem Aufbau der Richtlinie nur der Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs erheblich ist. Nach ihm richtet sich der auf die steuerpflichtigen Umsätze anzuwendende Satz (Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a) und der Zeitpunkt, zu dem das Abzugsrecht des Kunden entsteht (Artikel 17 Absatz 1). Nach ihm richtet sich auch die Steuererklärung, auf der der Lieferer und der Kunde den Umsatz angeben müssen (Artikel 22 Absatz 4) und damit der Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer durch den Lieferer (Artikel 22 Absatz 5). Soweit ein Mitgliedstaat vorsieht, daß der Steueranspruch für alle Dienstleistungen im Zeitpunkt der Zahlung entsteht, braucht sein Recht somit nicht ausdrücklich zwischen dem Steuertatbestand und der Entstehung des Steueranspruchs zu unterscheiden.

25. Der Gesamtzusammenhang der Richtlinie zwingt nicht zu der Folgerung, daß die in Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 3 vorgesehenen Wahlmöglichkeiten eng ausgelegt werden müßten. Die Regel in Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie ist es, daß der Steueranspruch dann entsteht, wenn die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht werden. Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 3 sieht vor, daß die Mitgliedstaaten in einer Reihe von Fällen bestimmen können, daß der Steueranspruch nicht mit der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistung entsteht, sondern zu einem anderen Zeitpunkt. Es gibt keinen Grund dafür, die eine Möglichkeit durch enge Auslegung der anderen zu bevorzugen. Wie die französische Regierung vorträgt, kann es sogar recht praktisch sein, den Steueranspruch für Dienstleistungen bei der Zahlung und nicht bei der Erbringung der Dienstleistung entstehen zu lassen. Es mag für die Steuerbehörden in vielen Fällen einfacher sein, den Zeitpunkt der Zahlung als den Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung festzustellen. Eine enge Auslegung der Wahlmöglichkeiten in Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 3 kann somit einen Mitgliedstaat daran hindern, die praktischste Lösung zu wählen.

26. Das vorlegende Gericht erwog, daß eine Bestimmung, die den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs für alle Dienstleistungen auf den Zeitpunkt der Zahlung festsetzt, die Parteien des Dienstleistungsvertrags in die Lage versetzt, den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs zu bestimmen. Dieser Erwägung kommt keine Bedeutung zu. Wie das Vereinigte Königreich vorträgt, ist ein Steuerabzug erst möglich, wenn der Steueranspruch entstanden ist. Es besteht damit kein Grund für den

Steuerzahler, der Steuerabzüge geltend machen will, die Entstehung des Steueranspruchs zu verzögern. Die französische Regierung trägt zu Recht vor, daß der Zeitpunkt der Zahlung von den Parteien vereinbart wird und daß es nicht sehr wahrscheinlich ist, daß Lieferer die Bezahlung ihrer Dienstleistungen verschoben sehen möchten. Wird die Entstehung des Steueranspruchs auf den Zeitpunkt der Zahlung festgesetzt, besteht kein Anlaß für den Erbringer der Dienstleistung, die Steuerpflicht hinauszuschieben. Der Erbringer der Dienstleistung kann selbst oder in Absprache mit der anderen Partei bestimmen, wann die Leistungen erbracht sind. Er kann also unter der Regel des Artikels 10 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Richtlinie selbst oder in Abstimmung mit der anderen Partei entscheiden, wann der Steueranspruch entsteht.

27. Die Kommission bringt vor, der Wortlaut des Artikels 11 Teil C Absatz 1 der Richtlinie stütze ihre Auslegung von Artikel 10 Absatz 2, wonach das italienische Recht auf einer zu weiten Auslegung der Abweichungsbefugnis beruhe. Dem ist nicht so. Der Wortlaut des Artikels 11 Teil C Absatz 1 hat für die Auslegung des Artikels 10 Absatz 2 keine Bedeutung. Artikel 11 Teil C Absatz 1 betrifft die Verminderung der Steuergrundlage, nicht aber den Steuertatbestand oder die Entstehung des Steueranspruchs.

28. Auch die Verpflichtung nach Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a, eine Rechnung (oder ein an deren Stelle tretendes Dokument) auszustellen, ist, anders als vorgebracht, damit vereinbar, daß der Steueranspruch im Zeitpunkt der Zahlung entsteht. Diese beiden Angelegenheiten haben nichts miteinander zu tun. Es besteht kein logischer Zusammenhang zwischen der Verpflichtung, eine Rechnung auszustellen, und der Bestimmung, daß der Steueranspruch im Zeitpunkt der Bezahlung der Dienstleistung entsteht. Zudem können die Mitgliedstaaten das Wahlrecht nach Artikel 10 Absatz 2 jedenfalls für einige Umsätze ausüben, wie eng diese Bestimmung auch immer ausgelegt wird. Unter diesen Umständen bleibt die Verpflichtung nach Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a bestehen, eine Rechnung auszustellen. Meines Erachtens ist Artikel 22 Absatz 3 ohne weiteres damit vereinbar, daß der Steueranspruch im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Preises entsteht.

29. Selbst wenn die Abweichungsbefugnis in Artikel 10 Absatz 2 nicht auf alle Umsätze Anwendung finden dürfte, müßte das italienische Recht mit der Richtlinie nicht unvereinbar sein. Die französische Regierung trägt vor, daß die Erbringung von Dienstleistungen eine Untergruppe der von der Richtlinie erfaßten Umsätze, nämlich der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen ist. Artikel 6 des Präsidialdekrets entspreche Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie, wie auch immer das Wort „bestimmte" auszulegen sei.

Auch nach französischem Recht entstehe der Steueranspruch für die Erbringung von Dienstleistungen im Zeitpunkt der Zahlung. Das ist im Ergebnis richtig. Nach Artikel 6 des Präsidialdekrets entsteht der Steueranspruch für die Lieferung von Gegenständen im Gegensatz zu dem für die Erbringung von Dienstleistungen im Zeitpunkt der Lieferung der Gegenstände (vorbehaltlich einer Anzahl besonderer Ausnahmen). Somit enthält Artikel 6 des Präsidialdekrets, was die Entstehung des Steueranspruchs betrifft, für die Lieferung von Gegenständen eine andere Regelung als für die Erbringung von Dienstleistungen. Offenkundig behandelt das italienische Recht Dienstleistungen als einen Unterfall der steuerpflichtigen Umsätze, auf die Artikel 10 Absatz 2 Anwendung findet.

30. Schließlich ist nicht ersichtlich, daß sich das italienische Recht auf die Eigenmittel der Gemeinschaft oder die Wettbewerbsbedingungen innerhalb der Gemeinschaft nachteilig auswirkte.

31. Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie erlaubt somit den Mitgliedstaaten, als Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs für alle Dienstleistungen die Vereinnahmung des Preises festzusetzen, wie Italien dies in Artikel 6 des Präsidialdekrets getan hat.

Die zweite Frage

32. Die zweite Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob es eine Höchstfrist gibt, binnen der die Rechnungsstellung zu erfolgen hat. Nach Artikel 21 vierter Gedankenstrich des Präsidialdekrets ist die Rechnung, wie erinnerlich, zum Zeitpunkt der Vornahme des Umsatzes auszustellen, der sich nach Artikel 6 des Präsidialdekrets bestimmt. Die Verbindung der Artikel 6 und Artikel 21 des Präsidialdekrets bedeutet im Fall der Erbringung von Dienstleistungen, daß die Rechnung im Zeitpunkt der Zahlung ausgestellt werden sollte. Eine andere Frist ist für die Ausstellung der Rechnung nicht vorgesehen.

33. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts erlaubt dieses Fehlen einer anderen Frist für die Ausstellung der Rechnung den Parteien, für die Zahlung der Steuer den für sie günstigsten Zeitpunkt zu wählen. Das ist aus den angeführten Gründen (Nr. 26) unerheblich.

34. Die französische Regierung trägt vor, die Rechnung solle im Zeitpunkt der Ver-

wirklichung des Steuertatbestandes ausgestellt werden, da Artikel 22 Absatz 3 der Richtlinie, der Rechnungen betreffe, für deren Ausstellung nicht ausdrücklich eine Frist setze. Praktische Erwägungen könnten die Mitgliedstaaten dazu veranlassen, den Steuerpflichtigen die Ausstellung einer Rechnung zu einem späteren Zeitpunkt zu gestatten. Weiche ein Mitgliedstaat in dieser Weise von der Regel ab, daß die Rechnung im Zeitpunkt der Erfüllung des Steuertatbestandes ausgestellt werden sollte, so solle er die Frist für die Ausstellung der Rechnung ausdrücklich festlegen. Das gelte unabhängig davon, ob ein Mitgliedstaat von der Abweichungsbefugnis in Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie Gebrauch gemacht habe oder nicht.

35. Diese Auffassung der französischen Regierung teile ich nicht. Die Richtlinie legt genau fest, wann der Steuertatbestand verwirklicht ist und wann der Steueranspruch entsteht. Wie bereits dargelegt, sind diese Zeitpunkte nach dem Aufbau der Richtlinie von Bedeutung, da sich nach ihnen der Steuersatz, die Steuererklärung, auf der der Lieferer den Umsatz angibt, und damit der Zeitpunkt der Zahlung und der Entstehung des Rechts des Kunden auf Vorsteuerabzug richten. Die Richtlinie legt hingegen nicht fest, wann genau die Rechnung auszustellen ist. Artikel 22 Absatz 3 sieht lediglich vor, daß jeder Steuerpflichtige für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, und für Vorauszahlungen, die er von einem anderen Steuerpflichtigen erhält, eine Rechnung auszustellen hat. Daß sich keine Regelung des Zeitpunktes findet, in dem die Rechnung ausgestellt werden muß, beruht auf dem Umstand, daß dieser Zeitpunkt nach dem Aufbau der Richtlinie im allgemeinen zweitrangig ist. Steuerpflichtige haben für Lieferungen an Steuerpflichtige Rechnungen auszustellen, damit in den Unterlagen der Lieferer und ihrer Kunden Belege für die Angaben in den Steuererklärungen für einen bestimmten Zeitraum über die Steuer für Lieferungen und den Vorsteuerabzug für Anschaffungen enthalten sind. Da nach Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Steueranspruch bei Anzahlungen ungeachtet des Umstandes entsteht, daß die Leistung noch nicht bewirkt ist, müssen Steuerpflichtige auch für Anzahlungen eine Rechnung ausstellen. Die Anforderungen an Rechnungen hängen mit der allgemeinen Verpflichtung der Steuerpflichtigen nach Artikel 22 Absatz 2 zusammen, Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, daß sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen. Vermutlich werden Steuerpflichtige ihre Aufzeichnungen auf dem Laufenden halten; jedenfalls sollten sie spätestens zu dem Zeitpunkt, in dem sie ihre regelmäßigen Steuererklärungen abgeben müssen, Doppel ihrer An- und Verkaufsrechnungen haben, die ihre erklärte Nettosteuerpflicht belegen. Ich sehe jedoch keinen Grund, die Richtlinie dahin auszulegen, daß Rechnungen zu einem bestimmten Zeitpunkt ausgestellt sein oder daß Mitgliedstaaten einen solchen Zeitpunkt festlegen müßten. Jedoch können die Mitgliedstaaten dies, wie das Vereinigte Königreich vorträgt, nach Artikel 22 Absatz 8 tun, der die Mitgliedstaaten generell ermächtigt, weitere Pflichten vorzusehen, die sie als

erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

36. Gleichwohl stellt sich die Frage, ob ein Mitgliedstaat, der sein Wahlrecht nach Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 3 erster Gedankenstrich ausübt und den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit dem Rechnungsdatum verknüpft, eine Höchstfrist für die Ausstellung der Rechnung festlegen sollte; die gleiche Frage stellt sich im Hinblick auf Unterabsatz 3 zweiter Gedankenstrich, da die Verzögerung der Ausstellung der Rechnung den Zeitpunkt der Zahlung und damit den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs nach dieser Bestimmung hinausschiebt. Diese Bestimmungen schreiben jedoch nicht ausdrücklich vor, daß die Mitgliedstaaten eine Frist für die Ausstellung der Rechnungen festlegen müßten. Dies erscheint auch nicht unumgänglich. Zum einen kann ein Mitgliedstaat sein Wahlrecht nach Unterabsatz 3 dritter Gedankenstrich ausüben und eine Frist festlegen, mit deren Ablauf der Steueranspruch ohne Rücksicht auf die Ausstellung einer Rechnung entsteht. Weiter wird, praktisch gesehen, die schnelle Ausstellung einer Rechnung im allgemeinen Interesse des Lieferers liegen, das im wesentlichen auf möglichst schnelle Zahlung gerichtet ist. Ein steuerpflichtiger Kunde wird einen Lieferer nur ungern vor Erhalt einer ordnungsgemäßen Rechnung bezahlen, die ihn zum Abzug der Vorsteuer berechtigt. Freilich kann im Fall einer Änderung des Steuersatzes Raum für Steuerumgehungen durch eine Manipulation des Zeitpunkts der Entstehung des Steueranspruchs gegeben sein. Dem trägt jedoch Artikel 12 Absatz 2 der Richtlinie ausdrücklich Rechnung, indem er den Mitgliedstaaten gestattet, in den Fällen des Artikels 10 Absatz 2 Unterabsätze 2 und 3 eine Regulierung vorzunehmen, um dem Satz Rechnung zu tragen, der zum Zeitpunkt der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung von Dienstleistungen anzuwenden ist.

37. Es gibt somit keinen zwingenden Grund dafür, die Richtlinie dahin auszulegen, daß sie eine Frist für die Ausstellung von Rechnungen festlegte oder die Mitgliedstaaten zur Festlegung einer solchen Frist verpflichtete. Den Mitgliedstaaten kann daher insoweit ein Entscheidungsspielraum belassen werden, sofern sie ihrer allgemeinen Pflicht entsprechen, für die ordnungsgemäße Anwendung der Steuer Sorge zu tragen. Dafür spricht insbesondere, daß die Rechnungsstellung nach Maßgabe des jeweiligen Unternehmens oder der jeweiligen Sparte recht unterschiedlich sein kann. Eine enge Auslegung der Richtlinie könnte normale Handelsbräuche unangemessen beeinträchtigen.

38. Nach alledem muß ein Mitgliedstaat, der von der Abweichungsbefugnis in Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie Gebrauch macht, für die Ausstellung der Rechnung keine Frist festlegen.

Die dritte Frage

39. Die dritte Frage geht dahin, ob ein Mitgliedstaat, der von der Abweichugnsbefugnis in Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie Gebrauch macht, verpflichtet ist, Bestimmungen für Aufzeichnungen über die Erbringung der Dienstleistungen und die Zahlung zu erlassen.

40. Artikel 22 der Richtlinie betrifft Pflichten der Steuerschuldner im inneren Anwendungsbereich. Er enthält wenige spezifische Regeln für die Aufzeichnungen, die Steuerpflichtige zu führen haben. Abgesehen von bestimmten Anforderungen hinsichtlich der Ausstellung und des Inhalts von Rechnungen und Steuererklärungen wird Steuerpflichtigen in Artikel 22 Absatz 2 nur die allgemeine Verpflichtung auferlegt, Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, daß sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen. Zusätzlich ermächtigt Artikel 22 Absatz 8 die Mitgliedstaaten, weitere Pflichten vorzusehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

41. Die Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten somit für die Aufstellung der Bestimmungen, die für die angemessene Steuererhebung erforderlich sind, einen weiten Entscheidungsspielraum ein. Das erscheint angebracht, da die Mitgliedstaaten bei ihrer Entscheidung eine Reihe von Erwägungen werden berücksichtigen müssen, die u. a. Unterschiede in der Größe von Unternehmen, die Sparte und besondere Anforderungen des Gesellschaftsrechts betreffen. Über den Erfolg von Bestimmungen über die Buchführung hinaus wird man von den Mitgliedstaaten erwarten dürfen, regelmäßige Überprüfungen vorzunehmen, um sicherzustellen, daß Steuerpflichtige diese Bestimmungen beachten. Insbesondere im Fall kleiner Unternehmen, die nicht über ausreichende interne Rechnungskontrollen verfügen, werden sie ihre Überprüfung möglicherweise durch Rechnungskontrolltechniken ergänzen mögen.

42. Vor diesem Hintergrund wäre es nicht sehr sinnvoll, wenn der Gerichtshof die Richtlinie dahin auslegte, daß sie den Mitgliedstaaten vorschriebe, bestimmte Anforderungen zu stellen, die in der Richtlinie nicht ausdrücklich vorgesehen sind. Wichtig ist, daß die Mitgliedstaaten weitestmöglich dafür Sorge tragen, daß Steuerpflichtige alle Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen aufzeichnen und zur Steuer anmelden und daß sie Vorsteuerabzug nur für legitime Geschäftsausgaben geltend machen. Die Richtlinie sollte dahin ausgelegt werden, daß sie ihnen einen weiten Entscheidungsspielraum bei der Formulierung der Bestimmungen läßt, die der Erreichung dieses Ziels dienen.

43. Somit schreibt die Richtlinie den Mitgliedstaaten nicht vor, über die Ausstellung

einer Rechnung gemäß Artikel 22 Absatz 3 hinausgehende Bestimmungen für Aufzeichnungen über die Erbringung von Dienstleistungen und die Zahlung zu erlassen. Das gilt unabhängig davon, ob der Mitgliedstaat von der Ausnahmeregelung des Artikels 10 Absatz 2 Gebrauch gemacht hat oder nicht

Folgen einer Unvereinbarkeit des italienischen Rechts

44. Das italienische Recht ist somit mit der Richtlinie vereinbar. Selbst wenn dem nicht so wäre, könnten jedoch die italienischen Behörden nicht mit der Richtlinie begründen, daß sie der Klägerin, soweit diese dem italienischen Recht gerecht wurde, eine Geldbuße auferlegen.

45. Es steht fest, daß sich in Ermangelung einer ordnungsgemäßen Umsetzung einzelne gegenüber dem Staat auf Richtlinien berufen können, nicht aber umgekehrt. Die Verwaltung eines Mitgliedstaats kann deshalb nicht dessen eigenes Recht mißachten, soweit sie es für unvereinbar mit einer Richtlinie hält, um einem einzelnen eine Verpflichtung aufzuerlegen. Der Gerichtshof hat in der Rechtssache C-91/92 [7] bestätigt, daß ein einzelner in Ermangelung von Umsetzungsmaßnahmen einen Anspruch gegen einen anderen einzelnen nicht mit einer Richtlinie begründen und vor dem nationalen Gericht durchsetzen kann. Erst recht können sich der Staat und seine Organe in Ermangelung ordnungsgemäßer Durchführungsmaßnahmen nicht auf eine Richtlinie berufen, um einzelnen Verpflichtungen aufzuerlegen [8].

46. Darüber hinaus läßt sich auch nicht sagen, daß das italienische Recht entgegen seiner offenkundigen Bedeutung richtlinienkonform auszulegen sei. Die allgemeine Regel, daß nationale Gerichte nationales Recht im Lichte des Wortlauts und des Zwecks einer Richtlinie auszulegen haben, gilt dann nicht, wenn die Wirkung einer derartigen Auslegung des nationalen Rechts dazu führen würde, ein Verhalten für strafbar zu erklären, das allein nach nationalem Recht nicht strafbar wäre. Eine weite Auslegung von Strafrecht würde nämlich dem Grundprinzip des nullum crimen, nulla poena sine lege zuwiderlaufen [9].

7 — Faccini Dori (Slg. 1994, I-3325).

8 — Rechtssache 14/86 (Pretore di Salò, Slg. 1987, 2545, Randnrn. 19 und 20.

9 — Rechtssache 80/86 (Kolpinghuis Nijmegen, Slg.1987, 3969, Randnr. 13), und meine Schlußanträge in den verbundenen Rechtssachen C-206/88 und C-207/88 (Vessoso und Zanetti, Slg. 1990, I-1461, Nrn. 24 bis 26).

Antrag

47. Ich beantrage deshalb, die vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1) Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates erlaubt den Mitgliedstaaten, als Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs für alle Dienstleistungen die Vereinnahmung des Preises festzusetzen.

2) Ein Mitgliedstaat, der von der Abweichungsbefugnis in Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 3 zweiter Gedankenstrich Gebrauch macht, ist nicht verpflichtet, eine bestimmte Frist vom Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestands an festzulegen, binnen der die Rechnung oder das an ihre Stelle tretende Dokument ausgestellt sein muß, selbst wenn der Preis noch nicht gezahlt ist.

3) Ein Mitgliedstaat, der von der genannten Abweichungsbefugnis Gebrauch macht, ist nicht verpflichtet, genaue Bestimmungen für Aufzeichnungen über die Erbringung von Dienstleistungen und die Zahlung zu erlassen, wenn die Rechnung oder das an ihre Stelle tretende Dokument nicht ausgestellt oder der Preis nicht gezahlt wird.