

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

vom 14. Mai 1998 *

1. In diesen verbundenen Rechtssachen legt der Pretore von Rom ausschließlich eine Frage zur Vorabentscheidung vor, die die Folgen der Unvereinbarkeit einer innerstaatlichen Rechtsnorm mit dem Gemeinschaftsrecht betrifft, wenn mit dieser Norm eine mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbare Abgabe eingeführt wird und der Abgabenschuldner Klage auf Erstattung der insoweit gezahlten Beträge erhebt.

3. Infolge des Urteils, das der Gerichtshof am 20. April 1993 in der Rechtssache Ponente Carni und Cispadana Costruzioni² zur Beantwortung mehrerer Vorlagefragen über die Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital³ erlassen hat, schaffte der italienische Gesetzgeber die jährlich erhobene Abgabe ab und senkte die Abgabe auf 500 000 LIT für die Eintragung der Gründung der Gesellschaft im Register⁴.

Der Sachverhalt, die Ausgangsverfahren
und die Vorlagefrage

2. Die Vorlagebeschlüsse enthalten sehr wenig Angaben zum Sachverhalt der Ausgangsverfahren. Ihnen kann entnommen werden, daß die Gesellschaften, die Parteien in den Ausgangsverfahren sind, während einer nicht näher bestimmten Zahl von Jahren eine jährlich erhobene staatliche Konzessionsabgabe für die Eintragung im Unternehmensregister zahlten. Diese Abgabe, deren Höhe mehrfach durch Gesetz geändert wurde¹, wurde durch das Dekret Nr. 641/72 des Präsidenten der Republik vom 26. Oktober 1972 eingeführt.

4. Auch die italienischen Gerichte entschieden ihrerseits, daß die jährlich zu erhebende Abgabe mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sei⁵ und daß folglich die insoweit eingezogenen Beträge ohne Rechtsgrund geleistet worden seien.

2 — Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 (Slg. 1993, I-1915).

3 — ABl. L 249, S. 25.

4 — Vgl. Decreto-legge Nr. 331 vom 30. August 1993, das durch das Gesetz Nr. 427 vom 29. Oktober 1993 in ein Gesetz umgewandelt wurde.

5 — Vgl. hierzu die Urteile der Corte di cassazione (Erster Zivilsenat) vom 23. November 1994, Nr. 9900, und vom 23. Februar 1996, Nrn. 4468/96 und 3458/96, von denen das zuletzt genannte Urteil von den Vereinigten Senaten erlassen wurde. Ebenso bestätigte die Corte costituzionale in der zweiten Begründungserwägung des Urteils Nr. 56 vom 24. Februar 1995 nach einem Hinweis auf das wechselhafte rechtliche Schicksal dieser Abgabe im Hinblick auf die Zeit vor deren Aufhebung (1993) folgendes: „Da die Abgabe vom italienischen Staat unter Verstoß gegen Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG vom 17. Juli 1969 in der Auslegung des Gerichtshofes im Urteil vom 20. April 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 ohne Rechtsgrund erhoben wurde, sind die geleisteten Zahlungen aufgrund des Gemeinschaftsrechts, das im italienischen Recht unmittelbar Anwendung findet, zurückzuerstatten.“

* Originalsprache: Spanisch.

1 — Wegen einer ausführlicheren Darstellung der Entwicklung dieser Abgabe beziehe ich mich auf die Nrn. 7 ff. der Schlussanträge, die ich in der Rechtssache C-231/96 (Edis, Slg. I-4951, I-4954) vortragen habe.

5. Die oben genannten Gesellschaften erwirkten beim Pretore von Rom den Erlaß eines Mahnbescheids (*decreto ingiuntivo*)⁶, mit dem der Finanzverwaltung aufgegeben wurde, die von ihnen gezahlten Beträge zu erstatten. Das Finanzministerium erhob Einspruch gegen die Mahnbescheide und machte eine Reihe von Einreden geltend, zu der die Einrede der fehlenden Zuständigkeit des Pretore für die Entscheidung des Rechtsstreits und die Einrede der Erlöschung des Anspruchs gehören.

6. Nach Auffassung des Pretore stellt sich vor der Entscheidung über die beiden Einreden eine Frage, die vom Gerichtshof zu entscheiden ist. Wenn nämlich die Rechtsbeziehungen zwischen der Verwaltung und den Unternehmen, die die Abgabe gezahlt haben, abgabenrechtlicher Natur sind, wäre der Pretore für die Entscheidung des Rechtsstreits unzuständig, da er nicht in „Steuer- und Abgabensachen“ zu entscheiden hat. Ebenso hängt die Anwendung der Bestimmungen, die das Erlöschen oder die Verjährung der Ansprüche regeln, von ihrer rechtlichen Qualifizierung, nämlich als abgabenrechtlich oder nur zivilrechtlich, ab.

7. Ausgehend von der Unvereinbarkeit des nationalen Gesetzes, durch das die Abgabe eingeführt wurde, mit dem Gemeinschaftsrecht, wendet sich daher der Pretore mit der Frage an den Gerichtshof, ob diese Unver-

einbarkeit zur vollständigen Unanwendbarkeit des Gesetzes führt und ob sie auch Auswirkungen auf die Qualifizierung der Rechtsbeziehungen haben muß, die zwischen der Finanzverwaltung und der Person bestehen, die die Abgabe gezahlt hat, und die der Erstattungsklage zugrunde liegen.

8. Die Vorabentscheidungsfrage lautet wie folgt:

Führt die Unvereinbarkeit des Artikels 3 Absätze 18 und 19 des Decreto-legge Nr. 853 vom 19. Dezember 1984, in ein Gesetz umgewandelt durch das Gesetz Nr. 17 vom 17. Februar 1985, mit Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 in der Auslegung des Gerichtshofes im Urteil vom 20. April 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 aufgrund der vom Gerichtshof selbst aufgestellten Kriterien der Integration der nationalen Vorschriften und der Gemeinschaftsvorschriften zur vollständigen Unanwendbarkeit des Artikels 3 Absätze 18 und 19? Bedeutet diese insbesondere, daß das nationale Gericht diese innerstaatlichen Vorschriften auch bei der Qualifizierung des Rechtsverhältnisses unberücksichtigt lassen muß, in dessen Rahmen der Bürger eines Mitgliedstaats von der Finanzverwaltung die Erstattung der entgegen Artikel 10 der Richtlinie 69/335 gezahlten Beträge verlangt?

6 — Gemäß Artikel 633 der italienischen Zivilprozeßordnung können die Gerichte, wenn bestimmte Voraussetzungen gegeben sind (bestimmte und fällige Geldschuld, deren Begründung auf Urkunden beruht), ein „*decreto ingiuntivo*“ erlassen, der ein vorläufig vollstreckbarer Titel ist und mit dem der Schuldner zur Zahlung des geltend gemachten Betrages aufgefordert wird.

Der erste Teil der Vorabentscheidungsfrage

9. Die Vorabentscheidungsfrage wirft in Wirklichkeit zwei aufeinanderfolgende Probleme auf, von denen das erste eine größere Bedeutung hat als das zweite. Während der Pretore den Gerichtshof zunächst nach dem Verhältnis zwischen der Unvereinbarkeit der innerstaatlichen Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht und nach der Unanwendbarkeit dieser Vorschrift fragt, konzentriert er sich dann auf einen spezifischen Aspekt dieser Unanwendbarkeit, nämlich auf ihre Auswirkungen auf die „Qualifizierung“ eines bestimmten Rechtsverhältnisses.

10. Die Antwort auf den ersten Teil der Frage ist vom Gerichtshof schon wiederholt gegeben worden: Die mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbare Vorschrift darf nicht angewandt werden, und die nationalen Gerichte müssen die Vorschrift daher in den ihnen zur Entscheidung vorliegenden Verfahren außer Betracht lassen.

11. Die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts wäre nicht sichergestellt, wenn die Mitgliedstaaten für sich den Vorrang der eigenen innerstaatlichen Normen vor den gemeinschaftlichen Normen in Anspruch nehmen würden, d. h., wenn sie im Fall von Divergenzen der Anwendung des nationalen Rechts den Vorzug vor der Anwendung des Gemeinschaftsrechts geben würden.

12. Seit dem inzwischen klassischen Urteil des Gerichtshofes vom 9. März 1978 (Simm-

enthal)⁷ ist diese Feststellung hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht worden. Ich verweise darauf, daß sich die Vorabentscheidungsfragen, die damals vom Pretore von Susa vorgelegt worden waren, genauso wie die vorliegende Frage mit der Erstattung von Abgaben befaßten, die von der italienischen Verwaltung zur Durchführung von gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Vorschriften erhoben worden waren (es ging um Gebühren, die für die Gesundheitskontrolle von eingeführtem Rindfleisch erhoben wurden).

13. Bereits vor zwanzig Jahren fragte der Pretore von Susa den Gerichtshof nach den Auswirkungen der unmittelbaren Geltung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts für den Fall, daß die Vorschrift mit einer später erlassenen Vorschrift eines Mitgliedstaats unvereinbar ist. Die Antwort des Gerichtshofes, die in der Folge den Charakter einer Grundsatzentscheidung auf diesem Gebiet annahm, lautete, daß das einzelstaatliche Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts anzuwenden hat, gehalten ist, für die volle Wirksamkeit dieser Normen Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls jede — auch spätere — entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewandt läßt, ohne daß es die vorherige Beseitigung dieser Bestimmung auf gesetzgeberischem Wege oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren beantragen oder abwarten müßte.

14. Dieser Rechtsprechungsgrundsatz, dessen Übernahme in die Rechtswirklichkeit der Mitgliedstaaten nicht ohne Polemik vonstat-

7 — Rechtssache 106/77 (Slg. 1978, 629).

ten ging⁸, ist vom Gerichtshof wiederholt bestätigt worden⁹. Er ist zweifellos auf die vorliegend in Frage stehende Abgabe anwendbar, und dies entspricht in der Tat auch den Entscheidungen der höchsten italienischen Gerichte¹⁰. Er wird im übrigen auch von keinem der Beteiligten im vorliegenden Verfahren in Frage gestellt.

15. Als Antwort auf den ersten Teil der Vorlagefrage ist daher zu bestätigen, daß das nationale Gericht eine nationale Vorschrift unangewandt lassen muß, wenn sie mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist.

Der zweite Teil der Vorabentscheidungsfrage: Die Auswirkungen der Unanwendbarkeit des innerstaatlichen Rechts im Hinblick auf die Qualifizierung bestimmter Rechtsbeziehungen

16. Wenn der Gerichtshof Festigkeit bewiesen hat, als er an dem Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts festgehalten hat, so hat er auch Umsicht bewiesen, als er darauf verzichtet hat, die Rechtskategorien zu benennen, aus denen sich die Verpflichtung ergibt, eine gemeinschaftsrechtswidrige nationale Vorschrift nicht anzuwenden.

17. Wie ich soeben dargelegt habe, hat sich nämlich der Gerichtshof darauf beschränkt, zu entscheiden, daß diese nationalen Vorschriften nicht angewandt werden dürfen,

weil andernfalls die Verwirklichung der Europäischen Gemeinschaft als Rechtsgemeinschaft unmöglich wäre. Er hat aber — meiner Ansicht nach zu Recht — darauf verzichtet, sich zu dem allgemeinen und abstrakten Begriff, d. h. zu der Rechtskategorie zu äußern, aus der sich die Verpflichtung ergibt, die fragliche nationale Vorschrift nicht anzuwenden.

18. Der Gerichtshof hätte die Möglichkeit gehabt, in seiner Rechtsprechung irgendeine der in der allgemeinen Rechtstheorie bekannten Kategorien (wie z. B. „Inexistenz“, „Ungültigkeit“, „Nichtigkeit“, „Unwirksamkeit“, „Hinfälligkeit“, „Rechtswidrigkeit“ oder andere ähnliche Kategorien) zur Bezeichnung der Mängel zu verwenden, mit denen die nationalen Vorschriften behaftet sind, wenn sie gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen.

19. Der Gerichtshof hat jedoch die Verwendung dieser Begriffe in seiner Rechtsprechung auf diesem Gebiet sorgfältig vermieden, wahrscheinlich weil er der Auffassung ist, daß die Entscheidung für einen dieser Begriffe — deren Bedeutung außerdem je nach der betreffenden Rechtsordnung verschieden ist — besser der jeweiligen Rechtsordnung vorbehalten bleibt. Im Rahmen der von der einzelnen Rechtsordnung gewählten Lösung ist es Sache der nationalen Gerichte, insbesondere derjenigen, die in einem Mitgliedstaat mit der Kontrolle der „Ordnungsmäßigkeit“ des Erlasses von Rechtsnormen betraut sind, insoweit eine Entscheidung zu treffen¹¹.

8 — Für Italien vgl. A. Barav: „Cour constitutionnelle italienne et droit communautaire: le fantôme de Stimmthal“, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1985, S. 313 bis 341.

9 — Vgl. unlängst Urteil vom 5. März 1998 in der Rechtssache C-347/96 (Solred, Slg. 1998, I-937, Randnr. 30).

10 — Vgl. oben, Nr. 4 und Fußnote 5.

11 — Dies gilt unbeschadet der dem nationalen Gesetzgeber obliegenden Pflicht, aus Gründen der Rechtssicherheit das gemeinschaftsrechtswidrige nationale Gesetz aufzuheben.

20. Im Urteil vom 4. April 1968 (Lück)¹² hat sich der Gerichtshof hierzu ausdrücklich geäußert. Es ging um eine Vorabentscheidungsfrage, mit der er aufgefordert wurde, klarzustellen, ob aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts — in diesem Fall Artikel 95 EWG-Vertrag — die gemeinschaftsrechtswidrigen Vorschriften des nationalen Rechts als nichtig (mit Wirkung vom Inkrafttreten des Artikels 95 Absatz 3 EWG-Vertrag) oder lediglich als aufgehoben anzusehen sind.

21. Die Antwort des Gerichtshofes war die, daß, wenn die Artikel 95 des Vertrages zuerkannte Wirkung darin besteht, die Anwendung aller mit dieser Vorschrift unvereinbaren innerstaatlichen Maßnahmen auszuschließen, dieser Artikel nicht die Befugnis der zuständigen nationalen Gerichte beschränkt, unter mehreren nach der innerstaatlichen Rechtsordnung in Betracht kommenden Wegen diejenigen zu wählen, die zum Schutz der durch das Gemeinschaftsrecht gewährten individuellen Rechte geeignet erscheinen. „Daher ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zwischen den in der [Vorlage-]Frage genannten oder sonst in Betracht kommenden Lösungen zu wählen.“

22. Zum Schutz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts gegenüber den gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Vorschriften ist es entscheidend, daß diese in der innerstaatlichen Rechtsordnung keine Anwendung finden können. Auf diese Weise ist sowohl die Wahrung des Gemeinschaftsrechts als auch seine einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten sichergestellt.

i) Die angebliche „Inexistenz“ der gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Vorschriften

23. Die Kommission trägt in ihren schriftlichen Erklärungen¹³ vor, daß der Gerichtshof, wenn er mit einer nationalen Vorschrift befaßt sei, die eine gemeinschaftsrechtswidrige Abgabe einführe, entscheiden müsse, ob diese Vorschrift „mit Wirkung ex tunc als inexistent anzusehen ist“ oder aber „mit Wirkung ex nunc durch die Feststellung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit als aufgehoben“ anzusehen sei. An anderen Stellen dieses Schriftsatzes beschränkt sie sich darauf, vorzutragen, daß in diesen Fällen die „Inexistenz der Gesetzgebungsbefugnis des Staates“ oder die bloße „Inexistenz der abgabenrechtlichen Verpflichtung“ Faktoren seien, die für die Antwort an das vorlegende Gericht entscheidend sein müßten.

24. Ich werde in diesem Abschnitt zunächst die Probleme untersuchen, die sich ergeben, wenn man die Feststellung der „Inexistenz“ einer mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbaren nationalen Vorschrift als möglich in Betracht zieht. Im folgenden Abschnitt werde ich dann die angeblich in den vorliegenden Rechtssachen fehlende staatliche Befugnis in Abgabensachen prüfen, da das vorlegende Gericht in seinen Ausführungen zur Qualifizierung des steuerrechtlichen Verhältnisses auf diese Frage Bezug nimmt.

25. Meiner Ansicht nach sollte der Gerichtshof die vorsichtige Haltung, die ich vorher

¹³ — Tatsächlich handelt es sich um Nr. 20 der schriftlichen Erklärungen in der Rechtssache Edis, a. a. O., auf die die Kommission in der vorliegenden Rechtssache verweist.

erwähnt habe, nicht aufgeben, um statt dessen eigene dogmatische Kategorien auf diesem Gebiet zu entwickeln, sich in riskanter Weise für eine von ihnen zu entscheiden oder eine eher theoretische Diskussion über die Anwendbarkeit der genannten Kategorien zu eröffnen. Eine solche Entwicklung ist nicht erforderlich — das Kriterium der Unanwendbarkeit der nationalen Vorschrift genügt nämlich, um den Vorrang des Gemeinschaftsrechts sicherzustellen — und angesichts der unterschiedlichen Auffassungen, die in diesem Bereich vertreten werden können, auch sicher nicht zweckmäßig.

stanz“ des späteren, gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Gesetzes abgeleitet werden kann. Die Kommission scheint sich in ihren Erklärungen diesen Gesichtspunkt zu eigen zu machen, da sie nach Wiedergabe der Randnummer 17 des Urteils Simmenthal hieraus ableitet, daß die Unvereinbarkeit der nationalen Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht „die absolute Inexistenz des Besteuerungsrechts des Mitgliedstaats zur Folge hat“, und sich in Nummer 20 dieses Schriftsatzes fragt, ob der Gerichtshof die fragliche nationale Vorschrift für inexistent erklären sollte.

26. Eine Passage in Randnummer 17 des Urteils Simmenthal könnte jedoch anders, als ich soeben ausgeführt habe, verstanden werden (was übrigens auch geschehen ist). Darin hat der Gerichtshof folgendes bemerkt: „Darüber hinaus haben nach dem Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts die Vertragsbestimmungen und die unmittelbar geltenden Rechtsakte der Gemeinschaftsorgane in ihrem Verhältnis zum internen Recht der Mitgliedstaaten nicht nur zur Folge, daß allein durch ihr Inkrafttreten jede entgegenstehende Bestimmung des geltenden staatlichen Rechts ohne weiteres unanwendbar wird, sondern auch — da diese Bestimmungen und Rechtsakte vorrangiger Bestandteil der im Gebiet eines jeden Mitgliedstaats bestehenden Rechtsordnung sind —, daß ein wirksames Zustandekommen neuer staatlicher Gesetzgebungsakte insoweit verhindert wird, als diese mit Gemeinschaftsnormen unvereinbar wären.“¹⁴

28. Ich verkenne nicht das Gewicht der Argumente, die für diese Auslegung sprechen, kann sie jedoch nicht teilen.

29. Die Auffassung der Kommission zur Wahl zwischen Inexistenz und Aufhebung als allein anwendbare Kategorien scheint mir einerseits äußerst vereinfachend und andererseits undeutlich zu sein, da sie die zeitlichen und materiellen Probleme, die jeweils bezüglich dieser Kategorien bestehen, miteinander vermengt.

30. Es ist nämlich möglich — und bis zu einem gewissen Grad in manchen Rechtsordnungen häufig anzutreffen —, daß eine nationale Vorschrift für ungültig erklärt und dieser Erklärung die Wirkung *ex tunc* beigelegt wird, ohne daß dies rechtlich einer Feststellung der „Inexistenz“ der Vorschrift gleichkäme.

27. Eine Mindermeinung versteht diese Passage dahin gehend, daß aus ihr die „Inexi-

31. Ebenso kann die Aufhebung einer nationalen Vorschrift ohne weiteres mit einer

¹⁴ — Hervorhebung von mir.

Bestimmung verknüpft werden, die der Aufhebung rückwirkende Kraft verleiht. Zwar ist es richtig, daß dies eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellt, daß eine Aufhebung ex nunc wirkt, aber der Gesetzgeber kann auch seinen Aufhebungsentscheidungen rückwirkende Kraft beimessen. Ein anderes Problem ist die Frage, wie er die Rechtslage bezüglich solcher Sachverhalte regelt, die unter der Geltung der aufgehobenen Vorschrift, während sie tatsächlich noch in Kraft war, entstanden sind.

32. Die zeitlichen Probleme dürfen daher nicht mit der Art und den besonderen Wirkungen der verschiedenen in Frage stehenden rechtlichen Kategorien vermengt werden. Es handelt sich um unterschiedliche Probleme, die einer differenzierten Analyse bedürfen.

33. Unabhängig von dieser Frage erscheint mir die These der Kommission über die Alternative zwischen Inexistenz und Aufhebung (als einzige, die sich ihrer Meinung nach für den Gerichtshof bietet) äußerst vereinfachend. Tatsächlich hat es der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung nicht für erforderlich gehalten, sich hierzu zu äußern, da er eine Lösung (die Nichtanwendbarkeit) gefunden hat, die die Probleme, die mit den beiden Kategorien verbunden sind, vermeidet.

34. Hinsichtlich der geltend gemachten „Inexistenz“ der gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Vorschrift meine ich zunächst, daß eine derartige Fiktion — denn es handelt sich zweifellos um eine *Fictio iuris*, da das Gesetz bereits existiert hat und in Fällen wie dem vorliegenden seine Wirkungen über Jahre hinweg entfaltet hat

— offenbar nicht einmal aufgrund der Randnummer 17 des Urteils Simmenthal erforderlich ist, die sich allein auf die Unmöglichkeit des „wirksamen Zustandekommens“ der mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbaren nationalen Vorschriften bezieht. Es handelt sich daher eher um ein Problem der Ungültigkeit als der Inexistenz.

35. Ich bin im übrigen der Meinung, daß es bei der Prüfung der Auswirkungen, die sich aus der nachträglichen Feststellung der Unvereinbarkeit eines tatsächlich angewandten nationalen Gesetzes mit dem Gemeinschaftsrecht ergeben, keinen Sinn hat, von einer „Inexistenz“ des Gesetzes im strengen rechtlichen Sinne zu sprechen.

36. Die Feststellung der „Inexistenz“ als Antwort oder Sanktion der Rechtsordnung angesichts eines ungewöhnlich schweren Fehlers, mit dem ein Rechtsakt behaftet ist, wird von den Rechtsordnungen einiger Mitgliedstaaten zur Qualifizierung bestimmter Verwaltungshandlungen verwendet. In Anlehnung an das Recht dieser Rechtsordnungen hat der Gerichtshof anerkannt, daß eine Verwaltungshandlung der Gemeinschaft, die mit besonders schweren und offensichtlichen Fehlern behaftet ist, ebenfalls als „inexistent“ betrachtet werden kann¹⁵.

15 — Vgl. Urteil vom 26. Februar 1987 in der Rechtssache 15/85 (Consortio Cooperative d'Abruzzo/Kommission, Slg. 1987, 1005, Randnr. 10). Die Unterscheidung zwischen „Inexistenz“ und einfacher „Ungültigkeit“ eines Gemeinschaftsaktes ist vom Gerichtshof geprüft worden, als er über das Rechtsmittel entschieden hat, das von der Kommission gegen das Urteil des Gerichts erster Instanz vom 27. Februar 1992 in den verbundenen Rechtssachen T-79/89, T-84/89 bis T-86/89, T-89/89, T-91/89, T-92/89, T-94/89, T-96/89, T-98/89, T-102/89 und T-104/89 (BASF u. a./Kommission, Slg. 1992, II-315) eingelegt worden war. Das Urteil des Gerichtshofes vom 15. Juni 1994 in der Rechtssache C-137/92 P (Kommission/BASF, Slg. 1994, I-2555) hob das erstinstanzliche Urteil auf mit der Begründung, daß die Feststellung einer Inexistenz der Entscheidung 89/190/EWG der Kommission vom 21. Dezember 1988 betreffend ein Verfahren nach Artikel 85 EWG-Vertrag (IV/31.865, PVC; ABl. 1989, L 74, S. 1) rechtsfehlerhaft sei, und ersetzte sie durch die bloße Feststellung der Nichtigkeit.

37. Dagegen sehen diese nationalen Rechtsordnungen — d. h. diejenigen, die die „Inexistenz“ als ganz außergewöhnliche Sanktion für offenkundige Mängel mit besonderem Gewicht zulassen — im allgemeinen die Gesetze, die vom Parlament erlassen worden sind und die veröffentlicht und in Kraft getreten sind, nicht als „inexistent“ an, auch wenn sie mit Fehlern behaftet sind, die zu ihrer Ungültigkeit führen können.

38. In diesem Argumentationsrahmen ist das in zahlreichen Rechtsordnungen bekannte Phänomen der Feststellung der Rechtswidrigkeit von Vorschriften angesiedelt (ich verwende den Begriff „Rechtswidrigkeit“ im weitesten Sinne, der alle je nach Rechtssystem unterschiedlichen Fälle umfaßt, in denen eine Vorschrift wegen Unvereinbarkeit mit höherem Recht allgemein keine verbindliche Wirkung entfaltet). Wenn daher aufgrund eines Urteils über die Verfassungswidrigkeit oder aufgrund eines entsprechenden Verfahrens nachträglich festgestellt wird, daß ein Gesetz mit einem Fehler behaftet ist, der seiner Gültigkeit entgegensteht, steht damit noch nicht fest, daß dieses Gesetz „inexistent“ gewesen ist¹⁶.

39. Im Gemeinschaftsrecht wird — um auf die von mir oben angeführte Anlehnung an die Rechtsordnungen zurückzukommen — ebenfalls nicht von der „Inexistenz“ einer Rechtsvorschrift der Gemeinschaft gespro-

chen, wenn sie Merkmale aufweist, die ihre Ungültigkeit bedingen. Wie ich oben ausgeführt habe, ist diese Kategorie von Feststellungen Handlungen und nicht Rechtsvorschriften vorbehalten¹⁷.

40. Die Untersuchung der Urteile des Gerichtshofes, die sich insbesondere mit der möglichen Unvereinbarkeit der nationalen Gesetze im Bereich des Abgabenrechts mit dem Gemeinschaftsrecht befassen, zeigt darüber hinaus, daß es unangemessen ist, in diesem Fall von „Inexistenz“ zu sprechen. Diese Rechtskategorie widerspricht den gerichtlichen Entscheidungen, die es gerade zulassen, daß bestimmte Auswirkungen des nationalen Gesetzes bestehenbleiben, obwohl es gegen die Gemeinschaftsrechtsordnung verstößt.

41. Ich werde zwei Beispiele nennen. Das erste kann ohne weiteres der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes über die Erstattung von Abgaben entnommen werden, die von den Mitgliedstaaten zu Unrecht erhoben wurden. Diese Rechtsprechung gestattet es, daß die Klage auf Erstattung

16 — Theoretisch wäre es möglich, ein Gesetz in dieser Weise zu qualifizieren, wenn es bei seiner Ausarbeitung oder seinem Erlaß zu schwersten Unregelmäßigkeiten gekommen ist, die zur Folge hätten, daß nur der „Schein“ eines Gesetzes oder nur ein faktisches Gesetz besteht: Derartige Vorschriften wären rechtlich gesehen inexistent. Dies ist etwa der Fall bei einem Gesetz, dem in einem Staat mit einem Mehrkammersystem nur von einer Kammer zugestimmt worden ist, oder bei einem Gesetz, das ohne Billigung des nach der Verfassung hierfür zuständigen Organs veröffentlicht worden ist.

17 — Im Urteil vom 21. Februar 1974 in den Rechtssachen 15/73 bis 33/73, 52/73, 53/73, 57/73 bis 109/73, 116/73, 117/73, 123/73, 132/73 und 135/73 bis 137/73 (Schots-Kortner u. a./Rat, Slg. 1974, 177) hat der Gerichtshof ausdrücklich die Möglichkeit verneint, eine Vorschrift der Gemeinschaft (Anhang VII Artikel 4 Absatz 3 des Statuts der Beamten der Europäischen Gemeinschaften) aus dem Grund als „inexistent“ anzusehen, weil sie diskriminierende Merkmale enthielt, die dazu führten, daß sie in einem früheren Urteil inzidenter für nichtig erklärt wurde. Die Schlußanträge des Generalanwalts Trabucchi in dieser Rechtssache geben dieselbe Auffassung wieder, die auch ich teile: „In einem System wie dem des Gemeinschaftsrechts ist kein Grund ersichtlich, von dem in den einzelnen nationalen Rechtsordnungen befolgten Grundsatz abzuweichen, daß ein Rechtsetzungsgesetz, der einer Ausführung an sich zugänglich ist und den für sein Zustandekommen und seine Veröffentlichung wesentlichen Verfahrens-, Form- und Zuständigkeitsforderungen entspricht, jedoch gegebenenfalls inhaltlich gegen höherrangige Normen verstößt, zwar in seiner Gültigkeit angezweifelt, aber nicht als Nichtakt abgestempelt werden kann.“

dieser Abgaben (wenn es um Abgaben geht, die aufgrund einer gemeinschaftsrechtswidrigen Vorschrift erhoben wurden) einer im nationalen Gesetz vorgesehenen Ausschußfrist von fünf Jahren unterliegen, selbst wenn diese Vorschrift die Erstattung der genannten Abgaben ganz oder teilweise unmöglich macht¹⁸.

42. Diese Rechtsprechung legt die Betonung implizit auf die Tatsache, daß die nationale Vorschrift unabhängig von ihrer Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht bestanden hat und während ihres Bestehens Auswirkungen hatte, die, weil sie den Charakter eines rechtlich „erschöpften“ Sachverhalts haben, gerichtlich nicht mehr nachgeprüft werden können. Solche Auswirkungen könnten nicht angenommen werden, wenn das fragliche nationale Gesetz als völlig „inexistent“ angesehen würde.

43. Das zweite Beispiel bezieht sich auf bestimmte Entscheidungen des Gerichtshofes über den zeitlichen Aspekt der Feststellung der Unvereinbarkeit von nationalen Abgabenvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht. Bekanntlich ist der Gerichtshof in bestimmten Fällen so weit gegangen, aus Gründen der Rechtssicherheit die zeitlichen Wirkungen seiner Urteile¹⁹ zu beschränken, die daher nicht einmal auf rechtliche Situa-

tionen, die noch gerichtlich nachgeprüft werden können, anwendbar sind.

44. Dies bedeutet folglich, daß, wenn auch nur ausnahmsweise, nicht nur die Existenz, sondern auch die Anwendbarkeit des gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Gesetzes anerkannt wird. Die Anwendung dieser Technik der zeitlichen Beschränkung der Wirkungen von Urteilen wäre nicht denkbar, wenn man das gemeinschaftsrechtswidrige nationale Abgabengesetz als inexistent ansehen würde.

ii) Die Qualifizierung der Rechtsbeziehungen in den Ausgangsverfahren

45. Wie die italienische und die französische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragen haben, fällt die Qualifizierung der Rechtsbeziehungen, die zwischen den Parteien der Ausgangsverfahren bestehen, in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts und nicht in die des Gerichtshofes. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu entscheiden, ob es sich um abgabenrechtliche oder rein zivilrechtliche Beziehungen handelt, und hieraus für den Rechtsstreit die Konsequenzen zu ziehen.

46. Das vorliegende Gericht äußert jedoch Zweifel hinsichtlich der möglichen Auswirkungen, die die Feststellung der Unvereinbarkeit einer Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht auf die rechtliche Qualifizierung

18 — Ich untersuche dieses Problem sowie die kürzlich ergangenen Urteile vom 17. Juli 1997 in den Rechtssachen C-114/95 und C-115/95 (Texaco und Olieleskabet Danmark, Slg. 1997, I-4263) und in der Rechtssache C-90/94 (Haahr Petroleum, Slg. 1997, I-4085) sowie das Urteil vom 2. Dezember 1997 in der Rechtssache C-188/95 (Fantask u. a., Slg. 1997, I-6783) in den Schlußanträgen, die ich in den Rechtssachen C-231/96 und C-260/96 (Edis, Spac, Slg. 1998, I-4997, I-5000) und in den Rechtssachen C-279/96, C-280/96 und C-281/96 (Ansaldo u. a., Slg. 1998, I-5025, I-5027) vorlege.

19 — In meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Edis untersuche ich die Anwendung dieses Grundsatzes im Zusammenhang mit der normalen zeitlichen Wirkung von Urteilen, die zu Vorlagefragen nach der Auslegung ergangen sind.

dieser Beziehungen haben könnte. Unter diesem Gesichtspunkt ist seine Frage nicht unzulässig, da der Gerichtshof ihm bei der näheren Bestimmung der Auswirkungen des Grundsatzes der Unanwendbarkeit der nationalen Vorschrift helfen kann.

47. Auf die Gefahr hin, eine Banalität zu sagen, beginne ich damit, daß, wenn die *Finanzverwaltung* von einem *Steuerpflichtigen*, der als solcher handelt, einen Betrag erhält, der einer *Steuer* entspricht und der zur Tilgung einer zuvor festgesetzten *Steuerschuld* gezahlt wurde, schwer zu leugnen ist, daß das Rechtsverhältnis, das entstanden ist, ebenfalls *steuerrechtlicher Art* ist.

48. Etwas anderes ist es, daß nachträglich festgestellt wird, daß die Rechtsgrundlage, auf der die Zahlung der Abgabe erfolgte (d. h. die Vorschrift, die die Abgabe regelt), mit Mängeln behaftet ist, die ihre Ungültigkeit nach sich zieht. Dieser Fehler wird ebenso wie die Ungültigkeit der Verpflichtung selbst zweifellos bestimmte Rechtswirkungen haben (u. a. grundsätzlich die Rückforderung des zu Unrecht Gezahlten); er wird es aber nicht erlauben, darüber hinwegzusehen, daß das Verhältnis, in dessen Rahmen die Zahlung erfolgte, von Anfang an abgabenrechtlicher Art war.

49. Die Kommission, die bereits in ihren schriftlichen Erklärungen vorgetragen hatte, daß sich aus einer derartigen Vorschrift eine abgabenrechtliche Verbindlichkeit nicht ergebe, hat diese Darlegung in der mündlichen Verhandlung unter Anführung ver-

schiedener zu dieser Frage ergangener Urteile des Gerichtshofes mit Nachdruck wiederholt²⁰.

50. Meiner Ansicht nach muß bei dieser Argumentation ein wenig differenziert werden. Es ist richtig, daß die Unvereinbarkeit einer nationalen abgabenrechtlichen Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht zur Folge hat, daß der Abgabepflichtige nicht verpflichtet ist, die fragliche Abgabe zu zahlen, und daß er die Abgabe, wenn er sie zahlt, zurückverlangen kann. Im letzten Fall führt jedoch die Tatsache, daß die abgabenrechtliche Verpflichtung nicht gültig war, nicht zwangsläufig dazu, daß das Rechtsverhältnis, das vorher bestanden hat, in einer bestimmten Weise zu qualifizieren ist. Es ist Sache der jeweiligen nationalen Rechtsordnung, dies zu entscheiden. Es kann der Fall eintreten, daß bestimmte abgabenrechtliche Beziehungen selbst dann, wenn ihnen Vorschriften zugrunde liegen, die für nichtig erklärt wurden, aus Gründen der Rechtssicherheit nicht neu qualifiziert werden können und daß sie die entsprechenden Rechtsverhältnisse derart konsolidiert haben, daß ihr Bestand rechtlich nicht mehr in Frage gestellt werden kann.

51. Eine solche Situation existiert nicht nur im nationalen Recht, sondern auch im Gemeinschaftsrecht: Die Kommission hat sich in der mündlichen Verhandlung zur Begründung der sich aus einer für nichtig erklärten Vorschrift ableitenden Inexistenz des abgabenrechtlichen Verhältnisses auf eine

20 — Sie hat sich insbesondere auf Randnr. 28 des Urteils vom 9. Juni 1992 in den Rechtssachen C-228/90 bis C-234/90, C-339/90 und C-353/90 (Simba u. a., Slg. 1992, I-3713) bezogen, wo es heißt, „daß die Betroffenen zur Entrichtung einer Abgabe wie der inländischen Verbrauchsteuer nicht verpflichtet sind, wenn das nationale Gesetz, mit dem eine solche Abgabe eingeführt wird, nach Auffassung der vorliegenden Gerichte mit auf völkerrechtlichen Abkommen beruhendem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist, das dem einzelnen Rechte verleiht“.

Passage im Urteil des Gerichtshofes vom 8. Februar 1996²¹ gestützt, der zufolge die betreffenden Wirtschaftsteilnehmer die Ungültigkeit einer Gemeinschaftsverordnung, aufgrund deren sie zur Zahlung eines Geldbetrags verpflichtet waren, ab Inkrafttreten und nicht erst ab dem Zeitpunkt geltend machen können, in dem sie gegen die fragliche Verordnung Klage erhoben haben²². Aber in demselben Urteil wird unmittelbar danach anerkannt, daß das Gemeinschaftsrecht „nationalen Fristvorschriften nicht entgegen[steht], die den Zeitraum ... beschränken, für den die Erstattung zu Unrecht erfolgter Zahlungen verlangt werden kann“²³. Der Gerichtshof erkennt also an, daß die Rechtslage, die sich aus einer für nichtig erklärten Gemeinschaftsvorschrift ergibt, trotz der Ungültigkeit der zugrundeliegenden Verpflichtung endgültig und bereits unanfechtbar geworden sein kann.

52. In den meisten Mitgliedstaaten bedarf es zur Ungültigerklärung einer Vorschrift, durch die die Pflicht zur Zahlung einer Steuer begründet wird, einer richterlichen Entscheidung, die, wenn es um ein Gesetz geht, mit der Feststellung der Verfassungswidrigkeit durch das Verfassungsgericht oder ein entsprechendes Organ²⁴ verbunden ist oder aufgrund ähnlicher Maßnahmen je nach

dem Rang der Vorschrift in der Normenhierarchie durch das zuständige Gericht²⁵ ergeht.

53. Diese Feststellung der Ungültigkeit einer Vorschrift kann je nachdem zu einer Neuqualifizierung der unter ihrer Geltung entstandenen Rechtslage führen. Ist dies der Fall, so kann die Neuqualifizierung entweder nur solche Sachverhalte, die noch andauern, oder aber auch (aber seltener) solche betreffen, deren Auswirkungen sämtlich bereits abgeschlossen sind.

54. Es ist Sache der nationalen Rechtsordnungen, diese Fragen zu regeln und, wenn es sich um abgabenrechtliche Vorschriften handelt, die Rechtsfolgen für den Fall zu bestimmen, daß die Unvereinbarkeit einer solchen Vorschrift mit einer höherrangigen Rechtsnorm festgestellt wird. Die nationalen Gesetzgeber oder Gerichte sind durch nichts daran gehindert, zu entscheiden, daß zu diesen Folgen auch die Neuqualifizierung der Rechtsbeziehungen gehört, die unter dieser Vorschrift entstanden sind, so daß das Rechtsverhältnis, das zuvor ein abgabenrechtliches war, ex post als rein zivilrechtliches qualifiziert wird.

21 — Rechtssache C-212/94 (FMC u. a., Slg. 1996, I-389).

22 — Es handelt sich um Randnr. 62, der zufolge die betreffenden Wirtschaftsteilnehmer die Ungültigkeit einer (zuvor für ungültig erklärten) Gemeinschaftsverordnung „für Zeiträume geltend machen können, die nicht nur nach, sondern auch vor der Klageerhebung oder der Einlegung eines gleichwertigen Rechtsbehelfs liegen, und zwar grundsätzlich ab Inkrafttreten der vom Gerichtshof für ungültig erklärten Bestimmungen“.

23 — Randnr. 64.

24 — Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes führt nicht notwendigerweise zu dessen Nichtigkeit mit Wirkung ex tunc. Vgl. hierzu E. García de Enterría, „Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales“, *Revista Española de Derecho Administrativo*, 1989, Nr. 61, S. 5 ff.

25 — In bestimmten Mitgliedstaaten, wie in Spanien, erstreckt sich das Prüfungsrecht der ordentlichen Gerichte auch auf die Verordnungen, damit kontrolliert werden kann, ob die vollziehende Gewalt die ihr vom Gesetzgeber eingeräumten Befugnisse überschritten hat. R. Alonso García in *Derecho Comunitario: sistema constitucional y administrativo de la Comunidad Europea*, Madrid 1994, S. 476, meint, daß, wenn die vollziehende Gewalt aufgrund der ihr vom nationalen Gesetzgeber eingeräumten Befugnis die in gemeinschaftlichen Vorschriften enthaltenen Grundlagen ausgetastet darf, das nationale Gericht zuständig ist, unmittelbar über das Ergebnis dieser normativen Ausgestaltung zu entscheiden.

55. Das vorliegende Gericht ist sich der Tatsache bewußt, daß die Corte suprema di cassazione das dargestellte Problem in Italien bereits durch die Entscheidung gelöst hat, daß das ursprüngliche Rechtsverhältnis abgabenrechtlicher Art war und daß folglich die Vorschriften anwendbar sind, die speziell die Erstattung zu Unrecht gezahlter Abgaben regeln. Es ist jedoch von dieser Rechtsprechungslösung nicht überzeugt und betont die Tatsache, daß die Nichtanwendung der gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Abgabenvorschrift ein „absolutes Fehlen der Befugnis des Mitgliedstaats [voraussetze], eine Abgabe im Hinblick auf (oder genauer: unter Verstoß gegen) bereits bestehende Rechtsvorschriften der Gemeinschaft einzuführen“.

56. Vorher habe ich dargelegt, daß auch die Kommission zur Bezeichnung desselben Phänomens ausdrücklich und wiederholt den Ausdruck „absolute Inexistenz des Besteuerungsrechts des Staates“ verwendet.

57. Ich halte diese Auffassung nicht für sachgemäß. Die Mitgliedstaaten behalten grundsätzlich die Befugnis, nationale Steuern einzuführen. Soweit es sich um indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital handelt, müssen sie die Bestimmungen der Richtlinie 69/335 beachten, die die nationalen Rechtsvorschriften auf diesem Gebiet harmonisieren sollen. Diese Richtlinie ermächtigt sie vor allem, „Abgaben mit Gebührencharakter“ zu erheben, d. h. Abgaben, mit denen die Kosten einer bestimmten Leistung vergütet werden, wie z. B. die Eintragung von Unternehmen und Gesellschaftsverträgen in ein öffentliches Register.

58. Es kann geschehen, daß ein Mitgliedstaat bei Ausübung der gesetzgeberischen Befugnis zwecks Einführung und Ausgestaltung dieser Steuern (was letzten Endes das ist, was mit Besteuerungsrecht bezeichnet wird) z. B. dadurch gegen die Richtlinie verstößt, daß er eine jährliche Abgabe auf die Eintragung in das öffentliche Register einführt, bei der die Höhe der Abgabe nicht im Zusammenhang mit den Kosten der Leistung steht und die folglich in Wirklichkeit keinen „Gebührencharakter“ hat. So lag es bei der streitigen italienischen Abgabe.

59. Die Tatsache, daß ein Mitgliedstaat beim Erlaß eines Gesetzes über eine Steuer, die auf Gemeinschaftsebene harmonisiert ist, gegen die Harmonisierungsvorschriften verstößt, führt nicht dazu, daß er deshalb sein Besteuerungsrecht verliert. Ein solcher Verstoß bedeutet lediglich, daß das gemeinschaftsrechtswidrige nationale Gesetz dem Vorrang des Gemeinschaftsrechts weichen muß und daher nicht angewandt werden kann.

60. Die „absolute Inexistenz“ der Gesetzgebungsbefugnis“ darf also nicht mit der rechtswidrigen oder mißbräuchlichen Ausübung dieser Befugnis verwechselt werden. Der erste Begriff bedeutet, daß einem Organ — oder im vorliegenden Fall einem Staat — die Zuständigkeit für die Regelung eines bestimmten Bereichs verweigert wird, weil die normative Ausgestaltung dieses Bereichs anderen Instanzen vorbehalten ist²⁶. Die rechtswidrige Ausübung des Besteuerungsrechts setzt demgegenüber voraus, daß der Inhaber der Gesetzgebungsbefugnis von dieser Befugnis fehlerhaft Gebrauch macht und eine Gesetzesvorschrift

26 — So sind z. B. die Mitgliedstaaten nicht für die Einführung eines Zolltarifs im Verhältnis zu Drittländern zuständig, da sie den Erlaß dieser gemeinsamen normativen Maßnahme auf die Gemeinschaft übertragen haben.

schaft, die wegen des Vorrangs der Gemeinschaftsnorm von den nationalen Gerichten nicht angewandt werden darf.

vorher bestehenden Rechtsbeziehungen neu zu qualifizieren.

61. Wenn ein Mitgliedstaat von einer eigenen Zuständigkeit Gebrauch macht, wie z. B. von derjenigen, indirekte Steuern auf die Tätigkeit von Gesellschaften einzuführen, und hierdurch in einem Punkt gegen die gemeinschaftliche Harmonisierungsvorschrift verstößt, wird er sich nicht darauf berufen können, daß er eigene Vorschriften anwendet — er wird sie sogar aufheben müssen; aber es ist ebensowenig zu leugnen, daß er die eigene Befugnis oder Zuständigkeit für die Einführung und Regelung von Steuern behält.

62. Ich lehne folglich den Weg, der insoweit sowohl im Vorlagebeschluß als auch in den Erklärungen der Kommission vorgeschlagen wird, ab. Aufgrund dieser Ablehnung und nachdem ich nochmals betont habe, daß das nationale Gericht für die Qualifizierung der Rechtsbeziehungen zuständig ist, die zwischen den Parteien eines bei ihm anhängigen Rechtsstreits bestehen, muß ich zu dem Schluß kommen, daß die Anwendung des Grundsatzes des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts keine direkte Auswirkung auf diese Frage hat.

63. Infolgedessen kann das nationale Gericht im Rahmen einer Rechtsordnung, die dies gestattet, solche Situationen neu qualifizieren, wenn hinterher festgestellt wird, daß die Vorschrift, die zu ihrer Entstehung geführt hat, gegen höherrangiges Recht verstößt. Unter dem Gesichtspunkt des Gemeinschaftsrechts verlangt der Grundsatz der Unanwendbarkeit einer gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Vorschrift es weder, noch schließt er es aus, die bereits

64. Der für Klagen auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Abgaben, die auf das Gemeinschaftsrecht oder auf das nationale Recht gestützt sind, geltende Grundsatz der Gleichwertigkeit würde es jedoch ausschließen, anders zu entscheiden, als es die nationale Rechtsordnung bei einem Verstoß gegen ihre eigenen Vorschriften vorsieht. Wäre mit anderen Worten die Neuqualifizierung des früheren Rechtsverhältnisses (als eines zivilrechtlichen statt eines abgabenrechtlichen, mit der Anwendbarkeit der Vorschriften des Zivilrechts) eine notwendige Folge der Unvereinbarkeit einer nationalen Abgabenvorschrift mit einer höherrangigen Vorschrift des nationalen Rechts — z. B. einer Vorschrift mit Verfassungsrang —, so müßte dieselbe Folge für die Unvereinbarkeit der nationalen Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht gelten²⁷.

65. Nach den den Akten zu entnehmenden Informationen ist der Sachverhalt in dem italienischen Fall jedoch anders gelagert. Wie ich in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Edis (Nrn. 58 bis 64) ausgeführt habe, kommt die Corte di cassazione²⁸ in ihren Entscheidungen zu den Folgen der Feststel-

27 — Die Kommission hat in ihren Erklärungen in der Rechtssache Edis auf diese Frage Bezug genommen und vorgeschlagen, die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage neu zu formulieren. Ich verweise auf die Nrn. 51 ff. meiner Schlußanträge in jener Rechtssache.

28 — Urteile vom 9. Juni 1989, Nr. 2876, und vom 21. Juni 1996, Nr. 5731.

lung der Verfassungswidrigkeit eines abgabenrechtlichen Gesetzes hinsichtlich der aufgrund dieses Gesetzes gezahlten Steuern zu folgendem Ergebnis:

- Aufgrund der Urteile, mit denen die Corte costituzionale die Rechtswidrigkeit von Normen mit Gesetzesrang feststellt, hören diese mit Wirkung *ex tunc* in dem Sinne auf, Teil der Rechtsordnung zu sein, daß sie auf bestehende Rechtsverhältnisse nicht mehr angewandt werden dürfen. Diese Entscheidungen berühren jedoch nicht bereits abgeschlossene Rechtsverhältnisse, d. h. diejenigen, bei denen die rechtsbegründenden Wirkungen so weit gefestigt sind, daß sie unantastbar geworden sind.
- Konkret gesagt, haben diese Urteile keine Auswirkungen auf abgabenrechtliche Beziehungen, die aus bestimmten Gründen als abgeschlossen gelten müssen. Zu diesen Gründen kann das Vorliegen eines früher ergangenen Urteils, die Tatsache, daß die Steuerfestsetzung bestandskräftig geworden ist (weil kein Rechtsbehelf gegen sie eingelegt worden ist oder weil das gegen sie angestrebte Verfahren erfolglos war), oder auch der Ablauf von Verjährungs- oder Ausschlußfristen des Abgabenrechts zählen.
- Unantastbar ist daher eine Zahlung, die zur Erfüllung einer abgabenrechtlichen Verbindlichkeit bewirkt wurde, der eine für verfassungswidrig erklärte Norm zugrunde liegt, wenn der Abgabepflichtige, der die Zahlung vorgenommen hat, das entsprechende Rechtsverhältnis bestandskräftig hat werden lassen.
- Ausdrücklich zurückzuweisen ist die These, daß wegen der Rückwirkung der Feststellung der Verfassungswidrigkeit die abgabenrechtliche Verbindlichkeit von Beginn an inexistent war und daß demgemäß die allgemeine Bestimmung über die Rückerstattung zu Unrecht gezahlter Beträge (Artikel 2033 des Codice civile) direkte und unmittelbare Wirkung hat mit der Folge, daß die Klage unabhängig von einem Rechtsbehelfsverfahren gegen die Steuerfestsetzung und unabhängig von den in den abgabenrechtlichen Vorschriften vorgesehenen Ausschlußfristen erhoben werden kann.
- Schließlich muß auch die These als unhaltbar gelten, der zufolge in diesen Fällen (und auch bei Bestätigung der von Anfang an gegebenen oder später eingetretenen Inexistenz eines gültigen abgabenrechtlichen Verhältnisses) die im Codice civile geregelte Klage auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge und nicht die materiell-rechtliche und prozessuale Sonderregelung des Abgabenrechts Anwendung finden muß.

66. Es scheint daher nicht so zu sein, daß in diesem Bereich die Anwendung der Vorschriften der italienischen Rechtsordnung so, wie sie den Entscheidungen der höchsten italienischen Gerichte entspricht, zur Voraussetzung hat, daß unterschieden wird zwischen den Folgen, die sich aus der Feststellung der Unvereinbarkeit eines Abgabengesetzes mit dem Gemeinschaftsrecht ergeben, und denjenigen Folgen, die sich aus der Feststellung der Verfassungswidrigkeit dieses Gesetzes aus rein innerstaatlichen Gründen ergeben.

Ergebnis

67. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die vom Pretore von Rom vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

„Das nationale Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts anzuwenden hat, ist verpflichtet, für die volle Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts Sorge zu tragen, indem es gegebenenfalls entgegenstehende nationale Rechtsvorschriften unangewandt läßt. Ist durch diese Rechtsvorschriften eine Abgabe eingeführt worden, die mit den Bestimmungen einer Richtlinie unvereinbar ist, so verlangt das Gemeinschaftsrecht weder eine bestimmte Qualifizierung oder Neuqualifizierung der bereits früher unter der Geltung der nationalen Vorschrift entstandenen Rechtslage, noch schließt es diese aus.“