

URTEIL DES GERICHTSHOFES

9. Dezember 2003 \*

In der Rechtssache C-129/00

**Kommission der Europäischen Gemeinschaften**, vertreten durch E. Traversa als Bevollmächtigten im Beistand von P. Biavati, avvocato, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Italienische Republik**, vertreten durch M. I. M. Braguglia als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte,

wegen Feststellung, dass die Italienische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, dass sie Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428 vom 29. Dezember 1990 „Disposizioni per l’adempimento di obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia alle Comunità europee (legge

\* Verfahrenssprache: Italienisch.

comunitaria per il 1990“ (Bestimmungen zur Erfüllung der Verpflichtungen infolge der Zugehörigkeit Italiens zu den Europäischen Gemeinschaften [Gemeinschaftsgesetz für 1990] — GURI Nr. 10 vom 12. Januar 1991, supplemento ordinario, S. 5) beibehalten hat, der nach der Auslegung und Anwendung durch die Verwaltung und die Gerichte eine Beweisregelung bezüglich der Abwälzung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben auf Dritte enthält, die die Ausübung des Rechts auf Erstattung solcher Abgaben für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich macht oder zumindest übermäßig erschwert,

erlässt

## DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J. N. Cunha Rodrigues und A. Rosas, der Richter D. A. O. Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissechet (Berichterstatter) und R. Schintgen, der Richterinnen F. Macken und N. Colneric sowie des Richters S. von Bahr,

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,  
Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 2. April 2003,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 3. Juni 2003

folgendes

## Urteil

- 1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die beim Gerichtshof am 4. April 2000 eingegangen ist, gemäß Artikel 226 EG Klage erhoben auf Feststellung, dass die Italienische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, dass sie Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428 vom 29. Dezember 1990 „Disposizioni per l’adempimento di obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)“ (Bestimmungen zur Erfüllung der Verpflichtungen infolge der Zugehörigkeit Italiens zu den Europäischen Gemeinschaften [Gemeinschaftsgesetz für 1990] — GURI Nr. 10 vom 12. Januar 1991, supplemento ordinario, S. 5, im Folgenden: Gesetz Nr. 428/1990) beibehalten hat, der nach der Auslegung und Anwendung durch die Verwaltung und die Gerichte eine Beweisregelung bezüglich der Abwälzung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben auf Dritte enthält, die die Ausübung des Rechts auf Erstattung solcher Abgaben für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich macht oder zumindest übermäßig erschwert.

## Das nationale Recht

- 2 Durch das Gesetz Nr. 428/1990 wurden in das Abgabenrecht besondere Bestimmungen für die „Erstattung von Abgaben, die für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erklärt worden sind“, eingeführt. Artikel 29 Absatz 2 dieses Gesetzes bestimmt hierzu:

„Die Einfuhrzölle, die Produktionsteuer, die Verbrauchsteuer, der Zuschlag auf Zucker und die staatlichen Gebühren, die nach mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbaren nationalen Rechtsvorschriften erhoben worden sind, werden erstattet, sofern nicht die Belastung auf andere Personen abgewälzt wurde.“

- 3 Davor war diese Frage durch Artikel 19 Absatz 1 des Gesetzesdekrets Nr. 688 vom 30. September 1982 (GURI Nr. 270 vom 30. September 1982, S. 7072), umgewandelt in das Gesetz Nr. 873 vom 27. November 1982 (GURI Nr. 328 vom 29. November 1982, S. 8599, im Folgenden: Gesetzesdekret Nr. 688/1982), geregelt. Dieser bestimmte:

„Wer... ohne rechtlichen Grund Einfuhrzölle, Produktionssteuern, Verbrauchssteuern oder staatliche Gebühren entrichtet hat, hat Anspruch auf Erstattung der gezahlten Beträge, wenn er — außer im Fall eines Schreib- oder Druckfehlers — den urkundlichen Nachweis erbringt, dass die Belastung nicht in irgendeiner Weise auf andere Personen abgewälzt worden ist.“

## Vorgeschichte

- 4 Artikel 19 des Gesetzesdekrets Nr. 688/1982 war Anlass für zwei Urteile des Gerichtshofes. Das erste (Urteil vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82, San Giorgio, Slg. 1983, 3595) erging aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens, das zweite (Urteil vom 24. März 1988 in der Rechtssache 104/86, Kommission/Italien, Slg. 1988, 1799) in einem Vertragsverletzungsverfahren der Kommission gegen die Italienische Republik.

5 Im letztgenannten Urteil hat der Gerichtshof entschieden:

„6 [Es] obliegt mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung auf dem Gebiet der Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuern den Mitgliedstaaten, die Erstattung dieser Steuern nach ihrem innerstaatlichen Recht sicherzustellen. Das Gemeinschaftsrecht schreibt keine Erstattung von ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern unter Umständen vor, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würden; so schließt es die Berücksichtigung des Umstands nicht aus, dass die Belastung durch die ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern auf andere Unternehmen oder auf die Verbraucher abgewälzt werden konnte.

7 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass, wie der Gerichtshof im Urteil [San Giorgio] zu eben dem hier in Rede stehenden Artikel 19 des Decreto-legge Nr. 688 entschieden hat, Beweisvorschriften nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind, die es praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben zu erreichen, und dass dies insbesondere der Fall ist bei Vermutungen oder Beweisregeln, die dem Abgabepflichtigen die Beweislast dafür auferlegen, dass die ohne Rechtsgrund gezahlten Abgaben nicht auf andere abgewälzt worden sind, oder bei besonderen Beschränkungen hinsichtlich der Form der zu erbringenden Beweise, wie dem Ausschluss aller Beweismittel außer dem Urkundsbeweis.

...

11 ... Die streitige Bestimmung des italienischen Rechts erlegt den Wirtschaftsteilnehmern die Beweislast für den Nachweis einer negativen Tatsache auf, da sie gegenüber den bloßen Behauptungen der Verwaltung nachweisen müssen, dass die ohne Rechtsgrund erhobene Abgabe nicht auf andere Personen ab-

gewälzt worden ist, wobei als Beweismittel nur der Beweis durch Urkunden zugelassen ist. Eine solche Vorschrift läuft den Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts, wie sie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergeben, zuwider.“

- 6 Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428/1990 gab danach selbst Anlass zu Vorlagefragen, die der Gerichtshof mit Urteil vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96 (Dilexport, Slg. 1999, I-579) beantwortet hat. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts wird diese Bestimmung von den italienischen Gerichten in der Weise ausgelegt und angewandt, dass sich die Verwaltung, wenn sie die Erstattung zu Unrecht gezahlter Zölle oder Steuern ablehnt, auf die Vermutung stützen kann, dass diese Abgaben normalerweise auf Dritte abgewälzt werden.

- 7 Der Gerichtshof hat wie folgt entschieden:

„52 Wenn, wie das nationale Gericht meint, eine Vermutung für die Abwälzung rechtswidrig verlangter oder zu Unrecht erhobener Abgaben auf Dritte besteht und die Erstattung der Abgabe davon abhängt, dass der Antragsteller diese Vermutung widerlegt, sind die betreffenden Vorschriften als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen.

53 Wenn dagegen, wie die italienische Regierung geltend macht, die Verwaltung mit allen nach nationalem Recht allgemein zulässigen Beweismitteln nachzuweisen hat, dass die Abgabe auf andere Personen abgewälzt worden ist, sind die betreffenden Vorschriften nicht als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen.

54 Auf die [Fragen] ist daher zu antworten, dass das Gemeinschaftsrecht es einem Mitgliedstaat verwehrt, die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Zölle und Abgaben einer Voraussetzung wie der fehlenden Abwälzung dieser Zölle oder Abgaben auf Dritte zu unterwerfen, deren Erfüllung der Antragsteller zu beweisen hat.“

## Das Vorverfahren

- 8 Die Kommission ist im Kern mit dem vorlegenden Gericht in der Rechtssache Dilexport der Ansicht, dass Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428/1990 in seiner Auslegung und Anwendung durch die italienische Verwaltung und Rechtsprechung zu demselben Ergebnis wie der frühere Artikel 19 des Gesetzesdekrets Nr. 688/1982 führe.
- 9 Nachdem die Kommission der Italienischen Republik Gelegenheit zur Äußerung gegeben hatte, gab sie am 17. September 1997 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, mit der dieser Mitgliedstaat aufgefordert wurde, seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag binnen zwei Monaten nachzukommen. Da die Kommission die Antwort, die die italienischen Behörden mit Schreiben vom 25. November 1997 gaben, nicht für zufriedenstellend hielt, hat sie die vorliegende Klage erhoben.

## Vorbringen der Parteien

- 10 Die Kommission macht geltend, nach dem Urteil des Gerichtshofes vom 14. Januar 1997 in den Rechtssachen C-192/95 bis C-218/95 (Comateb u. a., Slg. 1997, I-165, Randnr. 25) bestehe auf dem Gebiet der indirekten Abgaben keine

Vermutung, dass der Abgabepflichtige die Vorsteuer im Handel abgewälzt habe, aufgrund deren ihm der negative Beweis des Gegenteils obliege, wenn er die Erstattung einer derartigen Abgabe wünsche.

- 11 Die Kommission macht geltend, dass die italienische Corte suprema di cassazione im Ergebnis eine solche Vermutung zum Nachteil des Abgabepflichtigen eingeführt habe, der die Erstattung mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbarer Abgaben im Sinne von Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428/1990 verlange. Die Gründe der einschlägigen Entscheidungen dieses Gerichts seien unterschiedlich, beruhten jedoch im Kern auf der Annahme, dass die Handelsgesellschaften ihre mittelbaren Abgaben auf ihre Kundschaft abwälzten, sofern keine außergewöhnlichen Umstände vorlägen. Die eingehendsten Überlegungen, auf die sich die Corte suprema di cassazione gestützt habe, um insbesondere in ihrem Urteil Nr. 2844 vom 28. März 1996 zu diesem Ergebnis zu gelangen, beruhten auf folgenden Erwägungen:

- Der Importeur sei keine Privatperson, sondern ein Handels- oder Industrieunternehmen gewesen;
- das Unternehmen sei in einer normalen geschäftlichen Lage gewesen, es habe nicht mit Verlust gearbeitet und sei nicht insolvent gewesen, was die Vermutung gerechtfertigt hätte, dass unter den Gestehungskosten verkauft worden sei;
- die nicht geschuldeten Abgaben seien von allen italienischen Zollstellen erhoben worden, was ein Klima des Vertrauens bezüglich ihrer Rechtmäßigkeit geschaffen habe;
- die nicht geschuldete Abgabe sei während einer langen Zeit ohne Beanstandung erhoben worden.

- 12 Die Corte suprema di cassazione stütze sich für ihre Ansicht, dass Klagen der Verwaltung auf Vorlage von Buchungsunterlagen der betroffenen Unternehmen oder deren Prüfung keinen reinen Ausforschungscharakter hätten — was sie rechtswidrig machen würde —, sondern ein zulässiges Instrument seien, um der Verwaltung den Nachweis zu ermöglichen, dass eine Abwälzung stattgefunden habe, auf die Vermutung, dass die Handelsunternehmen indirekte Abgaben üblicherweise auf Dritte abwälzten.
- 13 Ferner entscheide die Corte suprema di cassazione auf der Grundlage von Artikel 116 des italienischen Codice di procedura civile (Zivilprozessordnung), dass die Nichtvorlage von Buchungsunterlagen auf eine derartige Klage hin zusammen mit der Vermutung, dass die Abgaben üblicherweise abgewälzt würden, den Beweis erbringe, dass dies der Fall gewesen sei. So entscheide sie auch, wenn das Unternehmen, das die Unterlagen nicht vorlege, erkläre, dass diese wegen des Ablaufs der im italienischen Codice civile (Bürgerliches Gesetzbuch) vorgesehenen zwingenden Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren nicht aufbewahrt worden sei. Da zwischen der Erhebung einer Klage auf Vorlage von Buchungsunterlagen und der gerichtlichen Entscheidung hierüber mehrere Jahre vergehen könnten, sei eine Pflicht zur Aufbewahrung dieser Unterlagen über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist hinaus insbesondere wegen der damit verbundenen hohen Kosten und Lagerungsprobleme für die Unternehmen unzumutbar. Sie stelle damit ein zusätzliches Hemmnis für die tatsächliche Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben dar.
- 14 Die Kommission führt aus, dass zahlreiche Gerichte der Tatsacheninstanzen wie auch einige Sachverständige, die in Gerichtsverfahren bestellt wurden, um die Buchungsunterlagen von Abgabepflichtigen zu prüfen und zu ermitteln, ob diese die in Rede stehenden Abgaben abgewälzt hätten, diese Grundsätze befolgten. Sie führt hierfür einige Beispiele an.
- 15 Diese Vorgehensweise schaffe de facto eine Vermutung der Abwälzung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben durch die Steuerpflichtigen, die deren Erstattung verlangten; es obliege diesen, diese Vermutung durch den Beweis des Gegenteils

zu widerlegen, wodurch die vom Gerichtshof in Randnummer 52 des Urteils Dilexport getroffene Entscheidung verkannt werde.

- 16 Die Kommission fügt hinzu, dass die in Rede stehenden Überlegungen unlogisch seien, denn sie beruhen auf der Prämisse, dass die Unternehmen üblicherweise die indirekten Abgaben abwälzten, und gründeten darauf eine Vermutung genau des gleichen Inhalts wie diese Prämisse. Die bei diesen Überlegungen mitunter herangezogenen Faktoren betreffend den Unternehmensstatus und den Umstand, dass der Antragsteller nicht insolvent sei, wie auch die allgemeine und andauernde Anwendung der beanstandeten Abgaben seien nicht erheblich. So könne ein Unternehmer, der die Abgaben nicht auf Dritte abwälze, einfach einen geringeren Gewinn erzielen, werde jedoch nicht zwangsläufig insolvent. Es sei willkürlich, daraus, dass keine Insolvenz vorliege, abzuleiten, dass tatsächlich Abgaben abgewälzt worden seien.
  
- 17 Die italienische Verwaltung beachte auch die auf die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben anwendbaren Grundsätze nicht. In den Rundschreiben Nr. 21/2/VII vom 11. März 1994 und Nr. 480/VIII vom 12. April 1995 des Ministers der Finanzen heiße es im Kern, dass die Abwälzung von Abgaben auf Dritte feststehe, wenn diese Abgaben nicht im Jahr ihrer Zahlung als Vorauszahlungen an die Finanzverwaltung wegen nicht geschuldeter Abgaben als Forderungen auf der Aktivseite der Bilanz des Unternehmens verbucht seien, das ihre Erstattung verlange. Das Unterbleiben einer solchen Verbuchung belege, dass das Unternehmen die in Rede stehenden Abgaben als gewöhnliche Kosten betrachtet und zwangsläufig abgewälzt habe. Nach Ansicht der Kommission führt diese Vorgehensweise zu einer übermäßigen Belastung der Unternehmen, vor allem für die Jahre vor der Feststellung der Unvereinbarkeit dieser Abgaben mit dem Gemeinschaftsrecht.
  
- 18 Selbst wenn einige Abgabepflichtige schließlich vor Gericht um den Preis langer und kostspieliger Verfahren in der Sache obsiegten, lasse das nicht den Schluss zu, dass der Effektivitätsgrundsatz beachtet worden sei, wonach die Ausgestaltung der nationalen Verfahren, in denen über Anträge aufgrund von Rechten, die die Rechtsbürger aus dem Gemeinschaftsrecht ableiteten, entschieden werde, die Ausübung dieser Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig er-

schweren dürfe. Im Übrigen seien die erfolgreichen Klagen einiger Abgabepflichtiger, mit denen diese nach Angaben der italienischen Regierung von 1992 bis 2000 die Erstattung von 120 Milliarden ITL ohne Zinsen und Kosten erlangt hätten, im Vergleich zu den Beträgen, die in diesem Bereich Gegenstand von Rechtsstreitigkeiten seien, unbedeutend. Der Effektivitätsgrundsatz sei nur dann eingehalten, wenn Erstattungsanträge nur in außergewöhnlichen Fällen abgelehnt würden, und die Ausübung von Rechten aus dem Vertrag dürfe nicht durch allgemeine Maßnahmen, die mit einer Vermutung des Rechtsmissbrauchs begründet seien, behindert werden.

- 19 Die italienische Regierung rügt, dass die Kommission Spekulationen anstelle und die tatsächlichen Daten vernachlässige. Nur die effektive Feststellung, dass Abgabepflichtige, die gemeinschaftsrechtswidrige Abgaben entrichtet hätten, deren Erstattung nicht oder nur schwer erlangen könnten, könne den Tatbestand der Verknennung des Effektivitätsgrundsatzes erfüllen. Die italienische Regierung führt neben der in der vorstehenden Randnummer erwähnten Summe der erstatteten Hauptbeträge 17 Urteile oder Entscheidungen von Gerichten der Tatsacheninstanzen an, in denen die Abgabepflichtigen obsiegt hätten und die rechtskräftig geworden seien.
  
- 20 Zur Frage einer Beweisaufnahme des Gerichtshofes im Hinblick auf die Bezifferung des Prozentsatzes der erfolgreichen Erstattungsanträge im Vergleich zur Gesamtheit der eingereichten Anträge führt die italienische Regierung aus, dass mit der Vornahme einer solchen Beweisaufnahme dem Gerichtshof die Führung des Beweises der von der Kommission behaupteten Vertragsverletzung aufgebürdet werde und dass die Kommission in der Lage sein müsse, den Beweis beim Abschluss des vorgerichtlichen Verfahrens zu erbringen.
  
- 21 Hilfsweise prüft die italienische Regierung grundsätzlich die von der Kommission beanstandete Ausgestaltung der Ausübung des Rechts auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge und macht erstens geltend, die Kommission räume ein, dass der Wortlaut von Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428/1990 als solcher

mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei. Nach dieser Bestimmung sei die Verwaltung dafür beweispflichtig, dass der Abgabenschuldner die Abgabe auf Dritte abgewälzt habe, wenn sie der Erstattungspflicht entgehen wolle.

- 22 Die italienische Regierung erinnert zweitens daran, dass, wie der Gerichtshof in Randnummer 25 des Urteils Comateb u. a. ausgeführt habe, die tatsächliche völlige oder teilweise Abwälzung einer indirekten Abgabe bei jedem Handelsgeschäft von mehreren Faktoren abhängt, die es von anderen Fallkonstellationen unterscheide. Somit sei die Frage der Abwälzung oder Nichtabwälzung einer indirekten Abgabe in jedem Einzelfall eine Tatfrage, die in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts falle, das in der Beweiswürdigung frei sei. Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer habe in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Dil-export ausgeführt, dass das nationale Gericht alle nach nationalem Recht zulässigen Beweismittel verwerten dürfe. Die Corte suprema di cassazione sei kein Gericht der Tatsacheninstanz, sondern stelle nur bestimmte allgemeine Grundsätze der Beweisführung nach Maßgabe der Verfahrensumstände auf, die sich von Rechtsstreit zu Rechtsstreit erheblich unterscheiden könnten. Der Tatrichter könne Deduktionsmechanismen bei der Beweiswürdigung berücksichtigen. In den im vorliegenden Verfahren angeführten gerichtlichen Entscheidungen zugunsten von Abgabepflichtigen werde lediglich festgestellt, dass die Verwaltung den Beweis für die Abwälzung der Abgabe nicht erbracht habe.
- 23 Die Verwaltung, der die Beweislast obliege, sei berechtigt, Einsicht in die Buchungsunterlagen des Antragstellers zu verlangen, denn nur diese Sachermittlungsmaßnahme erlaube es ihr, diesen Beweis zu erbringen, und habe daher keinen Ausforschungscharakter. Lege der Antragsteller seine Buchführung nicht von sich aus vor, so sei es üblich, dass die Verwaltung, wenn er seine Ansprüche gerichtlich geltend mache, diese Vorlage im selben Weg verlange. Dies sei der Sinn der beiden in Randnummer 17 des vorliegenden Urteils erwähnten Ministerialrundschreiben, die von der Kommission beanstandet worden seien. Das Gericht werte das Unterbleiben einer Vorlage der Buchungsunterlagen nur dann zugunsten der Verwaltung, wenn der Antrag auf Vorlegung dieser Unterlagen vor

Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gestellt worden sei. In diesem Fall gebiete, selbst wenn das Gericht über diesen Antrag erst nach Ablauf dieser Frist entscheide, eine Pflicht zur redlichen Prozessführung dem Abgabepflichtigen, seine Buchungsunterlagen aufzuheben und sie aufgrund der Entscheidung des Gerichts, diesem Antrag stattzugeben, vorzulegen (Urteil der Corte suprema di cassazione vom 18. November 1994, Nr. 9797).

- 24 Selbst wenn es manchmal langer Verfahren bedürfe, damit eine Erstattung erlangt werden könne, würden die mit dieser Verfahrensdauer verbundenen Nachteile durch die Gewährung von Zinsen auf die geschuldeten Beträge ausgeglichen.

### Würdigung durch den Gerichtshof

- 25 Nach ständiger Rechtsprechung ist in Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung rechtsgrundlos erhobener nationaler Abgaben die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung von Verfahren, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, wobei diese Verfahren nicht weniger günstig gestaltet sein dürfen als bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen (Effektivitätsgrundsatz) (vgl. insbesondere Urteil vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 33/76, Rewe, Slg. 1976, 1989, Randnr. 5, und vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00, Grundig Italiana, Slg. 2002, I-8003, Randnr. 33).
- 26 Was Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428/1990 angeht, so sind, wie in Randnummer 7 dieses Urteils ausgeführt worden ist und unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Auslegungen dieser Bestimmung, nach dem Urteil Dil-export, das in einem Vorabentscheidungsverfahren ergangen ist, nach dessen

Abschluss das nationale Gericht den Rechtsstreit zu entscheiden hat, dann, wenn eine Vermutung für die Abwälzung rechtswidrig verlangter oder zu Unrecht erhobener Abgaben auf Dritte besteht und die Erstattung der Abgabe davon abhängt, dass der Antragsteller diese Vermutung widerlegt, die betreffenden Vorschriften als gemeinschaftswidrig anzusehen.

- 27 Im vorliegenden Vertragsverletzungsverfahren hat der Gerichtshof jedoch selbst zu entscheiden, ob unter Berücksichtigung des Vorbringens der Kommission die Anwendung von Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428/1990 durch die italienischen Behörden tatsächlich bewirkt, dass eine derartige Vermutung aufgestellt wird, oder ob sie in anderer Weise dazu führt, dass die Ausübung des Rechts auf Erstattung dieser Abgaben praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird, so dass die Vertragsverletzung der Italienischen Republik festgestellt werden müsste.
- 28 Diese Rüge, auf die die Kommission ihre Klage stützt, weist drei Aspekte auf. Erstens hielten zahlreiche italienische Gerichte, insbesondere die Corte suprema di cassazione in ständiger Rechtsprechung, die Überwälzung der Abgaben auf Dritte schon deshalb für erwiesen, weil der Kläger ein Handelsunternehmen sei, und fügten mitunter die Begründung hinzu, dass das Unternehmen nicht insolvent sei und dass die Abgabe jahrelang im gesamten Inland unbeanstandet erhoben worden sei. Zweitens verlange die Verwaltung systematisch die Vorlage der Buchungsunterlagen des Antragstellers. Die mit dessen Widerspruch befassten Gerichte gäben diesem Begehren der Verwaltung ebenfalls aus derartigen Gründen statt und legten die unterbliebene Vorlage dieser Unterlagen zum Nachteil des Antragstellers aus, auch wenn die gesetzliche Frist für die Aufbewahrung dieser Unterlagen abgelaufen sei. Drittens sehe die Verwaltung darin, dass der Betrag der in Rede stehenden Abgaben im Jahr ihrer Zahlung nicht als Vorauszahlung an die Finanzverwaltung wegen nicht geschuldeter Abgaben als Forderung auf der Aktivseite der Bilanz des Unternehmens verbucht werde, dass ihre Erstattung verlange, den Beweis, dass diese Abgaben auf Dritte abgewälzt worden seien.

- 29 Eine Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats kann grundsätzlich gemäß Artikel 226 EG unabhängig davon festgestellt werden, welches Staatsorgan durch sein Handeln oder Unterlassen den Verstoß verursacht hat, selbst wenn es sich um ein verfassungsmäßig unabhängiges Organ handelt (Urteil vom 5. Mai 1970 in der Rechtssache 77/69, Kommission/Belgien, Slg. 1970, 237, Randnr. 15).
- 30 Die Bedeutung der nationalen Rechts- und Verwaltungsvorschriften ist unter Berücksichtigung ihrer Auslegung durch die nationalen Gerichte zu beurteilen (vgl. u. a. Urteil vom 8. Juni 1994 in der Rechtssache C-382/92, Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1994, I-2435, Randnr. 36).
- 31 Im vorliegenden Fall geht es um Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 428/1990, wonach Abgaben, die nach mit dem Gemeinschaftsnamen unvereinbaren nationalen Vorschriften erhoben worden sind, erstattet werden, es sei denn, dass die Belastung auf andere Personen abgewälzt worden ist. Eine derartige Bestimmung ist als solche sowohl in Bezug auf die Beweislast für die Abwälzung der Abgabe auf andere Personen als auch in Bezug auf die für diesen Zweck zulässigen Beweismittel aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts nicht zu beanstanden. Ihre Bedeutung ist unter Berücksichtigung ihrer Auslegung durch die nationalen Gerichte zu beurteilen.
- 32 Hierbei können isolierte gerichtliche Entscheidungen oder solche, die in einem durch eine andere Ausrichtung gekennzeichneten Rechtsprechungskontext deutlich in der Minderheit sind, oder auch eine vom obersten nationalen Gericht verworfene Auslegung nicht berücksichtigt werden. Dies gilt nicht für eine signifikante richterliche Auslegung, die vom obersten Gericht nicht verworfen oder sogar bestätigt worden ist.

- 33 Können unterschiedliche gerichtliche Auslegungen einer nationalen Regelung berücksichtigt werden, von denen die einen zu einer mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbaren Anwendung dieser Regelung, die anderen zu einer damit unvereinbaren Anwendung führen, so ist festzustellen, dass diese Regelung zumindest nicht hinreichend klar ist, um eine mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbare Anwendung zu gewährleisten.
- 34 Im vorliegenden Fall bestreitet die italienische Regierung nicht, dass die Corte suprema di cassazione in einer Reihe von Urteilen auf der Grundlage deduktiver Überlegungen zu dem Ergebnis gelangt, dass, wenn nicht der Gegenbeweis erbracht wird, Handelsunternehmen, die sich in einer normalen geschäftlichen Lage befinden, eine indirekte Abgabe auf die nächste Handelsstufe abwälzen, insbesondere wenn diese Abgabe im gesamten Inland während einer beträchtlichen Zeit und ohne Beanstandung erhoben worden ist. Die italienische Regierung trägt nämlich nur vor, dass sich zahlreiche Gerichte der Tatsacheninstanz nicht mit derartigen Überlegungen begnügten, um den Beweis einer solchen Abwälzung für erbracht zu halten, und führt nur Beispiele von Abgabepflichtigen an, denen gemeinschaftsrechtswidrige Abgaben erstattet wurden, nachdem es der Verwaltung in diesen Fällen nicht gelungen war, vor dem angerufenen Gericht nachzuweisen, dass sie diese Abgaben abgewälzt hatten.
- 35 Die Überlegungen in den angeführten Urteilen der Corte suprema di cassazione beruhen selbst auf einer Prämisse, die nur eine Vermutung ist, dass nämlich die indirekten Abgaben von den Wirtschaftsteilnehmern grundsätzlich auf die nächste Handelsstufe abgewälzt würden, wenn sie die Möglichkeit dazu hätten. Die übrigen gegebenenfalls berücksichtigten Umstände, nämlich der gewerbliche Charakter der Tätigkeit des Abgabepflichtigen und der Umstand, dass sich seine wirtschaftliche Lage nicht verschlechtert hat, sowie die Erhebung der in Rede stehenden Abgabe im gesamten Inland während einer beträchtlichen Zeit und ohne Beanstandung erlauben nämlich den Schluss, dass ein Unternehmen, das seine Tätigkeit in einem solchen Kontext betrieben hat, die in Rede stehenden Abgaben tatsächlich abgewälzt hat, nur dann, wenn von der Prämisse ausgegangen wird, dass jeder Wirtschaftsteilnehmer so vorgeht, sofern keine besonderen Gegebenheiten wie das Fehlen der erwähnten Umstände vorliegen. Wie jedoch der Gerichtshof bereits entschieden hat (vgl. Urteile San Giorgio, Randnrn. 14 und 15, vom 25. Februar 1988 in den Rechtssachen 331/85, 376/85

und 378/85, Bianco und Girard, Slg. 1988, I-1099, Randnr. 17, Kommission/Italien, Randnr. 7, und Comateb u. a., Randnr. 25), entspricht aus den vom Generalanwalt in den Nummern 73 bis 80 seiner Schlussanträge angeführten wirtschaftlichen Gründen eine solche Prämisse unter bestimmten Umständen nicht den wirklichen Verhältnissen und stellt eine bloße Vermutung dar, die im Rahmen der Prüfung von Anträgen auf Erstattung gemeinschaftswidriger indirekter Abgaben nicht zulässig sein kann.

- 36 In Bezug auf das Erfordernis der Vorlage der Buchungsunterlagen des Unternehmens, das die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben verlangt, als Voraussetzung für eine Erstattung sind die folgenden Erwägungen zu berücksichtigen.
- 37 Ein solches Erfordernis, das die Jahre betrifft, für die die Erstattung beantragt wird und das während des Zeitraums aufgestellt wird, für den diese Buchungsunterlagen zwingend aufbewahrt werden müssen, kann nicht ohne weiteres als Umkehr der Beweislast für die Nichtabwälzung der Abgaben auf Dritte zu Lasten der Abgabepflichtigen angesehen werden. Denn diese Unterlagen liefern neutrale tatsächliche Daten, aufgrund deren insbesondere die Verwaltung nachzuweisen versuchen kann, dass die Abgaben auf andere Personen abgewälzt worden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Oktober 2003 in der Rechtssache C-147/01, Weber's Wine World u. a., Slg. 2003, I-11365, Randnr. 115). Unter diesen Umständen kann, wenn nicht außergewöhnliche Umstände vorliegen, auf die sich der Antragsteller berufen kann, die Nichtvorlage der Buchungsunterlagen, wenn diese von der Verwaltung angefordert worden sind, von dieser wie auch vom Gericht als Umstand angesehen werden, der bei dem Nachweis zu berücksichtigen ist, dass die Abgaben auf Dritte abgewälzt worden sind. Doch genügt dieser Umstand allein nicht für die Vermutung, dass diese Abgaben auf Dritte abgewälzt worden sind, und erst recht nicht dafür, dem Antragsteller die Beweislast für die Erbringung des Gegenbeweises aufzuerlegen (vgl. in diesem Sinne Urteil Weber's Wine World u. a., Randnr. 116).
- 38 Jedenfalls würde in den Fällen, in denen die Verwaltung die Vorlage dieser Unterlagen nach Ablauf der gesetzlichen Frist für ihre Aufbewahrung verlangt und der Abgabepflichtige sie nicht vorlegt, die daraus gezogene Schlussfolgerung,

dass dieser die in Rede stehenden Abgaben auf Dritte abgewälzt hat, oder dieselbe vorbehaltlich der Erbringung des Gegenbeweises durch den Abgabepflichtigen gezogene Schlussfolgerung im Ergebnis eine Vermutung zu dessen Nachteil schaffen, die dazu führen würde, dass die Geltendmachung des Rechts auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben übermäßig erschwert würde.

- 39 In Bezug auf den Umstand, dass die Verwaltung die Abwälzung einer Abgabe auf Dritte als erwiesen ansieht, wenn der Betrag dieser Abgabe nicht im Jahr ihrer Zahlung als Vorauszahlung an die Finanzverwaltung wegen nicht geschuldeter Abgaben als Forderung auf der Aktivseite der Bilanz des Unternehmens, die ihre Erstattung verlangt, verbucht wird, ist Folgendes auszuführen.
- 40 Diese Überlegungen führen zur Schaffung einer ungerechtfertigten Vermutung zum Nachteil des Antragstellers. Denn angesichts der Umstände, unter denen ein Antrag auf Erstattung einer Abgabe gestellt wird, setzt die Aufführung dieser Abgabe auf der Aktivseite der Bilanz des Jahres ihrer Zahlung voraus, dass der Abgabepflichtige der Ansicht ist, seine Zahlung sofort mit hoher Erfolgsaussicht anfechten zu können, während er nach Artikel 29 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 428/1990 über eine Frist von mehreren Jahren für die Stellung dieses Antrags verfügt. Außerdem kann der Abgabepflichtige sehr wohl, selbst wenn er die Zahlung der Abgabe anfecht, seine Erfolgsaussichten für nicht ausreichend gewiss halten, um das Risiko auf sich zu nehmen, den entsprechenden Betrag auf der Aktivseite zu verbuchen. Angesichts der Schwierigkeiten, unter den im vorliegenden Verfahren beschriebenen Umständen mit einem Erstattungsantrag Erfolg zu haben, könnte eine solche Buchung sogar gegen die Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buchführung verstoßen. Zudem beruht die Ansicht, dass die Abwälzung der Abgabe auf Dritte feststehe, weil ihr Betrag nicht als Forderung auf der Aktivseite verbucht worden ist, bereits auf der Vermutung, dass die indirekten Angaben üblicherweise auf der nächsten Handelsstufe abgewälzt werden, einer Vermutung, die bereits bei der Prüfung des ersten von der Kommission beanstandeten Aspektes für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt worden ist.
- 41 Nach allem ist festzustellen, dass die Italienische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, dass sie Artikel 29 Absatz 2

des Gesetzes Nr. 428/1990, der von der Verwaltung und einem erheblichen Teil der Gerichte einschließlich der Corte suprema di cassazione so ausgelegt und angewandt wird, dass die Ausübung des Rechts auf Erstattung unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobener Abgaben für den Abgabepflichtigen übermäßig erschwert wird, nicht ändert.

## Kosten

- 42 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Im vorliegenden Fall ist die Italienische Republik unterlegen, und die Kommission hat ihre Verurteilung zur Tragung der Kosten beantragt. Daher sind diesem Mitgliedstaat die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

## DER RICHTSHOF

für Recht erkannt und entschieden:

1. Die Italienische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen, dass sie Artikel 29 Absatz 2 des Gesetzes Nr.

428/1990 — „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)“ — (Bestimmungen zur Erfüllung der Verpflichtungen infolge der Zugehörigkeit Italiens zu den Europäischen Gemeinschaften [Gemeinschaftsgesetz für 1990]), der von der Verwaltung und einem erheblichen Teil der Gerichte einschließlich der italienischen Corte suprema di cassazione so ausgelegt und angewandt wird, dass die Ausübung des Rechts auf Erstattung unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobener Abgaben für den Abgabepflichtigen übermäßig erschwert wird, nicht ändert.

## 2. Die Italienische Republik trägt die Kosten des Verfahrens.

Skouris	Jann	Timmermans
Gulmann	Cunha Rodrigues	Rosas
Edward	La Pergola	Puissochet
Schintgen	Macken	Colneric
	von Bahr	

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 9. Dezember 2003.

Der Kanzler

Der Präsident

R. Grass

V. Skouris