

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

vom 28. April 1998 *

1. Der Pretore von Bozen (Italien) legt dem Gerichtshof sechs Fragen nach der Auswirkung der Vorschriften und Grundsätze des Gemeinschaftsrechts auf die nationalen Rechtsvorschriften über die Erstattung bestimmter, von der italienischen Verwaltung zu Unrecht erhobener Abgaben — das italienische Gesetz Nr. 428 vom 29. Dezember 1990¹ (im folgenden: Gesetz Nr. 428) — zur Vorabentscheidung vor.

Unrecht gezahlt worden sei, beantragte sie 1991 bei der Verwaltung die Erstattung dieses Betrages. Nachdem sie keine positive Antwort erhalten hatte, beantragte sie beim örtlich zuständigen Pretore von Bozen im Mahnverfahren gemäß Artikel 633 der italienischen Zivilprozeßordnung die Erstattung des fraglichen Betrages.

Der Sachverhalt, das Verfahren und der Wortlaut der Vorlagefragen

2. Die klagende Gesellschaft zahlte am 12. März 1988 für eine Partie über das Zollamt Brenner eingeführter Bananen 6 945 756 LIT Verbrauchsteuer an die italienische Verwaltung.

3. Da die Dilexport Srl der Auffassung war, daß es sich um eine Steuer handele, die wegen Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht zu

4. Vor der Entscheidung hat der Pretore dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist das Gemeinschaftsrecht so auszulegen, daß es der Einführung von Vorschriften wie des Artikels 29 des italienischen Gesetzes Nr. 428 vom 29. Dezember 1990 durch einen Mitgliedstaat entgegensteht, wonach für die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben andere, strengere Ausschluß- oder Verjährungsfristen und Beweisregeln gelten als nach der allgemeinen zivilrechtlichen Regelung? Was ist insbesondere bei dem Grundsatz, daß die in den nationalen Vorschriften festgelegten Bedingungen für die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs „nicht ungünstiger ausgestaltet werden dürfen als für gleichartige Klagen, die das innerstaatliche Recht betreffen“, unter der Wendung „gleichartige Klagen, die das innerstaatliche Recht betreffen“ zu verstehen?

* Originalsprache: Spanisch.

1 — Gesetz zur Erfüllung der Verpflichtungen infolge der Zugehörigkeit Italiens zu den Europäischen Gemeinschaften (GURI, Supplemento ordinario Nr. 10 vom 12. Januar 1991).

2. Ist es einem Mitgliedstaat nach den tragenden Grundsätzen der Gemeinschaftsrechtsordnung verwehrt, — nur in bezug auf einen bestimmten Bereich, der aus einer einheitlichen Gruppe fiskalischer Abschöpfungen besteht und in dem die für die Gemeinschaftsrechtsordnung relevanten Abschöpfungen erheblich überwiegen — abweichende Sonderbestimmungen einzuführen, die den Anspruch auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge einschränken und begrenzen sollen, wobei von den allgemeinen Voraussetzungen für die Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge in Artikel 2033 des Codice civile abgewichen wird? Kann insbesondere der Grundsatz der Nichtdiskriminierung einschränkend ausgelegt und somit als von den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428 vom 29. Dezember 1990 gewahrt angesehen werden, nur weil sich die darin aufgestellten Voraussetzungen für die Erstattung der gemeinschaftlich relevanten fiskalischen Abschöpfungen, obwohl sie gegenüber der allgemeinen Regelung des allgemeinen Rechts einschränkend sind, im Vergleich zu den besonderen Erstattungsvoraussetzungen des Absatzes 2 dieses Artikels immer noch als weniger streng erweisen?
3. Ist es einem Mitgliedstaat nach den erwähnten tragenden Grundsätzen der Gemeinschaftsrechtsordnung verwehrt, nach dem wiederholten Erlaß von Urteilen des Gerichtshofes, in denen verschiedene Abgaben auf dem Gebiet der Einfuhrzölle, Produktionssteuern, Verbrauchsteuern, Zuschläge auf Zucker und staatlichen Gebühren für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erklärt worden sind, Verfahrensvorschriften wie die durch Artikel 29 des Gesetzes Nr. 428 vom 29. Dezember 1990 eingeführten zu erlassen, die speziell die Möglichkeit beschränken, für die Rückforderung der vorgenannten, unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht zu Unrecht erhobenen Abgaben den Rechtsweg zu beschreiten?
4. Ist ein — angeblich zur Anpassung der nationalen Rechtsvorschriften an die Rechtsprechung des Gerichtshofes eingeführtes — Gesetz wie das vorgenannte, das mit über dreieinhalbjähriger Verspätung gegenüber den betreffenden Urteilen des Gerichtshofes, bei weiterer ungerechtfertigter Bereicherung des säumigen Staates, verabschiedet wurde, mit dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere mit den Ausführungen zu nicht zugelassenen Beweisen im Urteil vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82 (San Giorgio, Slg. 1983, 3595) vereinbar? Ist damit insbesondere eine Auslegung und Anwendung des Artikels 29 vereinbar, die auf der Annahme beruht, daß — da die Einbeziehung der Verbrauchsteuern eine offenkundige Tatsache sei — der Beweis durch eine Vermutung ausreicht, um von einer Abwälzung auszugehen und folglich den Erstattungsantrag abzulehnen?
5. Ist es also gemeinschaftsrechtlich zulässig, daß das nationale Gericht oder sein Sachverständiger die Steuerabwälzung aufgrund derartiger bloßer Vermutungen feststellt, die angeblich typische Freibeweise sind, und damit die Erstattungsanträge, wie die Praxis zeigt, systematisch ablehnt, so daß

die schuldnerische Verwaltung nie einräumt, zur Erstattung verpflichtet zu sein?

Abgaben, die für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erklärt worden sind“, folgende Bestimmungen:

6. Kann eine Regelung wie die der Absätze 4 und 8 des Artikels 29, die Verfahrensformalitäten (z. B. Pflicht zur Anzeige bei bestimmten Dienststellen derselben schuldnerischen Behörde) aufstellt, die in den bisher in der allgemeinen Regelung auf diesem Gebiet geregelten Erstattungsfällen noch nie vorgesehen waren, vorgeschrieben werden, und kann sie jedenfalls rückwirkend ausgelegt werden?

— Absatz 1 erstreckt die Ausschlußfrist von fünf Jahren, die durch Artikel 91 des *Testo unico* über das Zollrecht eingeführt worden ist, auf alle Klagen auf Erstattung von Beträgen, die im Zusammenhang mit Zollhandlungen gezahlt wurden; diese Ausschlußfrist verkürzt sich jedoch ebenso wie die in Artikel 84 des *Testo unico* geregelte Verjährungsfrist ab dem neunzigsten Tag nach Inkrafttreten des Gesetzes auf drei Jahre³;

Der nationalrechtliche und der gemeinschaftsrechtliche Rahmen

— Absatz 2 bestimmt, daß die „Einfuhrzölle, die Produktionssteuer, die Verbrauchssteuer, der Zuschlag auf Zucker und die staatlichen Gebühren, die nach mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbaren nationalen Rechtsvorschriften erhoben worden sind, ... erstatet [werden], sofern nicht die Belastung auf andere Personen abgewälzt wurde“;

5. Artikel 29 des Gesetzes Nr. 428² enthält unter der Überschrift „Erstattung von

— nach Absatz 4 müssen die Anträge auf Erstattung der in den Absätzen 2 und 3 genannten Abgaben und Steuern, wenn diese Beträge zum Unternehmenseinkommen gehörten, um zulässig zu sein, dem Finanzamt mitgeteilt werden, bei dem

2 — Absatz 1 dieses Artikels lautet wie folgt: „Die in Artikel 91 des *Testo unico* über das Zollrecht vorgesehene Ausschlußfrist von fünf Jahren, die durch das Dekret Nr. 43 des Präsidenten der Republik vom 23. Januar 1973 genehmigt wurde, gilt für alle Anträge und Klagen auf Erstattung von Beträgen, die im Zusammenhang mit Zollhandlungen gezahlt wurden. Ab dem neunzigsten Tag nach Inkrafttreten dieses Gesetzes verkürzen sich diese Frist und die in Artikel 84 des *Testo unico* vorgesehene Verjährungsfrist auf drei Jahre.“ Artikel 91 des *Testo unico* bestimmt in der ursprünglichen Fassung folgendes: „Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch auf Erstattung von Zuvielzahlungen aufgrund von Berechnungsfehlern bei der Festsetzung oder aufgrund der Erhebung einer anderen Abgabe als derjenigen, die tariflich für die im Prüfergebnis beschriebene Ware festgesetzt ist, sofern er innerhalb einer Ausschlußfrist von fünf Jahren ab Zahlung den Antrag auf Erstattung stellt und diesem den Originalschein beifügt, aus dem hervorgeht, daß die Zahlung erfolgt ist.“

3 — Das Gesetz Nr. 428, das in der *Gazzetta ufficiale* vom 12. Januar 1991 veröffentlicht wurde, trat am 27. Januar 1991 in Kraft; die Frist von fünf Jahren verkürzte sich folglich ab 21. April 1991 auf drei Jahre.

die Einkommensteuererklärung für das betreffende Geschäftsjahr eingegangen ist;

einschließlich derjenigen gilt, die aus dritten Ländern stammen und in den Mitgliedstaaten in den freien Verkehr gebracht worden sind.

- Absatz 7 bestimmt, daß Absatz 2 auch dann gilt, wenn sich die Erstattung auf Beträge erstreckt, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes (d. h. vor dem 27. Januar 1991) gezahlt wurden;

Die Prüfung der einzelnen Vorlagefragen

- gemäß Absatz 8 gilt Absatz 4 von dem bei Inkrafttreten des Gesetzes laufenden Steuerjahr an.

7. Ich beginne die Prüfung der Vorlagefragen damit, daß ich sie entsprechend ihrem Inhalt zusammenfasse, auch wenn das Ergebnis dieser Zusammenfassung nicht ganz mit der Gliederung der Fragen im Vorlagebeschluß übereinstimmt:

6. Die besondere Verbrauchsteuer auf Bananen mit Ursprung in anderen Mitgliedstaaten, die das klagende Unternehmen zahlte und deren Erstattung es verlangt, ist mit Urteil des Gerichtshofes vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 184/85 (Kommission/Italien)⁴ wegen Verstoßes gegen Artikel 95 Absatz 2 EG-Vertrag für unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht erklärt worden. Das Urteil Co-Frutta⁵ vom selben Tag bestätigte, daß diese Vorschrift des Vertrages einer Verbrauchsteuer entgegensteht, die auf bestimmte eingeführte Obstsorten erhoben wird, wenn sie geeignet ist, die einheimische Obsterzeugung zu schützen, und daß Artikel 95 EG-Vertrag für alle Erzeugnisse aus den Mitgliedstaaten

- a) erstens die Dualität der für den Anspruch auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge geltenden Rechtsvorschriften (erste und zweite Frage);
- b) zweitens die sich aus der Anwendung des Gesetzes Nr. 428 auf die Steuererstattung ergebenden zeitlichen Probleme, d. h. die Verjährungs- und Ausschlussfristen sowie die Rückwirkung (dritte Frage);
- c) drittens die Vermutung als Beweis für die Entscheidung über die Abwälzung der

⁴ — Slg. 1987, 2013.

⁵ — Urteil vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 193/85 (Slg. 1987, 2085).

Abgabenlast auf Dritte (vierte und fünfte Frage);

gebrauchte Wendung („die ... [F]rist von fünf Jahren ... gilt für“) nur auslegende Funktion oder konstitutive Bedeutung hat.

d) viertens das Erfordernis der Mitteilung der Erstattungsanträge an die Finanzverwaltung (sechste Frage).

10. Das vorliegende Gericht möchte wissen, ob eine Vorschrift, die diese Ausschlußfrist für die Erstattung von zu Unrecht gezahlten Beträgen vorsieht, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, wenn die Erstattung die Folge eines Verstoßes gegen eine Gemeinschaftsnorm ist, während für die Klage auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge nach dem allgemeinen Recht (Artikel 2033 des Codice civile) eine Verjährungsfrist von zehn Jahren gilt.

Die erste und die zweite Vorlagefrage

8. Die ersten beiden Fragen des vorliegenden Gerichts beziehen sich auf den Inhalt der innerstaatlichen Vorschrift als solcher — d. h. unabhängig von ihrer zeitlichen Geltung — sowie auf ihre mögliche Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht. Ich bin der Meinung, daß diese Prüfung logischerweise vor der Prüfung der Frage zu erfolgen hat, ob eine Rückwirkung der Vorschrift gegeben ist. Diese Frage ist Gegenstand der dritten Vorlagefrage.

11. Die Frage stellt sich in ähnlicher Weise wie die Fragen, die von anderen italienischen Gerichten in Vorabentscheidungsverfahren, in denen ich kürzlich meine Schlußanträge vorgebracht habe (Rechtssache C-231/96, Edis; Rechtssache C-260/96, Spac; verbundene Rechtssachen C-279/96, C-280/96 und C-281/96, Ansaldo u. a.), in bezug auf die Ausschlußfrist von drei Jahren, die für die Anträge auf Erstattung der jährlichen staatlichen Konzessionsabgabe für die Eintragung von Gesellschaften im Unternehmensregister gilt, vorgelegt wurden. Es geht letztlich um die Frage, ob es nach dem Gemeinschaftsrecht zulässig ist, daß eine gegen den Fiskus erhobene Klage auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge anderen Ausschluß- oder Verjährungsfristen unterliegt als denen, die für entsprechende Klagen zwischen einzelnen gelten.

9. Artikel 29 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 428, der oben zitiert wurde, ist Ausdruck eines eindeutigen Willens des Gesetzgebers: Die Ausschlußfrist von fünf Jahren, die in den Zollvorschriften vorgesehen ist, soll für alle Arten von Anträgen und Klagen auf Erstattung von Beträgen gelten, die im Zusammenhang mit Zollhandlungen gezahlt wurden. Für den hier interessierenden Zusammenhang kommt es nicht darauf an, ob die im Gesetz

12. Wie ich in den genannten Schlußanträgen ausgeführt habe, bin ich der Auffassung, daß keine Bestimmung und kein Grundsatz des

Gemeinschaftsrechts es dem nationalen Gesetzgeber untersagt, für die Verjährung von Ansprüchen oder den Ausschluß des Klagebereichs je nach dem in Rede stehenden Rechtsgebiet unterschiedliche Fristen festzulegen, sofern diese Fristen unterschiedslos für Rechte aus nationalen Vorschriften und für Rechte aus Gemeinschaftsbestimmungen gelten.

13. Dem Gesetzgeber steht es nämlich frei, im Abgabebereich Verjährungs- oder Ausschlußfristen festzulegen, die nicht notwendig mit denen übereinzustimmen brauchen, die für andere Arten zivilrechtlicher Beziehungen festgelegt wurden. Keine Bestimmung und kein Grundsatz des Gemeinschaftsrechts zwingen ihn, Abgabenverhältnisse insoweit mit Verhältnissen zwischen Privatpersonen gleichzustellen.

14. Das italienische Recht weist im übrigen je nach Rechtsbereich ganz unterschiedliche Fristen auf. Die allgemeine Verjährungsfrist (zehn Jahre) gilt nämlich nach Artikel 2946 des Codice civile, „soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt“, und in der Tat gibt es zahlreiche Vorschriften, die für die Verjährung bestimmter Ansprüche oder für die Erhebung bestimmter Klagen kürzere Fristen vorsehen⁶.

6 — Im Codice civile selbst regeln die Artikel 2947 ff. unter den Überschriften „Von der kurzen Verjährung“ und „Von der vermuteten Verjährung“ Fälle, in denen die Fristen kürzer als nach allgemeinem Recht sind. Dies gilt beispielsweise für das Schadensersatzrecht (fünf Jahre), Beziehungen von Gesellschaftern untereinander (fünf Jahre), Fracht- und Versicherungsverträge (ein Jahr), Arbeitsverhältnisse (je nachdem ein oder drei Jahre) usw.

15. Ich sehe ebensowenig wie alle Mitgliedstaaten, die Erklärungen abgegeben haben, einen Anlaß, einem nationalen Gesetzgeber das Recht abzusprechen, für Klagen auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben Fristen vorzusehen, die von denen für ähnliche Klagen gegen Privatpersonen abweichen.

16. Die Berechtigung dieser Unterscheidung ist übrigens vom Gerichtshof in den Randnummern 22 bis 25 des Urteils vom 27. März 1980 in der Rechtssache 61/79 (*Denkavit italiana*)⁷ bestätigt worden. Er hat zunächst anerkannt, daß das Gemeinschaftsrecht nicht unbedingt eine einheitliche, allen Mitgliedstaaten gemeinsame Regelung der formellen und materiellen Voraussetzungen verlangt, von deren Erfüllung die Anfechtung oder Erstattung der gemeinschaftsrechtswidrigen Abgaben abhängig ist, und daß diese Frage in den einzelnen Mitgliedstaaten und sogar innerhalb desselben Mitgliedstaats je nach Abgabenart unterschiedlich geregelt ist. Sodann hat er die Zulässigkeit der beiden charakteristischsten Typen nationaler Regelungen auf diesem Gebiet bekräftigt:

— In bestimmten Fällen gibt es für derartige Anfechtungen oder Ansprüche auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben klare gesetzliche Form- und Fristvorschriften sowohl für die Rechtsbehelfe gegenüber der Finanzverwaltung wie für die Klagen;

7 — Slg. 1980, 1205.

— in anderen Fällen sind die Klagen auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Abgaben vor den ordentlichen Gerichten insbesondere als Klagen aus ungerechtfertigter Bereicherung zu erheben. Die Ausschlußfristen für diese Klagen sind mehr oder weniger lang und entsprechen in manchen Fällen der Verjährungsfrist nach allgemeinem Recht.

17. Der Gerichtshof hat anschließend unter Hinweis auf seine Urteile Rewe und Comet⁸ dargelegt, daß nach dem Gemeinschaftsrecht an die verschiedenen nationalen Systeme bezüglich der Rechtsbehelfe gegen gemeinschaftsrechtswidrig erhobene Beträge die bereits genannten Anforderungen zu stellen sind, daß nicht diskriminiert werden darf und daß Klagen nicht von vornherein illusorisch sein dürfen. Beide Anforderungen sind nach dem kürzlich ergangenen Urteil vom 10. Juli 1997 in der Rechtssache C-261/95 (Palmisani)⁹ jeweils Ausdruck des „Grundsatzes der Gleichwertigkeit“ (mit den Erfordernissen, die bei ähnlichen, nur nationales Recht betreffenden Rechtsbehelfen gelten) und des „Grundsatzes der Effektivität“.

18. In einer anderen Rechtssache, die der vorliegenden ähnelt, hat der Gerichtshof Gelegenheit gehabt, seine Rechtsauffassung bei der Entscheidung über eine Vorlagefrage noch zu verdeutlichen, bei der es im wesentlichen darum ging, „inwieweit die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die für Anträge auf Erstattung zu Unrecht erhobener Zölle eine zwingende Verjährungsfrist von drei Jahren vorsehen, ohne eine durch höhere Gewalt gerechtfertigte Ausnahme zuzulassen“.

⁸ — Urteile vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 33/76 (Rewe, Slg. 1976, 1989) und in der Rechtssache 45/76 (Comet, Slg. 1976, 2043).

⁹ — Slg. 1997, I-4025.

bener Zölle eine zwingende Verjährungsfrist von drei Jahren vorsehen, ohne eine durch höhere Gewalt gerechtfertigte Ausnahme zuzulassen“.

19. Die Antwort, die im Urteil vom 9. November 1989 in der Rechtssache 386/87 (Bessin und Salson)¹⁰ gegeben wurde, gilt in vollem Umfang auch für den vorliegenden Fall, da die Parallelität der Rechtslage offensichtlich ist. Die betreffende nationale Regelung war das französische Zollgesetzbuch, das für Anträge auf Erstattung zu Unrecht erhobener Zölle eine Frist von drei Jahren vorsah; diese Sonderbestimmung wich von der Verjährungsfrist des allgemeinen Rechts ab, die nach dem französischen Zivilgesetzbuch für Klagen aus ungerechtfertigter Bereicherung galt.

20. In seinem Urteil zur Beantwortung dieser Vorlagefrage hat der Gerichtshof zunächst darauf hingewiesen, daß das innerstaatliche Recht im Vergleich zu den Verfahren, in denen über gleichartige, aber rein innerstaatliche Streitigkeiten entschieden wird, ohne Diskriminierung anzuwenden ist und die Ausübung der durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumten Rechte nicht praktisch unmöglich machen darf. Sodann hat er entschieden, daß die streitige dreijährige Verjährungsfrist „eine gesetzgeberische Entscheidung dar[stellt], die das erwähnte Gebot nicht beeinträchtigt“.

¹⁰ — Slg. 1989, I-3551, Randnrn. 15 bis 18.

21. Schließlich hat der Gerichtshof in zwei Urteilen vom 17. Juli 1997 in den Rechts-sachen C-114/95 und C-115/95 (Texaco und Olieelskabet Danmark)¹¹ sowie in der Rechtssache C-90/94 (Haahr Petroleum)¹² diese Rechtsauffassung bekräftigt und bestätigt, daß „die Festsetzung angemessener Ausschlußfristen, die ein Anwendungsfall des grundlegenden Prinzips der Rechtssicherheit ist, den beiden vorgenannten Voraussetzungen genügt und daß insbesondere nicht angenommen werden kann, daß die Ausübung der durch das Gemeinschaftsrecht verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert würde, selbst wenn der Ablauf dieser Fristen per definitionem zur vollständigen oder teilweisen Abweisung der Klage führt“. Folglich hat er entschieden, daß die Verjährungsfrist von fünf Jahren, die nach dänischem Recht für Anträge auf Erstattung von gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Abgaben gilt, selbst dann mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, wenn sie dazu führt, daß die Abgaben ganz oder teilweise nicht zurückgefordert werden können.

22. Eine Diskriminierung würde daher vorliegen, wenn die italienische Regelung über den Ausschluß von Klagen auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben je nach der nationalen oder gemeinschaftlichen Grundlage der Erstattungsschuld unterschiedliche Fristen vorsähe. Das wäre dann der Fall, wenn die gesetzliche Frist für den Anspruch auf Erstattung der Abgabe wegen deren Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht kürzer wäre als die gesetzliche Frist für den Anspruch auf Erstattung dieser Abgabe aus irgendeinem anderen Grund nach nationalem Recht. Da dies aber nicht so ist und die in Artikel 29 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 428 vorgesehene

Frist unterschiedslos für alle Klagen auf Erstattung von Abgaben ohne Rücksicht auf deren Grundlage gilt, muß die zweite Vorlagefrage im Sinne einer Vereinbarkeit dieser Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht beantwortet werden.

23. Dies ist nämlich die Auslegung, die sich unmittelbar aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt und der die italienische Rechtsprechung gefolgt ist. So hat die Corte suprema di cassazione in ihrem Urteil vom 6. November 1992¹³ wie folgt entschieden:

„Artikel 29 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 428 von 1990 ... unterwirft die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Beträgen für eine große Zahl von Steuern (indirekte Steuern auf die Waren) einer einheitlichen Regelung, indem er sowohl die Zölle, die aufgrund von nationalen, mit den Gemeinschaftsbestimmungen unvereinbaren Vorschriften erhoben worden sind, als auch die Einfuhrzölle, die Produktionssteuer, die Verbrauchsteuer usw. damit gleichstellt, um so für Erstattungen auf gemeinschaftsrechtlichem Gebiet die Schaffung eines Jus singulare zu verhindern, das deren Geltendmachung erschweren würde.“

13 — Das Urteil hat die Nummer 12024 (Massimario del Foro italiano 1992) und entspricht der Nummer RGN 4373/91. Es wird manchmal mit dem Datum, das im Urteilstext angegeben ist (10. April 1992), und manchmal mit dem Datum zitiert, an dem es bei der Kanzlei eingegangen ist (6. November 1992).

11 — Slg. 1997, I-4263, Randnrn. 45 bis 49.

12 — Slg. 1997, I-4085, Randnrn. 46 bis 53.

Die dritte Vorlagefrage

Begründung in diesem Urteil kann wie folgt zusammengefaßt werden:

24. Nachdem die Vereinbarkeit der Vorschrift, für sich betrachtet, mit dem Gemeinschaftsrecht bejaht worden ist, ist nun die Frage nach den zeitlichen Wirkungen und konkret nach der rückwirkenden Anwendung der Vorschrift zu prüfen.

a) Gemäß den vor dem Inkrafttreten des Gesetzes Nr. 428 geltenden Vorschriften habe die für die Erstattung zu Unrecht erhobener Beträge geltende Verjährung von fünf Jahren im Sinne des Artikels 91 des Testo unico der Zollvorschriften nur für Berechnungsfehler oder für fehlerhafte Tarifierung gegolten; in allen anderen Fällen gelte für die Verjährung die zehnjährige Frist des allgemeinen Rechts¹⁴;

25. Wie die Kommission und zum Teil die französische Regierung in ihren Erklärungen vortragen, besteht in dieser Hinsicht eine gewisse Verwirrung. Die Kommission geht so weit, zu behaupten, daß „hinsichtlich der zeitlichen Wirkungen der umstrittenen Vorschrift ... die Situation durch eine beispielhafte Verwirrung gekennzeichnet ist: Das Gesetz regelt eine Sache (nämlich die Auslegung einer [älteren] Bestimmung mit Rückwirkung), aber die Gerichte der Republik einschließlich der obersten Gerichte wenden etwas anderes an (nämlich die Regel der Nichtrückwirkung zumindest für die vor Inkrafttreten des Gesetzes Nr. 428 gestellten Erstattungsanträge).“

b) seit Verkündung des Artikels 29 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 428 gelte die Ausschlußfrist von fünf Jahren (und nicht mehr die Verjährungsfrist) für alle Anträge und Klagen auf Erstattung von Beträgen, die im Zusammenhang mit Zollhandlungen gezahlt worden seien¹⁵;

26. In seinem oben genannten Urteil vom 6. November 1992 bestätigt die Corte di cassazione die Rückwirkung der Vorschrift und wendet sie aus diesem Grund nicht an. Die

14 — „Die Corte [suprema di cassazione] hat in zahlreichen Fällen zur Frage der Verjährungsfrist Stellung genommen und entschieden, daß sich — nach dem Wortlaut der vor dem Inkrafttreten des Artikels 29 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 428 vom 29. Dezember 1990 geltenden Vorschrift — die im Artikel 91 des Testo unico der Zollvorschriften enthaltene Bestimmung (über die fünfjährige Verjährung) ausschließlich auf die Erstattung von Zuvielzahlungen aufgrund von Berechnungsfehlern oder aufgrund fehlerhafter Tarifierung bezog. Handelte es sich dagegen — wie im vorliegenden Fall — um die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge (weil die Verwaltung zu Unrecht Beträge erhoben hat), galt für die Verjährung die zehnjährige Frist des allgemeinen Rechts (Urteile Nr. 2217 von 1989 und Nr. 2464 von 1987).“

15 — „Der [Kassations-]Grund muß jedoch auch im Licht der seitdem ergangenen Regelung des Artikels 29 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 428 vom 29. Dezember 1990 geprüft werden. Diese Bestimmung spricht unter Bezugnahme auf Artikel 91 des Testo unico der Zollvorschriften von einer Ausschlußfrist von fünf Jahren (und nicht mehr von einer Verjährungsfrist), die für alle Anträge und Klagen auf Erstattung von Beträgen gilt, die im Zusammenhang mit Zollhandlungen gezahlt wurden.“

c) dieser Artikel habe nicht lediglich auslegende Funktion, sondern enthalte eine Neuregelung. Nach dem Willen des Gesetzgebers solle er rückwirkende Geltung haben;

d) gerade wegen dieser Rückwirkung sei die Vorschrift nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar und dürfe von den nationalen Gerichten nicht angewandt werden¹⁶.

27. Auch wenn meiner Ansicht nach, wie ich oben ausgeführt habe, die Geltung des Artikels 29 des Gesetzes Nr. 428 für die Zukunft mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, so ist seine Geltung für die Inhaber des Anspruchs auf Erstattung von Beträgen, die vor dem Inkrafttreten der Vorschrift zu Unrecht erhoben wurden, doch fraglich, da sie dazu führen kann, daß die Voraussetzungen für die Geltendmachung ihres Anspruchs ungünstiger sind als diejenigen, die für sie bis dahin galten.

16 — „Die Corte [di cassazione] hat gleichwohl diese Vorschrift dahin ausgelegt (Urteil Nr. 7248 von 1991), daß sie in vollem Umfang eine Neuregelung enthält, da mit ihr eine Verjährungsfrist in eine Ausschlussfrist umgewandelt wurde und da mit ihr die Geltung des Artikels 91 auf Fälle ausgedehnt wurde, die (wie die zu Unrecht erhobenen Gemeinschaftsabgaben) von dem früheren Wortlaut dieses Artikels sicher nicht erfaßt wurden. Auch unter der Voraussetzung, daß der Gesetzgeber der Vorschrift rückwirkende Geltung beimessen wollte, darf — wie bereits mit Argumenten vorgetragen wurde, die von der Corte costituzionale (Beschluss Nr. 444 von 1991) im wesentlichen bestätigt wurden — die Vorschrift daher hinsichtlich der Anträge auf Erstattung zu Unrecht erhobener Gemeinschaftsabgaben, die bei ihrem Inkrafttreten anhängig waren, keine Anwendung finden, da sie die Ausübung des Rechts auf Erstattung erschwert hat (weil die Ausschlussfristen nicht unterbrochen werden können) und da sie dieses Recht sogar zum Erlöschen bringen kann (weil der Ausschluß von Amts wegen zu beachten ist).“

28. Die Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht wäre eindeutig im Hinblick auf die Erstattungsanträge, die vor dem Inkrafttreten der neuen Fristen gestellt wurden. Denn der Grundsatz der Rechtssicherheit läßt es nicht zu, daß diese Rechtsbehelfe durch eine spätere, im Zeitpunkt der Antragstellung nicht bestehende Vorschrift in Frage gestellt werden, die die Rechtsstellung des Antragstellers verschlechtert. Dieser Auffassung sind die italienischen Gerichte selbst gefolgt, indem sie die rückwirkende Geltung des Artikels ausgeschlossen haben.

29. Aber das Problem stellt sich nicht nur für Rechtsbehelfe, die bereits vor dem 27. April 1991, sondern auch für solche, die nach diesem Zeitpunkt eingelegt wurden, wenn sie sich auf Abgaben beziehen, die vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes erhoben wurden. Dies trifft genau für Dilexport zu: Die Zölle waren (zu Unrecht) im Jahr 1988 vor der Verkündung des Gesetzes Nr. 428 erhoben worden, so daß ein etwaiger Erstattungsantrag innerhalb der folgenden zehn Jahre gesetzlich zulässig war (Verjährung von zehn Jahren nach dem allgemeinen Recht). Der tatsächliche Rechtsbehelf wurde jedoch erst im Jahr 1991 eingelegt.

30. Der Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 29. Juni 1988 in der Rechtssache 240/87 (Devil) ¹⁷ entschieden, daß „der nationale Gesetzgeber ... nicht nach Verkündung eines Urteils des Gerichtshofes, dem zufolge bestimmte Rechtsvorschriften mit dem Vertrag unvereinbar sind, eine Verfahrensregel erlassen [kann], die speziell die Möglichkeiten einschränkt, auf Erstattung der Abgaben zu klagen, die aufgrund dieser Rechtsvorschriften zu Unrecht erhoben worden sind. Es ist Sache

17 — Slg. 1988, 3513.

des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die umstrittene Vorschrift die Möglichkeiten, auf Erstattung zu klagen, die ohne sie bestanden hätten, einschränkt.“¹⁸

31. Die Rechtssache Deville wies einige Besonderheiten auf, durch die sie sich vom vorliegenden Fall unterscheidet: Der französische Gesetzgeber hatte eine Sonderbestimmung erlassen (Artikel 18 des Gesetzes vom 11. Juli 1985), mit der eine für gemeinschaftsrechtswidrig erklärte Steuer, zu der sich der Gerichtshof in seinem Urteil vom 9. Mai 1985 in der Rechtssache 112/84 (Humblot)¹⁹ im Wege der Vorabentscheidung geäußert hatte, ausdrücklich aufgehoben wurde. Nach diesem Artikel konnten die Steuerpflichtigen, die die Erstattung dieser Abgabe nach dem 9. Mai 1985 beantragten, diese erhalten, sofern sie den Antrag binnen einer bestimmten Frist (über deren Auslegung sich die Parteien nicht einig waren) ab dem Tag der Zahlung stellten. Der Gerichtshof hielt sich nicht für zuständig, im Rahmen der Antwort auf die Vorlagefrage über die Frage zu entscheiden, ob die nationale Vorschrift die Klagemöglichkeiten, die zugunsten des Steuerpflichtigen bestanden, tatsächlich einschränkte.

32. In der vorliegenden Rechtssache gilt demgegenüber folgendes:

18 — Derselbe Grundsatz war bereits im Urteil vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 309/85 (Barra, Slg. 1988, 355) aufgestellt worden, um nationale Rechtsvorschriften für unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht zu erklären, nach denen nur die Personen die Erstattung von Beträgen, die gemäß einem vorher verkündeten Urteil des Gerichtshofes (vom 13. Februar 1985 in der Rechtssache 293/83, Gravier, Slg. 1985, 593) geschuldet waren, verlangen konnten, die vor Erlaß dieses Urteils eine entsprechende Klage eingereicht hatten.

19 — Slg. 1985, 1367.

a) Zwar werden, wie die nationalen Gerichte hervorgehoben haben, offensichtlich die Möglichkeiten, die Erstattung der zu Unrecht erhobenen Abgaben zu verlangen, durch das neue Gesetz im Vergleich zu der vorher geltenden Vorschrift eingeschränkt, doch ist es nach dem Gesetz in der Auslegung dieser Gerichte auch möglich, den Antrag innerhalb von drei Jahren nach dem Inkrafttreten des Gesetzes zu stellen²⁰, also innerhalb einer Frist, die als ausreichend angesehen werden kann, um die Effektivität des Erstattungsanspruchs zu gewährleisten;

b) im Unterschied zur Rechtssache Deville haben die fraglichen nationalen Rechtsvorschriften keinen Sondercharakter, dem zufolge sie ausschließlich für eine bestimmte, zuvor für gemeinschaftsrechtswidrig erklärte Abgabe gelten, sondern sie betreffend ein breites Spektrum nationaler Abgaben, bei denen sie eine Vereinheitlichung der Bestimmungen über die Verjährungs- und Ausschlußfristen mit denjenigen Bestimmungen herbeiführen, die bereits im Zollrecht galten.

33. Ich glaube nicht, daß insoweit geprüft werden muß, ob eine Vorschrift, die die Ausschlußfristen für die Erhebung von Klagen verkürzt, die noch nicht eingereicht sind, die aber nach den älteren Rechtsvorschriften erhoben werden könnten, als rückwirkend im engeren Sinne betrachtet werden kann. Die Rechtsauffassungen in dieser Frage weichen bekanntlich ebenso voneinander ab wie die Lösungen, die die Gesetze und die obersten

20 — In diesem Sinne hat sich der Vertreter der italienischen Regierung in der mündlichen Verhandlung geäußert.

nationalen Gerichte gefunden haben²¹. Da die Vorschrift eine vom Gemeinschaftsrecht geschützte Position berührt, ist aber auf jeden Fall zu prüfen, ob eine solche Vorschrift mit der im Urteil Deville geäußerten Rechtsauffassung vereinbar ist.

34. Muß mit anderen Worten das dem Urteil Deville zugrunde liegende Prinzip als so absolut angesehen werden, daß jede Gesetzesänderung, die das frühere Niveau des Rechtsschutzes einschränkt, ausgeschlossen wäre? Behält der Steuerpflichtige, der eine mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbare Abgabe entrichtet hat, ohne jede Einschränkung das Recht, die Erstattung dieser Abgabe aufgrund der (nicht diskriminierenden und nach ihrer Wirkung nicht nur illusorischen) Bestimmungen des nationalen Rechts zu verlangen, die im Zeitpunkt der Zahlung oder in dem Zeitpunkt in Kraft waren, in dem diese Unvereinbarkeit festgestellt wurde?

35. Der dem Urteil Deville zugrunde liegende Schutzzweck besteht in der Wahrung des Status quo für die Steuerpflichtigen, die auf die Erhaltung ihrer Möglichkeiten, gegen die unberechtigte Abgabenerhebung zu klagen, vertraut haben. Derartige Möglichkeiten dürfen nicht in dem Augenblick eingeschränkt werden, in dem die Rechtswidrigkeit der Abgabe wegen ihrer Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht durch das Gericht oder durch den Gesetzgeber ausdrücklich festgestellt wird.

21 — Gemäß Artikel 252 der Durchführungs- und Übergangsbestimmungen des Codice civile (RD Nr. 318 vom 30. März 1942) gilt, wenn die Ausübung eines Rechts einer Frist unterliegt, die kürzer als in den älteren Vorschriften ist, die neue Frist auch für die Ausübung der früher entstandenen Rechte beginnt aber erst am Tag des Inkrafttretens der neuen Bestimmung. Ähnliche Regeln sind in einer Reihe von Zivilgesetzbüchern oder entsprechenden Rechtsvorschriften zu finden.

36. Dies bedeutet meiner Ansicht nach nicht, daß die ältere Vorschrift so weit absolut „einzufrieren“ ist, daß sie durch den Gesetzgeber nicht mehr geändert werden kann. Meiner Ansicht nach ist die Änderung dieser Vorschrift vielmehr als allgemeine gesetzgeberische Maßnahme zulässig, wenn sie im übrigen die Beteiligten nicht um die Ausübung ihrer Rechte bringt und ihnen hierfür eine ausreichend lange Frist einräumt, die dem Grundsatz der Effektivität des Rechtsschutzes Rechnung trägt.

37. Genauso verhält es sich beim Ausgangsverfahren, und zwar sowohl hinsichtlich der geltenden Vorschriften als auch hinsichtlich des Sachverhalts.

38. Zum einen betrifft die nationale Vorschrift nicht ausschließlich eine bestimmte Abgabe, sondern stellt eine Maßnahme dar, durch die eine ältere Regelung (die im Testo unico der Zollvorschriften enthaltene) allgemeine Geltung erhält. Zwar bezieht sich Artikel 29 des Gesetzes Nr. 428 sowohl in seiner Überschrift als auch nach seinem Inhalt ausdrücklich auf die Erstattung von Abgaben, die mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sind. Es handelt sich aber auch um eine Verallgemeinerung, mit der die auf die Verletzung des Gemeinschaftsrechts gestützten Klagen und die Klagen, die auf nationales Recht gestützt sind, genau auf dieselbe Grundlage gestellt werden und „die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Beträgen für eine große Zahl von Steuern ... einer einheitlichen Regelung“²² unterworfen werden sollen.

22 — Vgl. hierzu die in Nr. 23 dieser Schlußanträge dargestellten Erwägungen der Corte di cassazione.

39. Was zum anderen den Sachverhalt angeht, so handelte es sich um Abgaben, die im Jahr 1988 vor dem Erlaß des neuen Gesetzes Nr. 428 gezahlt wurden, weshalb die für den Erstattungsantrag eingeräumte Frist von drei Jahren mehr als ausreichend war, um der Klägerin Gelegenheit zu geben, rechtzeitig Klage auf Erstattung zu erheben. Sie konnte daher ihr Recht auf Erstattung der Abgabe ungehindert während eines langen Zeitraums nach dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes ausüben.

40. Zusammenfassend läßt sich sagen, daß weder die Umstände der vorliegenden Rechts-sache und die der Rechtssachen Deville und Barra ähnlich gelagert sind noch die in diesen Rechtssachen ergangenen Urteile des Gerichtshofes so eng ausgelegt werden dürfen, daß sie den Gesetzgeber daran hindern würden, nach Erlaß eines Urteils des Gerichtshofes die Vorschriften über die Klagen auf Erstattung zu Unrecht erhobener Beträge zu ändern. Sofern eine solche Änderung die Möglichkeiten, Erstattung dieser Abgaben zu verlangen, auf einem ausreichenden Niveau beläßt (z. B. innerhalb einer Frist von drei Jahren, wie im vorliegenden Fall), glaube ich nicht, daß eine solche Gesetzesänderung als mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar angesehen werden kann.

Die vierte und die fünfte Vorlagefrage

41. Mit der vierten und der fünften Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der durch Vermutung erbrachte Beweis für die Feststellung ausreicht, daß das Unter-

nehmen die von ihm zu Unrecht gezahlten Abgaben später auf Dritte abgewälzt hat. Der Gerichtshof vertritt bekanntlich auf diesem Gebiet mit bestimmten Einschränkungen die Auffassung, daß die Finanzverwaltung nicht verpflichtet ist, dem Steuerpflichtigen den Abgabebetrag zu erstatten, den dieser nach der Zahlung auf Dritte abgewälzt hat.

42. Die Prämissen hinsichtlich der nationalen Rechtslage, auf die sich das vorlegende Gericht stützt, werden von der italienischen Regierung in Frage gestellt. Sie trägt vor, daß die Abwälzung der Verbrauchsteuern im italienischen Recht nicht stets eine „offenkundige Tatsache“ sei. Auch führe der Beweis durch Vermutung nicht zum „systematischen Ausschluß der Erstattungsanträge“.

43. Vor diesem Hintergrund und angesichts der Tatsache, daß im Wortlaut des Artikels 29 des Gesetzes Nr. 428, auf den das Gericht in der dritten Frage Bezug nimmt, mit keinem Wort von einer gesetzlichen Vermutung für die Abwälzung die Rede ist²³, gehe ich davon aus, daß die Antwort des Gerichtshofes in dieser Rechtssache nur darin bestehen kann, seine frühere Rechtsprechung auf diesem Gebiet, wie sie ausführlich im Urteil vom 14. Januar 1997 in den verbundenen Rechts-

23 — Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428 bestimmt, daß die Zölle erstattet werden, „sofern nicht die Belastung auf andere Personen abgewälzt wurde“. Es ist offensichtlich, daß im Gegensatz zur älteren italienischen Vorschrift, die im Rahmen des Urteils vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82 (San Giorgio, Slg. 1983, 3595) untersucht wurde, hier von einer Vermutung nicht die Rede ist. Die zuletzt erwähnte Vorschrift (Artikel 10 des Decreto legislativo Nr. 430 vom 10. Juli 1982) stelle ausdrücklich eine gesetzliche Vermutung für die Abwälzung auf, die allein an die Tatsache geknüpft war, daß die dem Einfuhrzoll oder der Fabrikations- oder Verbrauchsteuer unterworfenen Waren veräußert, verarbeitet, versendet usw. worden waren. Infolge des Urteils San Giorgio hob der italienische Gesetzgeber im Jahr 1990 diese gesetzliche Vermutung in dem neuen Gesetz auf.

sachen C-192/95 bis C-218/95 (Comateb u. a.)²⁴ dargestellt wurde, erneut zu bestätigen.

44. Der Gerichtshof, dem von einem Gericht die Frage vorgelegt worden war, „ob ein Mitgliedstaat die Erstattung einer ohne Rechtsgrund gezahlten Abgabe unter Hinweis auf ihre Abwälzung auf den Abnehmer verweigern darf, obwohl seine Rechtsvorschriften diese Abwälzung vorschreiben“, hat sich nämlich auf sein Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 68/79 (Just)²⁵, auf die erwähnten Urteile Denkavit italiana und San Giorgio sowie auf das Urteil vom 25. Februar 1988 in den verbundenen Rechts-sachen 331/85, 376/85 und 378/85 (Bianco und Girard)²⁶ gestützt und wie folgt geantwortet:

- Erstens ist „das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erhoben hat, ... Folge und Ergänzung der Rechte, die den einzelnen aus den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zustehen, die solche Abgaben verbieten. ... Der Mitgliedstaat ist somit grundsätzlich verpflichtet, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben zu erstatten“;
- zweitens „verlangt der Schutz der in diesem Bereich durch die Gemeinschaftsrechtsordnung garantierten Rechte die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemein-

schaftsrecht erhobenen Steuern, Gebühren oder Abgaben nicht, wenn die zur Zahlung dieser Abgaben herangezogene Person sie nachweislich tatsächlich auf andere abgewälzt hat (vgl. insbesondere Urteil San Giorgio, Randnr. 13)“;

- schließlich ist es „somit ... Sache der nationalen Gerichte, im Licht der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu beurteilen, ob der Abgabepflichtige die Abgabenlast ganz oder teilweise auf andere abgewälzt hat“.

45. Hinsichtlich der verfahrensmäßigen Seite der Frage behalten die im Urteil Bianco und Girard dargestellten Erwägungen des Gerichtshofes ihre volle Gültigkeit: „Dazu ist festzustellen: Auch wenn indirekte Abgaben nach nationalem Recht dazu bestimmt sind, auf den Endverbraucher abgewälzt zu werden, und im Handel gewöhnlich auch ganz oder zum Teil abgewälzt werden, kann nicht generell davon ausgegangen werden, daß die Abgabe tatsächlich in jedem Falle abgewälzt wird. Denn die tatsächliche völlige oder teilweise Abwälzung hängt bei jedem Handelsgeschäft von mehreren Faktoren ab, die es von anderen Fallkonstellationen unterscheiden. Somit ist die Frage der Abwälzung oder Nichtabwälzung einer indirekten Abgabe in jedem Einzelfall eine Tatfrage, die in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt, das in der Beweiswürdigung frei ist. Es kann jedoch nicht angenommen werden, daß im Falle indirekter Abgaben eine Vermutung dafür besteht, daß die Abwälzung vorgenommen wurde, und es dem Abgabepflich-

24 — Slg. 1997, I-165.

25 — Slg. 1980, 501.

26 — Slg. 1988, 1099.

tigen obliegt, im Wege eines negativen Beweises das Gegenteil nachzuweisen.“

46. Auch wenn also nicht von einer allgemeinen Vermutung für die Abwälzung der Abgaben ausgegangen werden kann, so bedeutet dieses Ergebnis doch keineswegs, daß sich das nationale Gericht in einem konkreten Fall im Hinblick auf die vorgebrachten tatsächlichen und rechtlichen Umstände nicht anhand der nach den Verfahrensvorschriften zulässigen Beweismittel seine eigene Überzeugung darüber bilden kann, ob rechtlich gesehen die Abgabenlast abgewälzt oder tatsächlich übertragen worden ist.

47. Die Würdigung dieser Beurteilungskriterien ist eine souveräne Befugnis des Gerichts, das hierbei die Beweise in jeder nach den nationalen Verfahrensvorschriften zulässigen Weise verwerten darf. Hierzu gehört zweifellos in bestimmten Fällen die vorsichtige Verwertung des Beweises durch Vermutung: Aufgrund einer feststehenden Tatsache und unter der Voraussetzung, daß nach den Regeln der Vernunft zwischen dieser Tatsache und der zu beweisenden Tatsache ein bestimmter und unmittelbarer Zusammenhang besteht, kann das Gericht im Rahmen des Verfahrens das Vorliegen dieser Tatsache „vermuten“.

48. Diese Art von Vermutung, die sich von den Vermutungen unterscheidet, die, wie die *Praesumptio iuris et de iure* oder die *Praesumptio iuris tantum*, allgemein im Gesetz festgelegt sind, ist den meisten Rechtsordnungen gemeinsam und ist in gewisser Weise Bestandteil der richterlichen Aufgabe. Denn

wenn das Gericht einen konkreten Fall entscheidet, stützt es sich oftmals ausdrücklich oder stillschweigend auf Vermutungen, um sich eine Überzeugung darüber zu bilden, ob die behauptete Tatsache vorliegt oder nicht.

49. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes verwehrt es daher dem Gericht nicht, Vermutungen als Beweis im oben genannten Sinne zu verwerten. Sie verwehrt es ihm jedoch, die allgemeine Vermutung für die Abwälzung der gemeinschaftsrechtswidrigen indirekten Abgaben als Prämisse aufzustellen, selbst wenn die Verpflichtung zur Abwälzung dieser Abgabenlast im nationalen Gesetz vorgesehen ist.

50. Der Gerichtshof hat sich bisher nur zu den gesetzlichen Vermutungen für die Abwälzung geäußert und sie für unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht erklärt. Dasselbe Ergebnis müßte für jede allgemeine und abstrakte Vermutung für die Abwälzung gelten, die auch ohne ausdrückliche Regelung im Gesetz von den Gerichten dem Schweigen des Gesetzes entnommen wird. Wie ich dargelegt habe, hindert dies die zuständigen Gerichte in keiner Weise, in jedem Einzelfall neben anderen Beweisen den Beweis durch Vermutung heranzuziehen, um sich eine Überzeugung darüber zu bilden, ob die Abgabenlast abgewälzt wurde oder nicht.

51. Vielleicht sollte dies an einem Beispiel verdeutlicht werden: Kein nationales Gericht kann ohne weiteres vermuten, daß ein Unternehmen alle zuvor an den Fiskus gezahlten indirekten Abgaben auf seine Kunden abgewälzt hat. Wenn ihm jedoch (durch das Gut-

achten eines Buchhaltungs-, Wirtschafts- oder sonstigen Sachverständigen oder durch irgendein anderes Beweismittel) nachgewiesen werden würde, daß dieses Unternehmen in bestimmten Jahren und in bezug auf bestimmte Erzeugnisse die Steuer allgemein abgewälzt hat, könnte das Gericht, das über einen konkreten Fall aus den fraglichen Jahren zu entscheiden hat, zu Recht von der „Vermutung“ ausgehen, daß die Abgaben auch in diesem Fall abgewälzt wurden.

52. Ich bin abschließend der Meinung, daß der Gerichtshof in seiner Antwort auf seine früheren Urteile hinweisen sollte: Die Frage, ob eine Abgabe abgewälzt wurde, ist in jedem Fall eine in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fallende tatsächliche Frage, die der freien Beweiswürdigung dieses Gerichts unterliegt und über die unter Verwertung aller nach dem nationalen Recht zulässigen Beweismittel entschieden werden kann. Das nationale Gericht darf jedoch im Bereich der indirekten Abgaben nicht von einer allgemeinen Vermutung für die Abwälzung der Abgabenlast ausgehen, die der Steuerpflichtige durch den Beweis des Gegenteils zu widerlegen hätte.

Die sechste Frage

53. Artikel 29 Absatz 4 des Gesetzes Nr. 428 sieht eine neue Verfahrensvoraussetzung für die Klagen auf Erstattung der in den Absätzen 2 und 3 der Vorschrift genannten Zölle und Abgaben vor. Wenn nämlich die fraglichen Beträge zum Unternehmenseinkommen ge-

hört, sind sie dem Finanzamt mitzuteilen, bei dem die Einkommensteuererklärung für das betreffende Geschäftsjahr eingegangen ist; andernfalls sind die Erstattungsanträge unzulässig.

54. Der steuerliche Sinn und Zweck dieser Voraussetzung ist offensichtlich: Wenn das Unternehmen den zu Unrecht erhobenen Steuerbetrag als „Ausgabe“ verbucht hat, um ihn von den im Steuerjahr erzielten Einnahmen abzusetzen und so den zu versteuernden Gewinn festlegt, ist es konsequent, daß die Finanzverwaltung, wenn Klage auf Erstattung dieser Abgabe erhoben wird, hiervon Kenntnis erhält und sich entsprechend verhalten kann.

55. Zwar hätte der italienische Gesetzgeber dasselbe Ziel mit anderen, verfahrensmäßig weniger strengen Mitteln erreichen können. Denn die Klage auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben richtet sich letztlich gegen die Verwaltung, die hiervon zwangsläufig über die *Avvocatura dello Stato* oder über jeden anderen gerichtlichen Vertreter des Staates Kenntnis erhält, wodurch das Erfordernis, daß der Kläger außerdem seinen Antrag ausdrücklich einer Verwaltungsstelle mitzuteilen hat, etwas überflüssig wird. Es ist aber nicht Sache des Gerichtshofes, sich zur Bedeutung oder Zweckmäßigkeit derartiger Maßnahmen zu äußern.

56. Aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts steht dieser Maßnahme nichts entgegen, wenn, wie es in dem genannten Artikel geregelt ist, die Maßnahme unterschiedslos für die Erstat-

tung aller in den Absätzen 2 und 3 genannten Abgaben und Zölle gilt, wobei es keine Rolle spielt, ob sich die Erstattungspflicht aus der Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht oder aus einem anderen Grund ergibt.

fahrens gewissen Schwierigkeiten begegnet ist — was bei einem Vergleich der Ausführungen der italienischen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen mit denjenigen Ausführungen zu erkennen ist, die das klagende Unternehmen in seinen eigenen schriftlichen Erklärungen der Regierung unterstellt hat —, so haben doch beide Verfahrensbeteiligten in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, daß sich die Corte di cassazione gegen eine Rückwirkung der Vorschrift entschieden habe und dadurch ihr Streit beigelegt sei.

57. Es wäre jedoch mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, diese Maßnahme rückwirkend sowohl auf die bei der Verwaltung gestellten Erstattungsanträge²⁷ als auch auf die aus demselben Grund gegen sie erhobenen Klagen auszudehnen, wenn beide vor dem Inkrafttreten des Gesetzes eingereicht wurden. Eine solche Rückwirkung würde die Erhebung der Erstattungsklage aus den bereits vom Gerichtshof erwähnten Gründen unmöglich machen, da sie darauf hinauslaufen würde, daß a posteriori eine Voraussetzung aufgestellt wird, die im Zeitpunkt der Klageerhebung oder der Antragstellung nicht vorgeschrieben war und deren Erfüllung danach unmöglich wird.

59. Die Corte di cassazione hat nämlich in ihrem Urteil Nr. 10697 vom 29. Oktober 1997 anerkannt, daß sich die Verpflichtung, der Finanzverwaltung die Anträge auf Erstattung der aus Gründen des Gemeinschaftsrechts zu Unrecht erfolgten Zahlungen mitzuteilen, ausschließlich auf die Steuerjahre nach Inkrafttreten des Gesetzes Nr. 428, nicht aber auf die Steuerjahre vor diesem Gesetz bezieht. Dieses Ergebnis begründet sie damit, daß die gegenteilige Auslegung nicht nur gegen die Rechtsprechung des italienischen Verfassungsgerichts, sondern auch gegen die Rechtsprechung des Gerichtshofes über den Grundsatz der Effektivität des Rechtsschutzes verstoßen würde.

58. Artikel 29 Absatz 8 bestimmt, daß die Pflicht zur Mitteilung an die Finanzverwaltung „von dem bei Inkrafttreten dieses Gesetzes laufenden Steuerjahr an“ gilt. Auch wenn die Auslegung dieser Vorschrift im schriftlichen Teil des Vorabentscheidungsver-

60. Da somit die Gefahr einer rückwirkenden Anwendung ausgeschlossen ist und da es keinen Zweifel an der Beachtung des Äquivalenzgrundsatzes gibt, bestehen aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts keine Bedenken gegen die in dieser Vorschrift geregelte Verpflichtung.

27 — Wie den Erklärungen der Klägerin zu entnehmen ist, ist darüber gestritten worden, ob sich die Worte „domanda di rimborso“ ausschließlich auf die Klage im eigentlichen Sinne oder auch auf die im Verwaltungsverfahren gestellten Erstattungsanträge beziehen.

Ergebnis

Ich schlage daher dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen der Pretura circondariale Bozen wie folgt zu antworten:

1. Das Gemeinschaftsrecht verbietet es nicht, daß die nationalen Rechtsordnungen die Erhebung von Klagen auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben gegen die Finanzverwaltung einer Ausschlußfrist von drei Jahren unterwerfen, selbst wenn diese Frist sich von der Frist unterscheidet, die für Klagen auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge zwischen einzelnen vorgesehen ist, sofern sie nur unterschiedslos für Erstattungsklagen, die auf nationales Recht gestützt sind, und für solche Klagen, denen die Anwendung von Gemeinschaftsbestimmungen zugrunde liegt, gelten.
2. Das Gemeinschaftsrecht steht einer nationalen Vorschrift nicht entgegen, die zwecks Vereinheitlichung der für bestimmte Abgabenarten geltenden Rechtssysteme die Verjährungsfristen für Ansprüche und die Ausschlußfristen für Klagen verkürzt, die bisher auf dem Gebiet der Erstattung von unter Verstoß gegen die Bestimmungen einer Richtlinie erhobenen Abgaben galten, sofern diese Vorschrift für die Einreichung der entsprechenden Rechtsbehelfe eine ausreichend lange Frist (z. B. drei Jahre) von ihrem Inkrafttreten an vorsieht.
3. Die Frage, ob eine Abgabe abgewälzt worden ist, ist in jedem Fall eine in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fallende tatsächliche Frage, die der freien Beweiswürdigung dieses Gerichts unterliegt und über die das Gericht unter Verwertung aller nach dem nationalen Recht zulässigen Beweismittel entscheiden kann. Das nationale Gericht darf jedoch im Bereich der indirekten Abgaben nicht von einer allgemeinen Vermutung für die Abwälzung der Abgabenlast ausgehen, die der Steuerpflichtige durch den Beweis des Gegenteils zu widerlegen hätte.
4. Nichts schließt es aus, daß die nationalen Rechtsvorschriften bei Anträgen auf Erstattung der wegen Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht zu Unrecht erhobenen Abgaben verlangen, daß diese Anträge den entsprechenden Finanzämtern mitgeteilt werden, wobei sie bei fehlender Mitteilung unzulässig sind. Diese Unzulässigkeit darf keine Rückwirkung haben; sie darf mit anderen Worten nicht für Anträge gelten, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes gestellt wurden.