SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS SIR GORDON SLYNN vom 31. Mai 1988 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

Bis zum Jahr 1985 gab es in Frankreich zwei Arten jährlich zu entrichtender Kraftfahrzeugsteuern: zum einen eine gestaffelte Steuer für Kraftfahrzeuge mit einer steuerlichen Nutzleistung bis einschließlich 16 CV (Steuer-PS) und zum anderen eine Sondersteuer mit festem Betrag für Kraftfahrzeuge mit einer steuerlichen Nutzleistung von mehr als 16 CV. Die Sondersteuer wurde 1956 eingeführt und im Lauf der folgenden Jahre mehrfach sowohl strukturell als auch dem Betrage nach geändert, jedoch blieb ihr Betrag stets deutlich höher als der Höchstbetrag der gestaffelten Steuer. 1985 war er offenbar etwa fünfmal höher.

Kein Fahrzeug französischer Herstellung wies eine steuerliche Nutzleistung von mehr als 16 CV auf. Die Sondersteuer traf daher nur eingeführte Personenwagen und besonders solche aus anderen Mitgliedstaaten, während alle Personenwagen französischer Herstellung nach Maßgabe der gestaffelten Steuer mit geringeren Sätzen besteuert wurden. In seinem Urteil vom 9. Mai 1985 in der Rechtssache 112/84 (Humblot/Directeur des services fiscaux, Slg. 1985, 1367) hat der Gerichtshof entschieden, eine solche Besteuerung sei diskriminierend und gemäß Artikel 95 EWG-Vertrag verboten.

Gemäß Artikel 18 des französischen Gesetzes Nr. 85-695 vom 11. Juli 1985 wurde die Sondersteuer abgeschafft und die ihr unterworfenen Fahrzeuge der gestaffelten Steuer unterstellt, deren Sätze wegen der größeren Nutzleistung dieser Fahrzeuge angepaßt wurden. [Die Berechnungsmethode der gestaffelten Steuer für diese Fahrzeuge wurde ihrerseits vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 17. September 1987 in der Rechtssache 433/85 (Feldain/Directeur des services fiscaux, Slg. 1987, 3521) als diskriminierend und als Verstoß gegen Artikel 95 beanstandet, doch geht es in dieser Rechtssache nicht um diese Steuer.] Artikel 18 des Gesetzes Nr. 85-695 regelt ebenfalls die Erstattung des Unterschieds zwischen dem Betrag der Sondersteuer und dem Betrag der neuen gestaffelten Steuer. Artikel 18-V Absatz 1 bestimmt die Einzelheiten der Behandlung anhängiger Klagen und sieht insoweit keinerlei Ausschlußfristen vor. Bezüglich der nach Verkündung des Urteils Humblot anhängig gemachten Klagen bestimmt Artikel 18-V Absatz 2:

„Steuerpflichtige, die nach dem 9. Mai 1985 einen Einspruch einlegen, können unter den gleichen Voraussetzungen eine bestimmte Erstattung erhalten, wenn der Antrag binnen der in Artikel R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales festgelegten Frist gestellt wird, die am Tag der Entrichtung der Sondersteuer beginnt."

Der einschlägige Wortlaut des Artikels R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales (Steuerverfahrensordnung) lautet:

* Aus dem Englischen übersetzt.

„Einsprüche sind zulässig, wenn sie spätestens am 31. Dezember des zweiten Jahres eingelegt werden, das auf das Jahr folgt, in dem entweder

a) ...;

b) die strittige Steuer gezahlt wurde ...; oder

c) das Ereignis eintrat, auf das der Einspruch gestützt wird."

Am 10. Dezember 1982 entrichtete Herr Christian Deville, wohnhaft in Bachy (Frankreich), bei der französischen Steuerbehörde die Sondersteuer für ein in einem anderen Mitgliedstaat hergestelltes Ferrari-Fahrzeug mit einer in Frankreich auf mehr als 16 CV veranschlagten Nutzleistung. Am 31. Dezember 1985, d. h. etwa sieben Monate nach dem Urteil in der Rechtssache Humblot, beantragte er die Erstattung des Unterschieds zwischen dem Betrag der Sondersteuer und dem Betrag der gestaffelten Steuer. Am 6. Juni 1986 wies die vorgenannte Behörde seinen Einspruch als verspätet zurück, da er nach Maßgabe des Artikels R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales spätestens am 31. Dezember 1984 hätte eingelegt werden müssen.

Am 21. August 1986 focht Herr Deville diese Entscheidung vor dem Tribunal de grande instance Lille an. Er machte geltend, daß er sich auf Artikel R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales berufen könne, wonach der Lauf der Frist mit dem Eintritt des Ereignisses beginne, auf das der Antrag gestützt werde, daß das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Humblot ein Ereignis im Sinne dieser Bestimmung sei und daß diese Frist eingehalten sei, da der Antrag weniger als zwei Jahre nach diesem Urteil eingereicht worden sei. Die in Artikel 18-V Absatz 2 durch Verweisung auf Artikel R 196-1 Buchstabe b des Livre des procédures fiscales festgelegte Frist nehme ihm seine im Gemeinschaftsrecht begründeten Rechte und hindere das Urteil Humblot an der Entfaltung seiner Wirkungen in seinem Fall. Die französische Steuerverwaltung erwiderte, daß Artikel 18-V gültig und in seinem Fall anwendbar sei. Das Tribunal de grande instance hat daher dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Ist es mit den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts vereinbar, die Auswirkungen der rückwirkenden Abschaffung der durch das Urteil vom 9. Mai 1985 in der Rechtssache 112/84 für mit Artikel 95 EWG-Vertrag unvereinbar erklärten Sondersteuer auf Kraftfahrzeuge mit mehr als 16 CV (Steuer-PS) zeitlich zu begrenzen, wie dies Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes Nr. 85-695 vom 11. Juli 1985 tut?"

Herr Deville macht geltend, daß eine Vorabentscheidung des Gerichtshofes bezüglich einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts die Geltung dieser Vorschrift für Rechtsverhältnisse der Vergangenheit und der Zukunft vom Zeitpunkt ihres Inkrafttretens an verankere und daß die Mitgliedstaaten nicht befugt seien, diese Geltung zeitlich zu begrenzen, wie es Artikel 18-V Absatz 2 getan habe. Infolgedessen ist nach seiner Auffassung die vorgelegte Frage so zu beantworten, daß das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Humblot den französischen Staat verpflichte, den Betrag der Sondersteuer für den gesamten Zeitraum ihrer Erhebung zu erstatten.

Die französische Regierung beruft sich auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach beim Fehlen von Harmonisierungsmaßnahmen seitens der Gemeinschaftsorgane die Verfahrensvorschriften über die Erstattung innerstaatlicher Steuern, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht

erhoben worden seien, nach dem innerstaatlichen Recht jedes Mitgliedstaates festgelegt werden müßten. Ihrer Auffassung nach ist daher auf die vorgelegte Frage zu antworten, daß das Gemeinschaftsrecht eine zeitliche Begrenzung für das Recht, auf Erstattung zu klagen, nicht ausschließe, weil es jedem Mitgliedstaat obliege, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die Erstattung von Steuern, die für unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht erklärt worden seien, verlangt werden könne.

Die irische Regierung vertritt die Auffassung, daß die Frage positiv zu beantworten, d. h. zu entscheiden sei, daß die Festlegung einer Frist wie in Artikel 18-V Absatz 2 mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei, da der Rat keine einschlägige Harmonisierungsmaßnahme beschlossen habe und nach Maßgabe des Urteils in der Rechtssache 33/76 (Rewe/Landwirtschaftskammer Saarland, Slg. 1976, 1989) keine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung bestehe, Einspruchsfristen gegen die Steuer, die nach innerstaatlichem Recht abgelaufen seien, erneut beginnen zu lassen oder sie zu verlängern.

Die Kommission betont, daß die innerstaatlichen Vorschriften, auch wenn beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts das Erstattungsverfahren bei innerstaatlichen Steuern, die entgegen dem Gemeinschaftsrecht erhoben worden seien, durch das innerstaatliche Recht geregelt werde, die Ausübung der aus dem Gemeinschaftsrecht abgeleiteten Rechte nicht praktisch unmöglich machen dürften. Das französische Gesetz Nr. 85-695 verletze diesen Grundsatz, weil die von ihm festgelegte Zweijahresfrist das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Humblot, das seinen Anwendungsbereich zeitlich nicht begrenzt habe, unanwendbar mache.

Auszugehen ist davon, daß eine Entscheidung des Gerichtshofes, wenn er nach Maßgabe des Artikels 177 über die Auslegung und die Tragweite einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts entscheidet, für alle innerstaatlichen Maßnahmen und die besonderen Vorkehrungen, die in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift fallen, gilt, ob sie nun vor oder nach dieser Entscheidung getroffen wurden: siehe hierzu z. B. das Urteil in der Rechtssache 61/79 (Amministrazione delle Finanze dello Stato/Denkavit italiana, Slg. 1980, 1205), das unlängst in Randnummer 11 des Urteils vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 309/85 (Barra/Belgischer Staat, Slg. 1988, 355) bestätigt wurde. Ausnahmsweise kann der Gerichtshof und nur er selbst den zeitlichen Anwendungsbereich seiner Entscheidung so begrenzen, daß sie nur für die Zukunft gilt, siehe Rechtssache 43/75 (Defrenne/Sabena, Slg. 1976, 455); Rechtssache Denkavit; Rechtssache Barra (Randnrn. 12 und 13 des Urteils). Das Urteil Humblot hat eine Begrenzung dieser Art nicht vorgesehen. Infolgedessen gilt es für die vor seinem Erlaß entstandenen und begründeten Rechtsverhältnisse. Es gilt daher grundsätzlich für die vor dem 9. Mai 1985 erfolgten Zahlungen der Sondersteuer auf Fahrzeuge mit mehr als 16 CV steuerlicher Nutzleistung. Diese Zahlungen verstoßen gegen Artikel 95 EWG-Vertrag, auch wenn sie vor dem Urteil Humblot erfolgt sind.

Gleichwohl gilt auch, daß die Verfahrensvorschriften bezüglich der Klagen auf Erstattung innerstaatlicher Steuern, die entgegen dem Gemeinschaftsrecht erhoben worden sind, mangels einschlägiger gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften durch die innerstaatliche Rechtsordnung jedes Mitgliedstaates festgelegt werden, allerdings nur unter zwei Voraussetzungen. Erstens dürfen die innerstatlichen Verfahrensvorschriften für solche Klagen nicht ungünstiger ausgestaltet sein als für gleichartige Klagen auf der Grundlage innerstaatlichen Rechts, und zweitens dürfen sie nicht die Verfolgung von Rechten nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechts, die die innerstaatlichen Gerichte zu schützen verpflichtet sind, praktisch unmöglich machen, vgl. Rechtssache 33/76 (Rewe).

Bei Nichtbeachtung einer der zwei vorgenannten Voraussetzungen sind die innerstaatlichen Verfahrensvorschriften unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht. So hat es der Gerichtshof für unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht gehalten, wenn innerstaatliche Beweisregeln so ausgestaltet waren, daß die Verfolgung eines Erstattungsanspruchs von unter Verstoß gegen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erhobenen inländischen Abgaben unmöglich gemacht oder außergewöhnlich erschwert wurde: siehe Urteil in der Rechtssache 199/82 (Amministrazione delle Finanze dello Stato/San Giorgio, Slg. 1983, 3595), bestätigt durch Urteil vom 25. Februar 1988 in den verbundenen Rechtssachen 331, 376 und 378/85 (Les fils de Jules Bianco/Directeur général des douanes, Slg. 1988, 1099) und durch Urteil vom 24. März 1988 in der Rechtssache 104/86 (Kommission/Italien, Slg. 1988, 1799). Desgleichen ist eine vom innerstaatlichen Recht festgelegte Frist, die den Bürgern das Recht nimmt, sich die nach Gemeinschaftsrecht ungerechtfertigt gezahlten Beträge erstatten zu lassen, mit diesem Gemeinschaftsrecht unvereinbar. Denn in der Rechtssache Barra hat der Gerichtshof (Randnr. 19 des Urteils) festgestellt, daß eine Rechtsvorschrift, die die Erstattung auf Kläger beschränkte, die eine Erstattungsklage vor dem am 13. Februar 1985 verkündeten Urteil in der Rechtssache Gravier (Slg. 1985, 593) angestrengt hatten, denjenigen, die eine solche Klage nicht erhoben hatten, ihr Recht auf Erstattung der gezahlten Beträge, die nicht erhoben werden durften, nahm und die Ausübung von Rechten, die der EWG-Vertrag gewährte, unmöglich machte. Demzufolge hat der Gerichtshof entschieden, daß es dem innerstaatlichen Gericht, das zur strikten Anwendung des Gemeinschaftsrechts und zum Schutz der den Bürgern vom Gemeinschaftsrecht gewährten Rechte verpflichtet ist, untersagt ist, diese innerstaatliche Rechtsvorschrift anzuwenden.

Im Gegensatz zu der in der Rechtssache Barra angesprochenen Rechtsvorschrift beschränkt Artikel 18-V des Gesetzes Nr. 85-695 die Erstattung nicht auf Antragsteller, die ihren Antrag zum Zeitpunkt des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Humblot bereits gestellt hatten. Gleichwohl beschränkt er sie tatsächlich auf Antragsteller, die ihren Antrag binnen der in Artikel R 196-1 Buchstabe b vorgeschriebenen Frist gestellt haben. Ohne Belang dürfte es sein, ob man Artikel 18-V als Schaffung einer neuen Ausschlußfrist begreift oder — dies ist meine Auffassung — als eine Einschränkung einer der bereits bestehenden, allgemeinen Ausschlußfristen.

Nach meiner Meinung wäre, wenn ein innerstaatliches Gericht feststellen würde, daß nach Maßgabe des zur Zeit des Urteils in der Rechtssache Humblot geltenden innerstaatlichen Rechts die Bestimmung des Artikels R 196-1 Buchstabe b die einzige anwendbare Ausschlußfrist enthalten würde, eine Bestimmung wie die des Artikels 18-V des Gesetzes Nr. 85-695 nicht unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht. Die Festsetzung angemessener Ausschlußfristen ist, wie der Gerichtshof in der Rechtssache 33/76 (Rewe) entschieden hat, praktisch nicht unvereinbar mit der Ausübung von Rechten nach Gemeinschaftsrecht, die die innerstaatlichen Gerichte zu schützen haben.

Eine Ausschlußfrist ist durch das Bedürfnis nach Rechtssicherheit gerechtfertigt; man kann meiner Meinung nach nicht behaupten, daß die Frist des Artikels R 196-1 Buchstabe b unvernünftig sei. Wenn dies die einzig anwendbare Frist wäre, hätte Artikel 18-V kein bestehendes Recht verletzt.

Demgegenüber sind auf ein Urteil des Gerichtshofes folgende innerstaatliche Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, wenn sie die bestehenden Ausschlußfristen ändern und die Wirkung dieses Urteils beeinträchtigen.

Vorliegend scheint mir der Gesetzgeber vielleicht die Absicht gehabt zu haben, die Wirkung des Urteils in der Rechtssache Humblot zu begrenzen. Die durch Artikel 18 eingeführte „Zusatzbestimmung" ist in der französischen Nationalversammlung ausdrücklich mit dem Ziel begründet worden, etwaige finanzielle Auswirkungen des Urteils in der Rechtssache Humblot zu begrenzen (zweite Lesung vom 20. Juni 1985).

Der entscheidende Punkt ist gleichwohl die Frage, ob Artikel 18-V die erwähnte Auswirkung gehabt hat. Nimmt man an, daß sich Herr Deville, wie er vorträgt, im Rahmen des allgemeinen Rechts auf Artikel R 196-1 Buchstabe c des Livre des procédures fiscales hätte berufen können oder, wie das Tribunal de grande instance Chambéry in seinem Urteil vom 11. Juni 1987 in der Sache Gorlier/Services fiscaux (Gazette du Palais vom 17. und 19. Januar 1988, S. 11 und 13) angenommen zu haben scheint, auf die dreißigjährige Verjährungsfrist des Code civil, dann hat Artikel 18-V seine Rechte beeinträchtigt und die Auswirkung des Urteils in der Rechtssache Humblot begrenzt. Dieser Artikel macht ihm mit anderen Worten die Ausübung von Rechten nach dem Gemeinschaftsrecht, die die innerstaatlichen Gerichte zu schützen verpflichtet sind, praktisch unmöglich. In jedem der beiden Fälle ist die Beschränkung, die man einführen wollte, insoweit ungültig, als sie dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, und kann vor innerstaatlichen Gerichten gegenüber Klagen auf Erstattung von innerstaatlichen Abgaben, die unter Verstoß gegen Artikel 95 des Vertrages erhoben wurden, nicht geltend gemacht werden.

Die zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage ist daher meiner Meinung nach wie folgt zu beantworten:

„Die Einführung einer Frist wie der in Artikel 18-V Absatz 2 des Gesetzes Nr. 85-695 vom 11. Juli 1985 vorgesehenen ist mit den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts nicht vereinbar, wenn sie nach einer Vorabentscheidung des Gerichtshofes erfolgt, der zufolge eine innerstaatliche Abgabe gegen den Vertrag verstößt, falls diese Frist kürzer ist als die Frist, die sonst nach dem zur Zeit des Urteils des Gerichtshofes geltenden Recht des betreffenden Mitgliedstaates anwendbar wäre."

Die Auslagen der französischen Regierung, der irischen Regierung und der Kommission sind nicht erstattungsfähig. Die Entscheidung über die Kosten des Herrn Deville ist Sache des innerstaatlichen Gerichts.