

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS

vom 24. März 1993 *

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

1. Im vorliegenden Fall ersucht der Präsident des Tribunale Genua den Gerichtshof, sich im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung bestimmter Vorschriften der Sechsten Richtlinie über die Mehrwertsteuer (Richtlinie 77/388/EWG des Rates, ABl. 1977, L 145, S. 1) auszusprechen. Die Hauptfrage ist die, ob innerstaatliche Rechtsvorschriften, die von den Steuerpflichtigen die vorläufige Entrichtung von Steuern vor Ablauf des maßgebenden Steuerzeitraums fordern, mit der Sechsten Richtlinie vereinbar sind.

Vorgeschichte

2. Der Kläger des Ausgangsverfahrens, Herr Balocchi, übt in Italien die Tätigkeit eines Liegenschaftsverwalters aus. Für die Zwecke der Mehrwertsteuer gilt er als Steuerpflichtiger. Die italienischen Rechtsvorschriften über die Mehrwertsteuer sehen Steuerzeiträume von einem Kalenderjahr vor (1. Januar bis 31. Dezember). Die Steuerpflichtigen haben für jeden Steuerzeitraum spätestens zum 5. März des folgenden Jahres eine jährliche Steuererklärung abzugeben. Diese Steuererklärung hat zusammenfassenden Charakter: Die Steuerpflichtigen haben im Laufe des Jahres auf monatlicher oder dreimonatlicher Grundlage den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag zu berechnen und an die Finanzverwaltung abzuführen; bei der Abgabe seiner jährlichen Steuererklärung entrichtet der Steuerpflichtige den ausstehenden Mehrwertsteuerbetrag für die während des gesamten

Jahres getätigten Geschäfte (oder kassiert gegebenenfalls den ihm geschuldeten Betrag). Ob er die Mehrwertsteuer monatlich oder dreimonatlich zu entrichten hat, hängt von seinem Umsatz ab. Die Grundregel ist in Artikel 27 des Dekrets Nr. 633/72 des Präsidenten der Republik in seiner gegenwärtigen Fassung niedergelegt; hiernach hat der Steuerpflichtige bis zum 20. jeden Monats den aufgrund der im vorhergehenden Monat in seinem Mehrwertsteuerregister vorgenommenen Eintragungen geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag zu berechnen und zu zahlen¹. Artikel 33 des Dekrets Nr. 633/72 sieht jedoch eine vereinfachte Regelung für kleine Gewerbetreibende vor. Soweit er vorliegend von Bedeutung ist, sieht er vor, daß Steuerpflichtige, deren Tätigkeit in der Erbringung von Dienstleistungen besteht und deren Umsatz im Vorjahr nicht höher war als 360 000 000 LIT, jeweils bis zum 5. Tag des zweiten auf jedes der ersten drei Quartale des Jahres folgenden Monats regelmäßige Zahlungen vorzunehmen haben. Die für das letzte Quartale des Jahres geschuldete Mehrwertsteuer ist grundsätzlich zum Zeitpunkt der Abgabe der jährlichen Steuererklärung im März des folgenden Jahres zu entrichten. Seit 1991 hat sich diese Rechtslage jedoch erheblich geändert, und zwar durch Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 405/90 vom 29. Dezember 1990, der wie folgt lautet:

„Ab 1991 haben Steuerpflichtige, die die Steuer gemäß Artikel 27 des Dekrets

¹ — Steuerpflichtige, die andere Personen mit ihrer Buchführung beauftragen, können jedoch den monatlich zu zahlenden Betrag nach Maßgabe der im vorhergehenden zweitletzten Monat vorgenommenen Eintragungen berechnen, siehe Artikel 27 Absatz 1 Satz 2 des Dekrets Nr. 633/72. Dieser Satz wurde durch Artikel 1 Absatz 5 Buchstabe c des Decreto-legge Nr. 151 vom 13. Mai 1991 in Artikel 27 eingefügt.

* Originalsprache: Englisch.

Nr. 633/72 des Präsidenten vom 26. Oktober 1972 zu entrichten habe [d. h. Steuerpflichtige, die monatliche Zahlungen zu leisten haben], spätestens am 20. Dezember als Abschlagszahlung auf die für diesen Monat zu leistende Zahlung einen Betrag in Höhe von 65 %² desjenigen Betrages, den sie für den Monat Dezember des Vorjahres gezahlt haben oder hätten zahlen müssen, oder, falls dieser Betrag niedriger ist, in Höhe von 65 % des für den Dezember des laufenden Jahres zu zahlenden Betrages zu entrichten. Bei der Zahlung für die Steuer für Dezember wird die geleistete Anzahlung angerechnet. Zum gleichen Termin haben die in Artikel 33 des Dekrets Nr. 633/72 des Präsidenten vom 26. Oktober 1972 genannten Steuerpflichtigen [d. h. diejenigen, die dreimonatliche Zahlungen zu leisten haben] als Abschlagszahlung auf die im Zeitpunkt der jährlichen Steuererklärung fällige Zahlung einen Betrag in Höhe von 65 % des Betrages, den sie im Zeitpunkt der Abgabe ihrer Steuererklärung für das Vorjahr gezahlt haben oder hätten zahlen müssen, oder, falls dieser Betrag niedriger ist, einen Betrag in Höhe von 65 % der im Zeitpunkt der Steuererklärung für das laufende Jahr zu leistenden Zahlung zu entrichten ...“

Artikel 6 Absatz 5 des Gesetzes Nr. 405/90 bestimmt:

„Wer die in Absatz 2 genannten Zahlungen nicht vollständig oder teilweise vornimmt, hat einen Zuschlag von 20 % auf die nicht oder zu wenig entrichteten Beträge zu zahlen.“

3. Da der Umsatz von Herrn Balocchi im Jahre 1990 nicht mehr als 360 000 000 LIT betragen hatte, war er gemäß Artikel 33 des

2 — Gemäß Artikel 1 Absatz 6 des Decreto-legge Nr. 151 vom 13. Mai 1991 erhöht sich dieser Betrag zu Lasten derjenigen Steuerpflichtigen, denen die oben in Fußnote 1 genannte Bestimmung zugute gekommen ist, auf 70 %.

Dekrets Nr. 633/72 zu dreimonatlichen Mehrwertsteuerzahlungen verpflichtet. Spätestens am 20. Dezember 1991 hatte er die in Artikel 6 Absatz 3 des Gesetzes Nr. 405/90 vorgesehene Abschlagszahlung zu leisten. Nach Auffassung von Herrn Balocchi verstieß jedoch die Verpflichtung zur Leistung einer derartigen Zahlung vor Ablauf des Quartals gegen die Artikel 10 und 11 der Sechsten Richtlinie. Um eine entsprechende Feststellung zu erwirken, klagte er beim Tribunale Genua gegen den italienischen Finanzminister. Die Klage wurde am 16. Dezember 1991 erhoben (d. h. vier Tage vor Ablauf der Frist für die Abschlagszahlung). Ferner beantragte Herr Balocchi die einstweilige Aussetzung der Verpflichtung zur Leistung der Abschlagszahlung. Der Präsident des Tribunale Genua hat diese Aussetzung angeordnet und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1) Haben die Artikel 10 und 11 der Sechsten Richtlinie des Rates der EWG vom 17. Mai 1977 — 77/388/EWG — die Begriffe „Steuertatbestand“ und „Zeitpunkt des Eintretens des Steueranspruchs“ harmonisiert, und gewähren sie bejahendenfalls den einzelnen Rechte, die diese vor den innerstaatlichen Gerichten geltend machen können?

2) Für den Fall, daß die erste Frage bejaht wird: Was ist unter „Steuertatbestand“ und „Zeitpunkt des Eintretens des Steueranspruchs“ zu verstehen, und stehen die Artikel 10 und 11 der Sechsten Richtlinie in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof einer innerstaatlichen Regelung (Artikel 6 des Gesetzes Nr. 405/90) entgegen, die die Erbringer von Dienstleistungen zur Zahlung der Mehrwertsteuer für noch nicht erbrachte Leistungen und nicht erhaltene Entgelte verpflichtet?

Die maßgebenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts

4. Der Vorlagebeschluß nimmt auf die Artikel 10 und 11 der Sechsten Richtlinie Bezug. Die erste dieser Bestimmungen definiert den Begriff „Steuertatbestand“ und setzt den Zeitpunkt fest, zu dem die Steuer fällig wird. Sie sieht, soweit vorliegend erheblich, folgendes vor:

„(1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

- a) Steuertatbestand: der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;
- b) Steueranspruch: der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

(2) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird ...“

5. Artikel 11 der Sechsten Richtlinie, der die Besteuerungsgrundlage festlegt (d. h. den Betrag, der dem Mehrwertsteueranspruch zugrunde gelegt wird), scheint mir im vorliegenden Fall nicht von unmittelbarer Bedeutung zu sein. Ich werde auf ihn nicht mehr zurückkommen.

6. Auf der anderen Seite scheinen mir die Absätze 4 und 5 von Artikel 22 der Sechsten Richtlinie, die in dem Vorlagebeschluß nicht genannt werden, von Bedeutung zu sein. Sie lauten wie folgt:

„(4) Jeder Steuerpflichtige hat innerhalb eines Zeitraums, der von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegen ist, eine Steuerer-

klärung abzugeben. Dieser Zeitraum darf zwei Monate vom Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums an gerechnet nicht überschreiten. Der Steuerzeitraum kann von den Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate festgelegt werden. Die Mitgliedstaaten können jedoch andere Zeiträume festlegen, sofern diese ein Jahr nicht überschreiten.

Die Steuererklärung muß alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthalten, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der sich auf diese Steuer und Abzüge beziehenden Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Festlegung der Bemessungsgrundlage erforderlich ist.

(5) Jeder Steuerpflichtige hat bei der Abgabe der periodischen Steuererklärung den sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs ergebenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen anderen Termin für die Zahlung dieses Betrags festsetzen oder vorläufige Vorauszahlungen erheben.“

7. Aus Gründen, die später deutlicher in Erscheinung treten werden, kommt es auch auf bestimmte Vorschriften der Artikel 17 und 18 an. Diese Artikel ermächtigen die Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen, von dem für einen bestimmten Zeitraum geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag denjenigen Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen, der ihnen von anderen Steuerpflichtigen für von diesen während des gleichen Zeitraums erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellt wurde. Namentlich sieht Artikel 17 Absatz 1 vor:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

Artikel 18 Absatz 2 lautet:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist und wird ... während des gleichen Zeitraums ausgeübt ...“

Das Vorbringen von Herrn Balocchi

8. Der Standpunkt von Herrn Balocchi ist sehr einfach. Er macht geltend, wenn er gehalten gewesen wäre, am 20. Dezember 1991 gemäß Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 405/90 eine Abschlagszahlung zu leisten, so hätte er genötigt sein können, Mehrwertsteuer für Geschäfte zu zahlen, die noch nicht stattgefunden hätten. Das wäre insbesondere dann der Fall gewesen, wenn ein unverhältnismäßig hoher Prozentsatz seines Umsatzes in den letzten 11 Tagen des Jahres erzielt worden oder wenn sein Umsatz 1991 erheblich niedriger gewesen wäre als im Vorjahr. Zwar hätten die italienischen Rechtsvorschriften ihm im letztgenannten Fall gestattet, den Betrag der Abschlagszahlung auf der Grundlage der für das laufende Jahr tatsächlich geschuldeten Mehrwertsteuer zu berechnen; er hätte jedoch unmöglich am 20. Dezember 1991 feststellen können, ob sich hierbei eine niedrigere Zahl ergeben würde als bei einer auf den Umsatz des Vorjahres gestützten Berechnung, da er nicht habe wissen können, wie hoch der Umfang der von ihm getätigten Geschäfte in den letzten 11 Tagen des Jahres sein würde. Um also sicher zu sein, daß er nicht den in Artikel 6 Absatz 5 des Gesetzes Nr. 450/90 vorgesehenen Zuschlag von 20 % würde zahlen müssen, wäre er genötigt gewesen, den Betrag der Abschlagszahlung unter Bezugnahme auf die Ergebnisse des Vorjahres zu berechnen.

9. Herr Balocchi macht geltend, soweit die beanstandeten italienischen Rechtsvorschriften von den Steuerpflichtigen verlangten, für Geschäfte, die noch nicht stattgefunden hätten, eine Abschlagszahlung auf die Mehrwertsteuer zu leisten, stünden sie im Widerspruch zu den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie. Sie verstießen insbesondere gegen Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe b und Artikel 2, wonach der Steueranspruch „zu dem Zeitpunkt [eintritt]“ (d. h. die Steuerbehörde die Befugnis erlange, von dem Betroffenen die Zahlung der Steuer zu verlangen), „zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird“.

10. Herr Balocchi führt aus, in seinem Geschäftszweig werde tendenziell ein außergewöhnlich hoher Anteil der Umsätze in den letzten Tagen des Jahres getätigt; jedoch sei ein großer Teil seiner geschäftlichen Transaktionen zufallsbedingt und sein letztlich erzielter Umsatz unvorhersehbar. Er zählt eine Reihe von weiteren Gruppen von Steuerpflichtigen auf, deren Umsatz von jahreszeitlichen und klimatischen Faktoren abhängt, z. B. Hoteliers an Skisportplätzen.

11. Nach Auffassung von Herrn Balocchi kann Artikel 22 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie, der es den Mitgliedstaaten gestatte, „vorläufige Vorauszahlungen“ zu erheben, nicht die in Artikel 10 Absatz 2 eindeutig verankerte Regel verdrängen, wonach der Anspruch auf die Zahlung von Mehrwertsteuer erst entstehe, wenn das fragliche Geschäft durchgeführt worden sei. Herr Balocchi ist der Ansicht, diese Auffassung werde durch das Urteil des Gerichtshofes vom 10. Juli 1984 in der Rechtssache 42/83 (Dansk Denkavit, Slg. 1984, 2649) bestätigt, in dem der Gerichtshof (Randnr. 19) von der „Regelungsbefugnis [der Mitgliedstaaten] für die Festsetzung der Fristen von der Verwirklichung des Steuertatbestands bis zur Zahlung der Steuer“ gesprochen habe. Artikel 22 Absatz 5 erlaube es

den Mitgliedstaaten, eine Abschlagszahlung zu fordern, nicht aber eine im voraus zu leistende Zahlung.

12. Die Auffassung von Herrn Balocchi wird von der Kommission unterstützt, die geltend macht, Artikel 10 der Sechsten Richtlinie enthalte eine klare Bestimmung des Inhalts, daß die Steuer fällig werde, wenn das Geschäft, das den Steueranspruch begründe, abgeschlossen worden sei. Ebenso wie Herr Balocchi unterscheidet die Kommission zwischen einer Abschlagszahlung und einer vorweggenommenen Zahlung. Artikel 22 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie gestatte Abschlagszahlungen, aber keine vorweggenommenen Zahlungen. Er ermächtige die Mitgliedstaaten, in Erwartung der endgültigen Bezifferung der Schuld zu einem späteren Zeitpunkt die Zahlung eines Teils einer tatsächlich entstandenen Steuerschuld zu fordern. Im übrigen bemüht sich die Kommission eingehend um den Nachweis, daß die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie hinreichend klar, genau und unbedingt seien, um unmittelbare Wirkungen zu erzeugen.

Die Auffassung der italienischen Regierung

13. Die italienische Regierung stellt die Zulässigkeit der Vorlage in Frage. Sie führt hierzu zwei Gründe an: Zum einen hätte das Verfahren bei einem spezialisierten Finanzgericht anhängig gemacht werden müssen, nicht aber beim Tribunale Genua, das als Gericht der ordentlichen Gerichtsbarkeit nicht zuständig sei; zum anderen sei der Beschluß, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen, in einem nichtstreitigen Verfahren ergangen, in dem die italienische Steuerbehörde keine Gelegenheit zur Äußerung gehabt habe.

14. In materiell-rechtlicher Hinsicht trägt die italienische Regierung vor, der Steuerzahler werde von den beanstandeten italienischen Rechtsvorschriften nicht gezwungen, Mehrwertsteuer in Ansehung von Geschäften zu entrichten, die noch nicht stattgefunden hätten. Sie legt dar, der Steuerzahler könne zwischen der Zahlung von 65 % des im Vorjahr geschuldeten und der Zahlung von 65 % des für das laufende Jahr geschuldeten Betrages wählen: Stelle er am 20. Dezember fest, daß sein Umsatz im Verhältnis zum Vorjahr gesunken sei, so könne er sich für die Zahlung eines aufgrund der geschäftlichen Entwicklung des laufenden Jahres berechneten Betrages entscheiden; sei dagegen sein Umsatz gestiegen, so könne er die vorläufige Zahlung nach Maßgabe des niedrigeren Umsatzes des Vorjahres berechnen. Die italienische Regierung führt weiterhin aus, die italienischen Rechtsvorschriften räumten den Steuerpflichtigen eine Frist von über zwei Monaten (2. Januar bis 5. März) für die Abgabe der auf den Umsatz des Vorjahres bezogenen jährlichen Mehrwertsteuererklärung ein. Steuerpflichtige, die sich in einer Gläubigerposition befänden, gäben ihre Steuererklärung so früh wie möglich ab, während solche, die noch Steuer schuldeten, bis zum letzten Tag warteten. Die italienische Regierung macht geltend, nach Artikel 22 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie hätten die Mitgliedstaaten den Zeitraum zwischen den nacheinander abzugebenden Steuererklärungen festzulegen; dieser Zeitraum dürfe jedoch zwei Monate vom Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums an gerechnet nicht überschreiten. Die italienischen Rechtsvorschriften räumten den Steuerpflichtigen eine etwas längere Frist ein. Obwohl das Vorbringen zu diesem Punkt nicht völlig klar ist, soll damit wohl gesagt werden, die beanstandeten Vorschriften schüfen lediglich einen Ausgleich für die übertriebene Großzügigkeit der Regel, der zufolge die jährlichen Steuererklärungen nicht vor dem 5. März abgegeben zu werden brauchten. Schließlich trägt die italienische

Regierung vor, die in den beanstandeten Rechtsvorschriften auferlegten Verpflichtungen stünden in vollem Einklang mit Artikel 22 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie.

15. Es erscheint zweckmäßig, noch einen Punkt zu erwähnen, den der Vertreter der italienischen Regierung in der mündlichen Verhandlung betont hat: Die italienischen Vorschriften sähen lediglich einen Steuerzeitraum von 12 Monaten und die jährliche Abgabe einer Mehrwertsteuererklärung vor. Obwohl die Steuerpflichtigen je nach ihrem Umsatz zu monatlichen oder dreimonatlichen Steuerzahlungen verpflichtet seien, gäben sie bei der Leistung dieser Zahlungen keine Steuererklärung im Sinne von Artikel 22 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie ab. Die Zeiträume, auf die sich diese Zahlungen bezögen, seien keine getrennten Zeiträume im Sinne von Artikel 22 Absatz 4. In formaler Hinsicht trifft dies unzweifelhaft zu, da die Steuerpflichtigen bei der Vornahme ihrer monatlichen oder dreimonatlichen Zahlungen gemäß den Artikeln 27 und 33 des Dekrets Nr. 633/72 nicht gehalten sind, die in Artikel 22 Absatz 4 geforderten eingehenden Auskünfte zu erteilen. Dieser Gesichtspunkt ist jedoch weitgehend akademischer Natur: Nach der letztgenannten Bestimmung ist der Steuerpflichtige verpflichtet, den genauen Betrag der für den vorhergehenden Monat oder für das vorhergehende Quartal geschuldeten Steuer berechnen und zu zahlen; zahlt er weniger als den geschuldeten Betrag, so setzt er sich einer Sanktion aus, die darin besteht, daß er das Zwei- bis Vierfache des nicht entrichteten Betrages zu zahlen hat (siehe Artikel 44 Absatz 2 des Dekrets Nr. 633/72). Praktisch nähert sich das italienische System stark einem auf der monatlichen oder dreimonatlichen Abgabe von Steuererklärungen beruhenden System an, mit dem Unterschied, daß alle 12 Monate ein Ausgleich stattfindet.

Zulässigkeit

16. Ich glaube nicht, daß die Vorlage als unzulässig angesehen werden kann. Unzweifelhaft kann ein Ersuchen um Vorabentscheidung auch in nicht streitigen Verfahren gestellt werden, siehe das Urteil des Gerichtshofes vom 28. Juni 1978 in der Rechtssache 70/77 (Simmenthal, Slg. 1978, 1453, insbesondere Randnrn. 8 bis 11).

17. In diesem Urteil hat der Gerichtshof ausgeführt, es könne „im Interesse einer geordneten Rechtspflege liegen, daß die Vorlagefrage erst im Anschluß an eine streitige Verhandlung vorgelegt wird“. Der Gerichtshof hat jedoch gleich danach ausgeführt, allein das innerstaatliche Gericht habe zu beurteilen, ob es erforderlich sei, vor Erlaß eines Vorlagebeschlusses die beklagte Partei zu hören.

18. Es mag genügen, auf diese Rechtsprechung hinzuweisen, obwohl erneut hervorgehoben zu werden verdient, daß es im allgemeinen besser sein wird, wenn Vorlagebeschlüsse erst ergehen, nachdem beide Seiten gehört worden sind. Dies würde es gestatten, die zu entscheidenden Probleme in dem Vorlagebeschuß, auf den sich die schriftlichen Erklärungen der Mitgliedstaaten und der Kommission allein stützen müssen, deutlicher zu umschreiben. Im vorliegenden Fall wäre zu erwarten gewesen, daß, wenn das italienische Finanzministerium gehört worden wäre, der Vorlagebeschuß Artikel 22 der Sechsten Richtlinie erwähnt hätte, der vorliegend unzweifelhaft von Bedeutung ist.

19. Was die Frage betrifft, ob das Tribunale Genua für die Entscheidung von Steuerstreitigkeiten zuständig ist, so liegt es auf der Hand, daß sie nach innerstaatlichem Recht zu beantworten und infolgedessen im Rahmen von in diesem Recht vorgesehenen

Verfahren zu entscheidend ist. Es ist nicht Sache des Gerichtshofes, eine Entscheidung des Präsidenten des Tribunale Genua über die Zuständigkeit seines eigenen Gerichts in Frage zu stellen. Ist diese Entscheidung falsch, so muß sie im Rahmen derjenigen Verfahren angefochten werden, die das innerstaatliche Recht zur Verfügung stellt. In seinem Urteil vom 14. Januar 1982 in der Rechtssache 65/81 (Reina, Slg. 1982, 33), in der die Zulässigkeit eines Vorlagebeschlusses mit der Begründung bestritten wurde, das vorliegende Gericht sei nicht ordnungsgemäß zusammengesetzt, hat der Gerichtshof unter Randnummer 7 festgestellt, daß er

„nicht befugt [ist] nachzuprüfen, ob die Entscheidung, durch die er angerufen worden ist, den nationalen Vorschriften über die Gerichtsorganisation und das Verfahren entspricht. Der Gerichtshof ist daher an die von einem Gericht eines Mitgliedstaats erlassene Vorlageentscheidung gebunden, solange sie nicht aufgrund eines im nationalen Recht eventuell vorgesehenen Rechtsbehelfs aufgehoben worden ist.“

Zur Auswirkung der beanstandeten italienischen Rechtsvorschriften

20. Es bestehen Zweifel hinsichtlich der genauen Auswirkungen der beanstandeten italienischen Rechtsvorschriften auf Steuerpflichtige, die gemäß Artikel 33 des Dekrets Nr. 633/72 zu vierteljährlichen Zahlungen verpflichtet sind. Die Bedeutung des ersten Satzes von Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 405/90 ist klar: Steuerpflichtige, die gemäß Artikel 27 dieses Dekrets monatliche Zahlungen zu leisten haben, müssen bis zum 20. Dezember eine vorläufige Zahlung in Höhe von 65 % des Steuerbetrags leisten, den sie für den Dezember des Vorjahres schuldeten (oder in Höhe von 65 % des von ihnen für den laufenden Monat Dezember

letztlich geschuldeten Steuerbetrags, wenn dieser niedriger ist). Die Zahl von 65 % mag deshalb gewählt worden sein, weil sie fast genau dem an dem fraglichen Tag verstrichenen Teil des betroffenen Monats entspricht ($20/31 = 64,5 \%$). Was die Steuerpflichtigen betrifft, die vierteljährliche Zahlungen leisten, so ist die Lage weniger klar. Artikel 6 Absatz 2 Satz 3 des Gesetzes Nr. 405/90 verpflichtet diese Steuerpflichtigen zu einer vorläufigen Zahlung in Höhe von 65 % der Steuer, die sie im Zeitpunkt der Abgabe ihrer jährlichen Steuererklärung für das Vorjahr gezahlt haben oder hätten zahlen müssen (oder in Höhe von 65 % des im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung für das laufende Jahr zu zahlenden Betrages, wenn dieser niedriger ist). Die wichtigste Größe, die die Steuerpflichtigen, die gemäß Artikel 33 des Dekrets Nr. 633/72 vierteljährliche Zahlungen leisten, im Zeitpunkt der Abgabe der jährlichen Steuererklärung zu berücksichtigen haben, ist der Betrag der für das letzte Quartal des Vorjahres zu entrichtenden Steuer. Überdies sind sämtliche anderen das Vorjahr betreffenden und noch nicht entrichteten Beträge im Zeitpunkt der Abgabe der jährlichen Steuererklärung zu bezahlen. Seit dem Erlaß der streitigen Rechtsvorschriften verringert sich jedoch die im Zeitpunkt der jährlichen Steuererklärung zu leistende Zahlung um den Betrag der am 20. Dezember geleisteten vorläufigen Zahlung. (Wenn Artikel 6 Absatz 2 Satz 3 des Gesetzes Nr. 405/90 von 65 % des im Zeitpunkt der jährlichen Steuererklärung zu zahlenden Betrages spricht, so meint er vermutlich 65 % des zu diesem Zeitpunkt normalerweise, d. h. ohne Abzug irgendwelcher am 20. Dezember des Vorjahres geleisteter vorläufiger Zahlungen, zu entrichtenden Betrages.)

21. Jedenfalls geht aus den schriftlichen Ausführungen von Herrn Balocchi (Punkte 8 und 9) sowie aus Ablichtungen seiner

diesen Ausführungen beigefügten Steuerklärungen eindeutig hervor, daß die beanstandeten Rechtsvorschriften sich im ersten Jahr ihrer Anwendung dahin ausgewirkt haben, daß Herr Balocchi zum 20. Dezember 1991 eine vorläufige Zahlung in Höhe von 65 % der für das letzte Quartal des Jahres 1990 zu zahlenden Steuer (oder 65 % der Steuer, von der er im voraus annahm, daß er sie für das letzte Quartal des Jahres 1991 zu zahlen haben würde) geleistet hat. Es mag erwähnt werden, daß im Fall von Steuerpflichtigen, die vierteljährlich Zahlungen leisten, das oben erwähnte arithmetische Verhältnis zwischen dem Betrag der vorläufigen Zahlung und demjenigen Teil des Steuerzeitraums, der bis zum Zeitpunkt dieser Zahlung verstrichen ist, nicht mehr gilt: Das letzte Quartal des Jahres umfaßt 92 Tage, so daß am 20. Dezember nicht weniger als 88 % dieses Zeitraums verstrichen ist ($81/92 = 88 \%$).

22. Unabhängig von der genauen Bedeutung der umstrittenen italienischen Vorschriften scheint trotz des Vorbringens der italienischen Regierung kein Zweifel daran zu bestehen, daß sich diese Vorschriften unter bestimmten Umständen dahin auswirken, daß Steuerpflichtige genötigt sind, Zahlungen zu leisten, die über dem zu diesem Zeitpunkt tatsächlich geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag liegen. Das kann z. B. der Fall sein, wenn der Umsatz eines Steuerpflichtigen im Verhältnis zum Vorjahr zurückgeht und der Betroffene eine vorläufige Zahlung in Höhe von 65 % der für den entsprechenden Zeitraum des Vorjahres zu entrichtenden Steuer leistet. Zwar sollte in einem solchen Fall die vorläufige Zahlung grundsätzlich auf dem niedrigeren Umsatz des laufenden Jahres beruhen, aber eine solche Annahme wäre nicht realistisch, da angesichts der wechselhaften Natur des Geschäftslebens normalerweise nicht die Möglichkeit gegeben ist, am 20. Dezember festzustellen, auf welchen Betrag sich die endgültige Mehrwertsteuer-

schuld des Steuerpflichtigen zum Jahresende belaufen wird (außer natürlich, wenn er sein Geschäft vom 20. bis zum 31. Dezember schließt). Selbst wenn er am 20. Dezember den Eindruck haben sollte, sein Umsatz sei zurückgegangen, wird ein vorsichtiger Steuerpflichtiger die vorläufige Zahlung auf der Grundlage der Ergebnisse des Vorjahres berechnen; anderenfalls, nämlich wenn er bei dieser Zahlung die erwarteten Ergebnisse des laufenden Jahres zugrunde legte, würde er sich dem Risiko aussetzen, gemäß Artikel 6 Absatz 5 des Gesetzes Nr. 405/90 mit einem Zuschlag von 20 % belastet zu werden, wenn sich die Geschäftslage plötzlich verbesserte und seine Mehrwertsteuerschuld für den laufenden Zeitraum den für den gleichen Zeitraum des Vorjahres geschuldeten Betrag überstiege. Obwohl der Bevollmächtigte der italienischen Regierung in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, die italienischen Rechtsvorschriften über die Mehrwertsteuer gestatteten es den Behörden, im Fall eines gutgläubigen Irrtums von der Erhebung des Zuschlags abzusehen, scheint dennoch für diese Behörden keine gesetzliche Verpflichtung zu bestehen, ihr Ermessen zugunsten des Steuerpflichtigen auszuüben.

23. Ein anderer Fall, in dem der Steuerpflichtige aufgrund der streitigen Regelung gezwungen sein könnte, einen seine im fraglichen Zeitpunkt tatsächlich bestehende Mehrwertsteuerschuld übersteigenden Betrag zu entrichten, tritt dann ein, wenn der Betroffene einen außergewöhnlich hohen Teil seines Umsatzes in den letzten 11 Tagen des Jahres erzielt. Das von Herrn Balocchi angeführte Beispiel eines in einem Skisportplatz gelegenen Hotels ist treffend. Fällt in der ersten Dezemberhälfte kein Schnee, so kann das Geschäft sehr schwach sein; fällt aber in der Mitte des Monats reichlich Schnee, so kann die Kapazität des Hotels in der Ferienzeit am Jahresende voll ausgelastet sein. Der Eigentümer des Hotels könnte bis zum 20. Dezember in der Lage sein, mit

ziemlicher Genauigkeit seine Mehrwertsteuerschuld für den letzten Monat oder das letzte Quartal des Jahres zu berechnen (wenn das Hotel ausgebucht ist), und die vorläufige Zahlung auf dieser Grundlage vornehmen, in welchem Fall er wahrscheinlich einen Betrag entrichten wird, der seine tatsächliche Mehrwertsteuerschuld zum 20. Dezember übersteigt.

24. Die sich alsdann stellende Frage ist die, ob und inwieweit es mit den maßgeblichen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie vereinbar ist, von Steuerpflichtigen die vorläufige Zahlung eines Mehrwertsteuerbetrags zu verlangen, der die im Zeitpunkt der Zahlung tatsächlich bestehende Mehrwertsteuerschuld übersteigt, wobei man sich natürlich zu gegenwärtigen hat, daß die Betroffenen in der Lage sein werden, sich zuviel gezahlte Beträge erstatten zu lassen, wenn sie ihre jährliche Steuererklärung abgeben. Bevor ich versuche, diese Frage zu beantworten, werde ich mich zunächst mit den Argumenten befassen, die in der mündlichen Verhandlung für das Vereinigte Königreich vorgetragen wurden, um dessen kürzlich erlassene Vorschriften zu rechtfertigen, die von den Steuerpflichtigen ebenfalls unter bestimmten Umständen vorläufige Zahlungen von Mehrwertsteuer fordern.

Das britische System der vorläufigen Zahlungen

25. Das Vereinigte Königreich legt dar, es habe keine schriftlichen Erklärungen abgegeben, weil es nach dem Wortlaut des Vorlagebeschlusses nicht angenommen habe, daß die Vorlagefrage des italienischen Gerichts möglicherweise Einfluß auf die Gültigkeit der im Vereinigten Königreich kürzlich eingeführten Regelung haben könnte. Das Vereinigte Königreich hat jedoch in der mündlichen Verhandlung teilgenommen und das von ihm in Kraft gesetzte System der Mehr-

wertsteuererhebung ausführlich geschildert. Obwohl es selbstverständlich im vorliegenden Verfahren nicht unmittelbar um die Gültigkeit der Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs geht, lohnt es sich, diese Vorschriften genauer zu untersuchen, da sie die Problematik des uns beschäftigenden Falles deutlicher erkennen lassen.

26. Die Mehrwertsteuerregelung des Vereinigten Königreichs sieht grundsätzlich vierteljährliche Steuererklärungen und vierteljährliche Zahlungen vor. Jeweils innerhalb eines Monats nach Ablauf eines jeden Dreimonatszeitraums ist eine Steuererklärung abzugeben und Mehrwertsteuer zu entrichten. 1991 gab die Regierung des Vereinigten Königreichs Gesetzesentwürfe bekannt, nach denen die größten Steuerzahler monatliche Steuererklärungen abzugeben haben würden. Diese Pläne stießen bei den betroffenen Geschäftsleuten auf erheblichen Widerstand, insbesondere wegen des zusätzlichen administrativen Aufwands, der durch die Verpflichtung zur monatlichen Abgabe von Steuererklärungen entstehen würde. Die Regierung beschloß daher, das System der vierteljährlichen Steuererklärungen beizubehalten und die größten Steuerzahler zur Leistung monatlicher Abschlagszahlungen zu verpflichten.

27. Die erforderlichen Änderungen erfolgten durch den Value Added Tax (Payments on Account) (No 2) Order 1992 (Verordnung von 1992 über die Mehrwertsteuer [Leistung von Abschlagszahlungen] [Nr. 2]). Für jeden der ersten beiden Monate des betreffenden Vierteljahres leistet der Steuerzahler eine Abschlagszahlung. Die vierteljährliche Steuererklärung ist dann in der üblichen Weise abzugeben; zu diesem Zeitpunkt ist auch der Restbetrag der für das Vierteljahr geschuldeten Mehrwertsteuer zu entrichten. Die Abschlagszahlungen sind jeweils einen Monat später zu leisten. Wenn also der vierteljährliche Steuerzeitraum vom 1. Januar bis

zum 31. März läuft, ist die erste Abschlagszahlung Ende Februar zu leisten, die zweite Ende März; der Rest der für das gesamte Vierteljahr geschuldeten Betrages ist dann Ende April zu entrichten.

28. Der Steuerpflichtige hat seine Abschlagszahlungen auf der Grundlage des Mehrwertsteuer-Gesamtbetrags zu berechnen, den er für den Zeitraum von einem Jahr zu zahlen hatte, der sechs Monate vor Beginn des betreffenden Vierteljahres abgelaufen ist. Jede Abschlagszahlung entspricht einem Zwölftel der gesamten für diesen Referenzzeitraum zu zahlenden Mehrwertsteuer. Tritt eine Änderung der Verhältnisse ein, die sich erheblich auf den vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag auswirkt und kann der Betroffene nachweisen, daß der im laufenden Jahr zu zahlende Steuerbetrag unter 80 % des Betrages liegt, den er für das Referenzjahr zu entrichten hatte, so werden die Abschlagszahlungen entsprechend gekürzt. Stellt der Gewerbetreibende weiterhin fest, daß die oben beschriebene Regelung der Art seiner Geschäftstätigkeit nicht gerecht wird, so kann er sich für ein System von monatlichen Steuererklärungen entscheiden, in welchem Fall er keine Abschlagszahlungen zu leisten haben wird.

29. Der Bevollmächtigte des Vereinigten Königreichs hat in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, die von seinem Land getroffene Regelung über die Abschlagszahlungen sei mit der Sechsten Richtlinie vereinbar, insbesondere weil deren Artikel 22 Absatz 5 Abschlagszahlungen ausdrücklich gestatte. Nach Ansicht des Vereinigten Königreichs verfolgt Artikel 22 Absatz 5 den Zweck, dem Steuerpflichtigen die Entrichtung des von ihm geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags auf der Grundlage einer Schätzung zu ermöglichen und den Beteiligten hierdurch die komplizierten Berechnungen zu ersparen, die am Ende des Steuerzeitraums vorzunehmen

sind; dieses Ziel würde verfehlt, wenn Abschlagszahlungen erst verlangt werden könnten, wenn die Mehrwertsteuerschuld des Betroffenen genau berechnet worden sei.

30. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß nach den Auskünften, die die Kommission in Beantwortung einer Frage des Gerichtshofes erteilt hat, drei andere Mitgliedstaaten — nämlich Belgien, Frankreich und Luxemburg — unter bestimmten Umständen Abschlagszahlungen vorsehen, deren Betrag nach Maßgabe des für frühere Steuerzeiträume geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags zu berechnen ist.

Zur Frage der Vereinbarkeit vorläufiger Zahlungen mit der Sechsten Richtlinie

31. Nach Artikel 10 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie „[tritt] der Steueranspruch ... zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird“. Gemäß Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe b ist mit dem Ausdruck „tritt ein“ gemeint, daß „der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab [seinen Anspruch] auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann“. Herr Balocchi und die Kommission folgern aus diesen Bestimmungen, daß Steuerpflichtige ungeachtet des Wortlauts von Artikel 22 Absatz 5 unter keinen Umständen genötigt werden dürften, Abschlagszahlungen zu leisten, die darauf hinausliefen, daß sie Mehrwertsteuer für Geschäfte zu entrichten hätten, die noch nicht stattgefunden hätten. Obwohl der Wortlaut von Artikel 10 jedenfalls bei oberflächlicher Lektüre diese Auffassung zu stützen scheint, ist die Betrachtungsweise von Herrn Balocchi und der Kommission meines Erachtens verfehlt. Sie beruht auf der Unterstellung, der Steuerpflichtige leiste die Mehrwertsteuer getrennt für jedes von ihm getä-

tigte Geschäft. Die Wirklichkeit sieht natürlich ganz anders aus: Die Bestimmung der Mehrwertsteuerschuld eines Steuerpflichtigen erfordert komplizierte Berechnungen, bei denen es erforderlich ist, a) die während eines bestimmten Steuerzeitraums abgeschlossenen steuerpflichtigen Geschäfte festzustellen und den entsprechenden Betrag der den Kunden des Steuerpflichtigen in Rechnung zu stellenden Mehrwertsteuer zusammenzurechnen (output tax; verbrauchernähere Steuer), b) die steuerpflichtigen Lieferungen festzustellen, die der Steuerpflichtige im Laufe des gleichen Zeitraums von anderen Steuerpflichtigen erhalten hat, und den entsprechenden Betrag der dem Steuerpflichtigen von seinen Lieferanten in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer zusammenzurechnen (input tax; erzeugernähere Steuer), und schließlich c) die erzeugernähere von der verbrauchernäheren Steuer abzuziehen, mit der Maßgabe, daß die Differenz zwischen diesen beiden Größen mit dem Betrag identisch ist, den der Steuerpflichtige an die Steuerbehörde in Ansehung des fraglichen Zeitraums zu entrichten hat (oder den er zurückverlangen kann, wenn die erzeugernähere Steuer höher ist als die verbrauchernähere).

32. Es liegt also auf der Hand, daß es nicht der Sinn von Artikel 10 der Sechsten Richtlinie ist, den Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem die wegen eines bestimmten geschäftlichen Vorgangs geschuldete Steuer an die Steuerbehörde zu entrichten ist. Artikel 10 regelt den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und nicht denjenigen, zu dem die Steuer zu entrichten ist. Seine Hauptfunktion besteht darin, festzulegen, welche Geschäfte für jeden Steuerzeitraum zu berücksichtigen sind.

33. Hieraus ergibt sich, daß Rechtsvorschriften der in Rede stehenden Art nicht schon aus den von Herrn Balocchi und der Kommission angeführten Gründen in Wider-

spruch zur Sechsten Richtlinie stehen können. Mit dieser Feststellung ist die Angelegenheit jedoch noch nicht abgeschlossen. Aus der Systematik der Richtlinie ergibt sich deutlich, daß die Mehrwertsteuer grundsätzlich nachträglich zu entrichten ist. Dieser Grundsatz läßt sich den Absätzen 4 und 5 von Artikel 22 in Verbindung mit den Artikeln 10, 17 und 18 entnehmen. Die allgemeine Regel geht somit dahin, daß der Steuerpflichtige die Steuer zu zahlen hat, wenn er die Steuererklärung abgibt (Artikel 22 Absatz 5). Die Steuererklärung ist nach Ablauf des Steuerzeitraums innerhalb einer von jedem Mitgliedstaat zu bestimmenden Frist abzugeben, die jedoch zwei Monate nicht überschreiten darf (Artikel 22 Absatz 4 Unterabsatz 1). Sie hat alle Angaben zu enthalten, die für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlich sind (Artikel 22 Absatz 4 Unterabsatz 2). Die fällig gewordene Steuer ist diejenige Steuer, die die Kunden des Steuerpflichtigen in Ansehung der während des fraglichen Steuerzeitraums gelieferten Gegenstände oder bewirkten Dienstleistungen zu zahlen haben (Artikel 10 Absatz 2). Die vorzunehmenden Abzüge beziehen sich auf die Steuer, die der Steuerpflichtige für Lieferungen zu entrichten hat, die er während des fraglichen Steuerzeitraums von anderen Steuerpflichtigen erhalten hat (Artikel 17 Absatz 1 und Artikel 18 Absatz 2). Somit ist klar, daß jeder Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer in aller Regel auf der Grundlage der während eines im Zeitpunkt der Zahlung bereits abgelaufenen Zeitraums erzielten geschäftlichen Ergebnisse zu entrichten hat. Innerstaatliche Vorschriften, die diese allgemeine Regelung in der Weise durchbrechen, daß sie die Steuerpflichtigen verpflichten, einen Teil der von ihnen für einen bestimmten Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer vor Ablauf dieses Zeitraums zu entrichten, sind nur dann rechtmäßig, wenn sie in den Anwendungsbereich des letzten Teils des zweiten Satzes von Artikel 22 Absatz 5 fallen, der die

Mitgliedstaaten ermächtigt, „vorläufige Vorauszahlungen [zu] erheben“.

34. Ich habe keinen Zweifel daran, daß diese Bestimmung es den Mitgliedstaaten innerhalb gewisser Grenzen, die ich zu definieren versuchen werde, gestattet, den vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag vor Ablauf des fraglichen Steuerzeitraums, also zu einem Zeitpunkt, in dem es noch nicht möglich ist, die tatsächliche Schuld des Betroffenen endgültig zu berechnen, vorläufig festzusetzen und eine entsprechende Abschlagszahlung zu fordern. Wie die italienische Regierung in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, handelt der Steuerpflichtige auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer als eine Art Steuereinnahmer für Rechnung des Staates. Da die Steuerpflichtigen nach dem System der Sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer nachträglich zahlen, können sich im Laufe eines Steuerzeitraums erhebliche öffentliche Geldbeträge in ihrer Hand ansammeln (insbesondere wenn der betroffene Mitgliedstaat verhältnismäßig lange Steuerzeiträume festsetzt, wozu er nach Artikel 22 Absatz 4 berechtigt ist). Es ist also völlig berechtigt, von Steuerpflichtigen, vor allem von solchen mit hohem Umsätzen, zu fordern, daß sie einen Teil dieser Gelder an die Steuerbehörden abführen, bevor am Ende des Steuerzeitraums die Höhe ihrer Verbindlichkeiten genau bestimmt werden kann. Das ist meines Erachtens der Grund dafür, daß Artikel 22 Absatz 5 die Mitgliedstaaten ermächtigt, vorläufige „Vorauszahlungen“ zu erheben.

35. Diese Auslegung wird durch den Wortlaut von Artikel 22 Absatz 5 bestätigt. So stellt der erste Satz dieser Bestimmung den Grundsatz auf, daß die Mehrwertsteuer bei der Abgabe der Steuererklärung zu entrichten ist. Satz 2 modifiziert diese Regel, indem er feststellt, daß „die Mitgliedstaaten ... jedoch einen anderen Termin für die Zahlung

dieses Betrags festsetzen [können]“. Damit kann nur ein Termin gemeint sein, der später liegt als der für die Abgabe der Steuererklärung festgesetzte Termin, da es die Steuererklärung ist, die es gestattet, den Betrag zu beziffern. Aber in Satz 2 von Artikel 22 Absatz 5 heißt es dann weiterhin: „oder [können] vorläufige Vorauszahlungen erheben“. Wie es scheint, eröffnen diese Worte den Mitgliedstaaten eine zusätzliche Möglichkeit, Zahlungen zu fordern, *bevor* die Steuererklärung abgegeben wird. Eine solche Zahlung wäre in dem Sinn „vorläufig“, daß der endgültige Betrag der geschuldeten Steuer nicht vor Abgabe der Erklärung bekannt wird. Die Zahlung würde sich daher auf eine Schätzung stützen.

36. Es könnte eingewendet werden, die Möglichkeit zur Erhebung einer „Vorauszahlung“ bestehe nur zwischen dem Ende des Steuerzeitraums und dem Termin, zu dem die Steuererklärung abzugeben sei; Artikel 22 Absatz 5 gestatte in keinem Fall die Erhebung einer „Vorauszahlung“ vor Ablauf des Steuerzeitraums. Meines Erachtens wäre eine solche Auslegung unnötig einschränkend. Erstens besteht nach Ablauf des Steuerzeitraums ein weit geringeres Bedürfnis für „Vorauszahlungen“. In diesem Stadium oder sehr bald darauf dürften sämtliche Angaben über die den Steuerpflichtigen betreffende erzeugernähere und verbrauchernähere Steuer vorliegen, so daß die tatsächliche Höhe der Verbindlichkeit errechnet werden kann. Es wäre sehr seltsam, wenn „Vorauszahlungen“ bis zu einem Zeitpunkt nicht verlangt werden könnten, zu dem sich solche Zahlungen objektiv weit weniger rechtfertigen lassen. Zweitens, wenn die „Vorauszahlung“ auf der Grundlage der geschätzten Steuerschuld des Steuerpflichtigen erfolgt, so vermag die bloße Tatsache, daß sie erst nach Ablauf des Zeitraums erhoben wird, für den sie zu zahlen ist, nicht zu gewährleisten, daß sie die zu dem fraglichen Zeitpunkt tatsächlich geschuldete Summe nicht übersteigt. Da

drittens der wirkliche Sinn der „Vorauszahlungen“ darin liegt, zu verhindern, daß sich erhebliche Beträge öffentlicher Gelder in Privathand ansammeln, würde der Zweck dieser Zahlungen vollständig verfehlt, wenn sie erst bei Ablauf des Steuerzeitraums erhoben werden könnten.

37. Ist einmal anerkannt, daß die Erhebung von „Vorauszahlungen“ auf einer Schätzung der Steuerschuld des Steuerpflichtigen beruhen kann, so läßt sich schwerlich eine bessere Schätzungsmethode finden als diejenige, die sich auf den tatsächlichen Betrag der Steuerschuld des Betroffenen im Vorjahr stützt. Daß den Verfassern von Artikel 22 Absatz 5 eine derartige Methode vorschwebte, liegt deswegen sehr nahe, weil die französische Fassung den Ausdruck „acomptes provisionnels“ verwendet, der ein feststehender Begriff des französischen Steuerrechts zu sein scheint; dieser Ausdruck bezeichnet die vorläufige Entrichtung eines Steuerbetrags, der nach Maßgabe der Steuerschuld des Betroffenen im vorangegangenen Steuerjahr berechnet wird (siehe G. Gest und G. Tixier, *Manuel de droit fiscal*, 4. Auflage, Paris 1986, S. 300; siehe auch das Wörterbuch P. Robert, dem zufolge unter „*acompte provisionnel*“ eine Zahlung zu verstehen ist, die „[est] défini par rapport aux impôts de l'année précédente, et payé d'avance“).

38. Zu welcher Schätzungsmethode man auch greifen mag, es ist selbstverständlich möglich, daß angesichts der Wechselhaftigkeit des Geschäftslebens eine auf einer Schätzung der Steuerschuld beruhende Zahlung den vom Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Zahlung tatsächlich geschuldeten Betrag übersteigt. Um eine allzu weitgehende Abweichung von der allgemeinen Regel zu vermeiden, wonach die Mehrwertsteuer nachträglich zu zahlen ist, muß daher die Befugnis der Mitgliedstaaten, gemäß Artikel 22 Absatz 5 auf einer Schätzung der Steuerschuld des Steuerpflichtigen beruhende

„Vorauszahlungen“ zu erheben, in gewissem Umfang begrenzt werden. Meines Erachtens müssen nationale Regelungen, die die Erhebung von „Vorauszahlungen“ gestatten, so gestaltet werden, daß die Steuerpflichtigen nicht genötigt sind, „Vorauszahlungen“ zu leisten, bei denen die Wahrscheinlichkeit besteht, daß sie die Höhe der tatsächlichen Steuerschuld im Zeitpunkt der Zahlung erheblich überschreiten. Unter „tatsächlicher Steuerschuld“ verstehe ich den Betrag, der sich als Steuerschuld ergeben würde, wenn im Zeitpunkt der Entrichtung der „Vorauszahlungen“ die jeweiligen Gesamtbeträge der fällig gewordenen verbrauchernäheren Steuer und der abziehbar gewordenen erzeugernäheren Steuer berechnet würden.

39. Aus den oben (Nrn. 22 und 23) dargelegten Gründen erscheint es mir unvermeidlich, daß die beanstandeten italienischen Rechtsvorschriften in bestimmten Situationen — die im übrigen nicht notwendigerweise ungewöhnlich oder atypisch sind — dazu führen, daß der Steuerpflichtige vorläufige Zahlungen zu leisten hat, bei denen die Gefahr besteht, daß sie seine tatsächliche Steuerschuld zu dem fraglichen Zeitpunkt — möglicherweise erheblich — überschreiten.

40. Betrachten wir beispielsweise die Situation eines Steuerpflichtigen, der gemäß Artikel 27 des Dekrets Nr. 633/72 monatliche Mehrwertsteuerzahlungen leistet. Am 20. Dezember, wenn 64,5 % des Monats verstrichen ist, hat er eine „Vorauszahlung“ in Höhe von 65 % des Steuerbetrags zu leisten, den er für den entsprechenden Monat des Vorjahres zu zahlen hatte. Schon ein leichter Rückgang seines Umsatzes kann dazu führen, daß die „Vorauszahlung“ seine Mehrwertsteuerschuld zum 20. Dezember übersteigt. Das gleiche Ergebnis kann eintreten, wenn er einen unverhältnismäßig hohen Betrag seines Umsatzes in den letzten 11 Tagen des Monats erzielt. Bei einem Steuerpflichtigen, der gemäß Artikel 33 des

Dekrets Nr. 633/72 vierteljährlich Mehrwertsteuer zu entrichten hat, ist es vielleicht etwas weniger wahrscheinlich, aber keineswegs unmöglich, daß die „Vorauszahlung“ seine tatsächliche Verbindlichkeit im fraglichen Zeitpunkt übersteigt. Ist der Betrag der „Vorauszahlung“ geringfügig höher als der Betrag der tatsächlichen Schuld, so mag dies unbedenklich sein; die beanstandeten italienischen Rechtsvorschriften sehen aber keinen Mechanismus zur Einschränkung der eventuellen Diskrepanz zwischen „Vorauszahlung“ und tatsächlicher Verbindlichkeit des Steuerpflichtigen vor, einer Diskrepanz, die ohne weiteres erheblich sein kann. Ich kann nicht sehen, wie innerstaatliche Rechtsvorschriften, die in Widerspruch zum grundlegenden Prinzip der Sechsten Richtlinie stehende Ergebnisse zu zeitigen vermögen, nach Artikel 22 Absatz 5 der Richtlinie zulässig sein könnten.

41. Ebenso wenig vermag ich zu sehen, wie der Umstand, daß es dem Steuerpflichtigen gestattet ist, die „Vorauszahlung“ auf seinen tatsächlichen Umsatz während des fraglichen Steuerzeitraums zu stützen, die Vereinbarkeit der beanstandeten Vorschriften mit der Sechsten Richtlinie begründen könnte. Wie bereits ausgeführt, ist die dem Steuerpflichtigen eingeräumte Wahlmöglichkeit illusorisch, da er in den meisten Fällen am 20. Dezember nicht wissen kann, wie hoch der Mehrwertsteuerbetrag sein wird, den er am Ende des Jahres tatsächlich schuldet, und ihm deshalb auch nicht bekannt sein kann, ob er mit einem 20-%-Zuschlag belastet werden wird, wenn er den tatsächlich geschuldeten Betrag unterschätzt.

42. In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter der italienischen Regierung ausgeführt, Artikel 48 letzter Absatz des Dekrets Nr. 633/72 ermächtigt die Behörden, von der Erhebung des Zuschlags abzusehen, wenn sich der Steuerpflichtige bei seinen Berechnungen gutgläubig geirrt habe. Diese Bestim-

mung, nach der die Finanzgerichte von der Verhängung von Geldstrafen absehen können, wenn ein Verstoß auf Zweifel über Bedeutung oder Tragweite der fraglichen Vorschriften beruht, ist eine Kannbestimmung und bietet meines Erachtens keine hinreichende Gewähr dafür, daß der gutgläubig handelnde Steuerpflichtige nicht mit einem Zuschlag belastet werden wird. Jedenfalls scheint die Bestimmung ihrem Wortlaut nach nicht auf den Fall eines Steuerpflichtigen anwendbar zu sein, der seine Mehrwertsteuerschuld unterschätzt, weil er hinsichtlich seines künftigen Umsatzes unsicher ist; im Gegenteil scheint sie sich — was erstaunlich sein mag — mit Irrtümern zu befassen, die auf eine Unsicherheit über die Bedeutung der italienischen Mehrwertsteuervorschriften zurückgehen.

43. Bevor ich zum Schluß komme, möchte ich mich kurz zu den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs äußern, obwohl sie vorliegend nicht zum Verfahrensgegenstand gehören, da die Aspekte, in denen sie sich von den italienischen Vorschriften unterscheiden, dazu dienen können, die Punkte zu verdeutlichen, in denen die letztgenannten Vorschriften meines Erachtens mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar sind. Es lassen sich folgende Unterschiede feststellen.

44. Erstens ist es bei der vom Vereinigten Königreich getroffenen Regelung erheblich unwahrscheinlicher, daß die Abschlagszahlungen die zum Zeitpunkt ihrer Entrichtung bestehende tatsächliche Mehrwertsteuerschuld des Steuerpflichtigen übersteigen. Hier ist daran zu erinnern, daß die erste Abschlagszahlung erhoben wird, wenn zwei Drittel des Quartals verstrichen sind, und daß ihr Betrag einem Zwölftel des vom Steuerpflichtigen für das Vorjahr tatsächlich geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags entspricht. Die zweite Abschlagszahlung in Höhe des gleichen Betrages wird am Schluß

des Quartals erhoben. Die Wahrscheinlichkeit, daß die Abschlagszahlung den tatsächlichen Betrag der im fraglichen Zeitpunkt bestehenden Verbindlichkeit des Steuerpflichtigen überschreitet, ist nur dann gegeben, wenn der Umsatz des Betroffenen drastisch zurückgegangen ist oder aufgrund jahreszeitlicher Faktoren in erheblichem Maße schwankt (z. B. wenn der Betrieb im Winter geschlossen ist).

45. Zweitens wird der Betrag der Abschlagszahlung entsprechend gesenkt, wenn der Steuerpflichtige die Behörde davon zu überzeugen vermag, daß seine Mehrwertsteuerschuld für das laufende Jahr niedriger sein wird als der für den zwölfmonatigen Referenzzeitraum zu zahlende Betrag.

46. Drittens haben Steuerpflichtige, die feststellen, daß sich die Abschlagszahlungen für sie nachteilig auswirken, die Möglichkeit, von dreimonatlichen zu monatlichen Zahlungen überzugehen, in welchem Fall von ihnen keinerlei Abschlagszahlungen erhoben werden.

47. Viertens gilt die Regelung des Vereinigten Königreichs nur für Großgewerbetreibende, die vierteljährliche Steuererklärungen abgeben. Die Erhebung von Abschlagszahlungen ist bei solchen Steuerpflichtigen besonders gerechtfertigt, da diese anderenfalls während verhältnismäßig langer Zeiträume sehr erhebliche öffentliche Geldbeträge zurückbehalten würden. Dagegen gilt die beanstandete italienischen Regelung auch für Steuerpflichtige, deren Umsatz anerkanntermaßen niedrig ist (wie bei Herrn Balocchi), sowie für Steuerpflichtige, die monatliche, nach Maßgabe der tatsächlich geschuldeten Summe berechnete Mehrwertsteuerzahlungen zu leisten haben. Es ist in

keiner Weise ersichtlich, wieso es gerechtfertigt sein soll, Abschlagszahlungen von kleinen Steuerpflichtigen sowie von Steuerpflichtigen zu erheben, die ihre für jeden Monat tatsächlich geschuldete Mehrwertsteuer bis zum 20. des folgenden Monats entrichten.

48. In dieser Hinsicht würde der italienischen Regierung der Einwand nichts nützen, ihre Regelung sehe lediglich jährliche Steuererklärungen vor. Wie oben (Nr. 15) dargelegt, unterscheidet sich das italienische System seinen Wirkungen nach kaum von einem auf monatlichen und dreimonatlichen Steuererklärungen beruhenden System. Sicherlich fällt, wenn man sich auf den Standpunkt der italienischen Regierung stellt, lediglich die im März zum Zeitpunkt der jährlichen Steuererklärung geleistete Zahlung unter Artikel 22 Absatz 5 Satz 1 der Richtlinie; die in den Artikel 27 und 33 des Dekrets Nr. 633/72 geforderten monatlichen und dreimonatlichen Zahlungen stellen selbst Abschlagszahlungen dar, die unter Artikel 22 Absatz 5 Satz 2 fallen, in welchem Fall die in Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 405/90 vorgesehene Abschlagszahlung, wie die Kommission ausgeführt hat, auf ein „acconto sull'acconto“ (Abschlagszahlung auf eine Abschlagszahlung) hinausläuft. Die Berechtigung einer solchen Praxis ist äußerst fraglich.

49. Ohne mich mit dieser Besonderheit weiter zu befassen, gelange ich zu dem Ergebnis, daß Rechtsvorschriften der in Rede stehenden Art insofern mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar sind, als sie von den Steuerpflichtigen Abschlagszahlungen verlangen, die die tatsächliche Steuerschuld im Zeitpunkt der Zahlung möglicherweise erheblich überschreiten.

Unmittelbare Wirkung

50. Wie die Kommission ausführt, steht seit dem Urteil des Gerichtshofes vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt, Slg. 1982, 53; siehe insbesondere Randnrn. 29 und 30) fest, daß die Mitgliedstaaten für die Durchführung bestimmter Vorschriften der Sechsten Richtlinie zwar über einen verhältnismäßig weiten Ermessensspielraum verfügen, daß sich die einzelnen aber dessenungeachtet vor den innerstaatlichen Gerichten auf dieje-

nigen Bestimmungen der Richtlinie berufen können, die hinreichend klar, genau und unbedingt sind. Wie mir scheint, erfüllen die maßgeblichen Bestimmungen der Artikel 10, 17, 18 und 22 der Richtlinie diese Voraussetzungen insofern, als sich aus ihrer Gesamtheit der Grundsatz ergibt, daß die Zahlung von Mehrwertsteuer nicht vorweg gefordert werden kann und daß Abschlagszahlungen nicht in einer Höhe erhoben werden dürfen, bei der die Möglichkeit besteht, daß sie den zum fraglichen Zeitpunkt geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag erheblich überschreiten.

Ergebnis

51. Ich bin daher der Meinung, daß die vom Präsidenten des Tribunale Genua vorgelegten Fragen wie folgt beantwortet werden sollten:

Innerstaatliche Rechtsvorschriften, die einen Steuerpflichtigen zur Leistung einer Mehrwertsteuer-Abschlagszahlung verpflichten, die die tatsächliche Steuerschuld des Betroffenen im Zahlungszeitpunkt möglicherweise erheblich überschreitet, sind mit den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über die Mehrwertsteuer (Richtlinie 77/388/EWG des Rates) unvereinbar. Steuerpflichtige, von denen derartige Abschlagszahlungen verlangt werden, können sich im Verfahren vor den Gerichten auf die maßgebenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie berufen.