

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER vom 11. Dezember 2003¹

I — Einleitung

1. Das Tribunal Tributário de Primeira Instância Lissabon möchte wissen, ob es nach der gemeinschaftlichen Rechtsordnung zulässig ist, für die Anfechtung von Steuerbescheiden beim Verwaltungsgericht und demzufolge für die Rückforderung entgegen dem Gemeinschaftsrecht erhobener Beträge eine Anfechtungsfrist von 90 Tagen festzulegen.

2. Diese Vorabentscheidungsfrage fügt sich in die umfangreiche Liste von Vorlagefragen über die Vereinbarkeit einzelner nationaler Vorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht ein, genauer gesagt, von Vorschriften über die Regelung der Frist und die Art der Erhebung von Klagen, die auf die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht in die öffentlichen Kassen geflossener Abgaben gerichtet sind.

3. Der Gerichtshof hat zur Beantwortung dieser Fragen zahlreiche Urteile erlassen, die

eine gefestigte Rechtsprechung bilden. Danach ist es bei Fehlen einer gemeinschaftlichen Regelung Sache der Mitgliedstaaten, Verfahren zum Schutz der von der Europäischen Union gewährten Rechte vorzusehen. Diese Befugnis steht jedoch unter einem zweifachen Vorbehalt:

- Die Mitgliedstaaten sind nicht befugt, für die Erhebung von auf das Gemeinschaftsrecht gestützten Klagen eine andere, kürzere Frist als die vorzusehen, die für wegen eines Verstoßes gegen nationales Recht erhobene Klagen gilt². Das ist der so genannte Grundsatz der Gleichwertigkeit.

2 — Vgl. Urteile vom 16. Dezember 1976 in den Rechtssachen 33/76 (Rewe, Slg. 1976, 1989, Nr. 1 des Urteilstenors) und 45/76 (Comet, Slg. 1976, 2043, Urteilstenor) sowie die Urteile vom 15. September 1998 in den Rechtssachen C-231/96 (Edis, Slg. 1998, I-4951, Nr. 2 des Urteilstenors) und C-260/96 (Spac, Slg. 1998, I-4997, Nr. 1 des Urteilstenors). Außerdem die Urteile vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 68/79 (Just, Slg. 1980, 501, Nr. 3 des Urteilstenors), vom 27. März 1980 in der Rechtssache 61/79 (Denkavit Italiana, Slg. 1980, 1205, Nr. 1 Buchstabe a des Urteilstenors), vom 10. Juli 1980 in den Rechtssachen 811/79 (Ariete, Slg. 1980, 2545, Urteilstenor) und 826/79 (Mireco, Slg. 1980, 2559, Urteilstenor), vom 10. Juli 1997 in der Rechtssache C-261/95 (Palmisani, Slg. 1997, I-4025, Urteilstenor), vom 17. November 1998 in der Rechtssache C-228/96 (Aprile, Slg. 1998, I-7141, Nr. 1 des Urteilstenors) und vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96 (Dilexport, Slg. 1999, I-579, Nr. 1 des Urteilstenors). Zur jüngeren Rechtsprechung vgl. Urteil vom 10. September 2002 in den verbundenen Rechtssachen C-216/99 und C-222/99 (Prisco und Caser, Slg. 2002, I-6761, Nr. 2 des Urteilstenors) und vom 2. Oktober 2003 in der Rechtssache C-147/01 (Weber's Wine World u. a., Slg. 2003, I-11365, Nr. 3 des Urteilstenors).

1 — Originalsprache: Spanisch.

- Sie dürfen das Verfahren auch nicht so regeln, dass die Erhebung solcher Klagen praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird. Das ist der so genannte Grundsatz der Effektivität des Gemeinschaftsrechts³.

4. Die genannte Rechtsprechung enthält die Leitlinien für die vom vorlegenden portugiesischen Gericht erbetene Antwort.

6. Am 4. März 1998 übermittelte ihr diese Registerbehörde eine nach deren Gebühren-tabelle berechnete Rechnung in Höhe von 2 251 500 PTE.

7. Am 11. Juli 2001 erhob die Klägerin beim Tribunal Tributário de Primeira Instância Lissabon Klage auf Anerkennung des Anspruchs auf Rückerstattung der rechtsgrundlos erhobenen Gebühr. Diese Klage wurde vom Gericht in eine gegen den Gebührenbescheid gerichtete Anfechtungsklage umgedeutet, da dies der angemessene Verfahrensweg zur Erreichung des angestrebten Zieles sei.

II — Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

5. Die Recheio — Cash & Carry S.A. (im Folgenden: Klägerin) nahm mit notarieller Urkunde vom 5. November 1997, die in das Registo Nacional de Pessoas Colectivas (nationales Register der juristischen Personen) eingetragen wurde, eine Erhöhung ihres Gesellschaftskapitals von 100 Mio. PTE auf 1 Mrd. PTE vor.

8. Da die Frist zur Erhebung dieser Klage zum genannten Zeitpunkt bereits abgelaufen war, hat das angerufene portugiesische Gericht dem Gerichtshof nach Aussetzung des Verfahrens folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist es einem Mitgliedstaat nach dem Gemeinschaftsrecht verwehrt, für Klagen auf Rückerstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben eine Ausschlussfrist von 90 Tagen nach Ablauf der Frist für die freiwillige Zahlung festzulegen, weil damit die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs übermäßig erschwert wird?

3 — Vgl. Urteile vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82 (San Giorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12 und Urteilstenor), vom 8. Februar 1996 in der Rechtssache C-212/94 (FMC u. a., Slg. 1996, I-389, Randnr. 64 und Nr. 4 des Urteilstenors), die Urteile vom 15. September 1998 (Edis, zitiert in Fußnote 2, Randnr. 34, und Spac, ebenfalls zitiert in Fußnote 2, Randnr. 18) und in den verbundenen Rechtssachen C-279/96, C-280/96 und C-281/96 (Ansaldo Energia u. a., Slg. 1998, I-5025, Randnr. 16), vom 17. November 1998 (Aprile, zitiert in Fußnote 2, Randnr. 18), vom 9. Februar 1999 (Dilexport, zitiert in Fußnote 2, Randnr. 25), vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00 (Grundig Italiana, Slg. 2002, I-8003, Randnr. 33) und vom 2. Oktober 2003 (Weber's Wine World u. a., zitiert in Fußnote 2, Randnr. 103).

2. Bejahendenfalls: Welches ist die kürzeste Frist, die mit diesem Verbot der übermäßigen Erschwerung als vereinbar anzusehen ist?

3. Nach welchen Kriterien ist sie zu bestimmen?

III — Das Verfahren vor dem Gerichtshof

9. Die Klägerin, die Portugiesische Republik und die Kommission haben innerhalb der Frist des Artikels 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes schriftliche Erklärungen abgegeben.

10. In der mündlichen Verhandlung am 13. November 2003 haben sich die Vertreter der Beteiligten geäußert, die am schriftlichen Verfahren teilgenommen haben.

IV — Die portugiesischen Rechtsvorschriften

11. Nach portugiesischem Recht können Verwaltungsakte — dazu gehören Gebührenbescheide — nichtig oder anfechtbar sein.

Nichtig sind Verwaltungsakte, die eines jener wesentlichen Merkmale nicht aufweisen, bei denen diese Form der Ungültigkeit vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist. Die übrigen Verwaltungsakte sind anfechtbar⁴.

12. All diese Verwaltungsakte können die Inhaber von verletzten, rechtlich geschützten subjektiven Rechten und Interessen auf dem Verwaltungsrechtsweg aufheben lassen⁵. Es gibt zwei Arten von Rechtsbehelfen: Widerspruch⁶ und Aufsichtsbeschwerde. Letztere ist fakultativ, wenn wegen des Verwaltungsakts ein Verwaltungsrechtsstreit eingeleitet werden kann; andernfalls ist sie zwingend⁷. Die Frist hierfür beträgt 15 Tage, 30 Tage oder so lange, wie für die Einleitung des Verwaltungsrechtsstreits vorgesehen ist, je nachdem, ob es sich um einen Widerspruch, eine fakultative oder aber eine zwingende Aufsichtsbeschwerde handelt⁸.

4 — Vgl. die Artikel 133 und 135 des mit dem Decreto-lei Nr. 442/91 vom 15. November 1991 erlassenen *Código do Procedimento Administrativo* (Verwaltungsverfahrensordnung). Gemäß Artikel 133 Absatz 2 sind Verwaltungsakte nichtig, die a) unter Ermessensmissbrauch erlassen wurden, b) von unzuständigen Organen erlassen wurden, c) auf eine Unmöglichkeit gerichtet sind, unverständlich sind oder eine strafbare Handlung darstellen, d) gegen den Wesensgehalt eines Grundrechts verstoßen, e) unter Zwang erlassen wurden, f) unter Missachtung jeglicher rechtlicher Formalitäten erlassen wurden, g) von einer Kollegialbehörde nach tumultartigen Beratungen oder unter Missachtung der gesetzlich vorgeschriebenen Beschlussfähigkeit oder Mehrheit erlassen wurden, h) der Rechtskraft zuwiderlaufen oder i) sich aus anderen Verwaltungsakten ergeben, die zuvor annulliert oder aufgehoben wurden.

5 — Vgl. Artikel 158 und 160 des *Código do Procedimento Administrativo*.

6 — Im portugiesischen Recht heißt der Rechtsbehelf, der bei dem Organ eingelegt werden kann, das den streitigen Rechtsakt erlassen hat, *reclamação* (Beschwerde) (vgl. Artikel 158 Absatz 2 Buchstabe a des *Código do Procedimento Administrativo*).

7 — Vgl. Artikel 158 Absatz 2 Buchstabe b und 167 Absatz 1 des *Código do Procedimento Administrativo*.

8 — Vgl. Artikel 162 und 168 des *Código do Procedimento Administrativo*.

13. Im Abgabebereich steht es dem Betroffenen, sofern nichts anderes ausdrücklich vorgeschrieben ist, frei, eine Aufsichtsbeschwerde einzulegen, und zwar innerhalb derselben Frist von 30 Tagen⁹. Außerdem kann er Widerspruch einlegen, und zwar binnen 90 Tagen; wenn er jedoch darauf beruht, dass wesentliche Verfahrensvorschriften missachtet wurden oder dass der Steuertatbestand überhaupt nicht oder nur teilweise erfüllt ist, so beträgt die Frist bis zu einem Jahr¹⁰. Gegen den Widerspruchsbescheid kann eine Aufsichtsbeschwerde eingelegt und gegen die auf diese hin erlassene Entscheidung Anfechtungsklage beim Verwaltungsgericht erhoben werden¹¹.

14. In Steuersachen strebt das Gerichtsverfahren einen umfassenden, wirksamen und rechtzeitigen Schutz der von der Rechtsordnung auf diesem Gebiet geschützten Rechte und Interessen an¹². Es bietet die Möglichkeit, Steuerbescheide¹³ anzufechten, um die Feststellung der Nichtigkeit oder die

Aufhebung der angefochtenen Maßnahme zu erwirken¹⁴. Außerdem können auf diesem Wege Feststellungsklagen auf Anerkennung eines Rechts oder eines berechtigten Interesses in Steuersachen¹⁵ erhoben werden, wenn es keinen anderen, geeigneteren Weg gibt, den gerichtlichen Schutz dieses Rechts oder Interesses zu gewährleisten¹⁶.

15. Die Frist für die gerichtliche Anfechtung beträgt 90 Tage, gerechnet ab dem Zeitpunkt, in dem die Frist für die freiwillige Zahlung der Abgabenschuld abläuft, es sei denn, dass vorher Widerspruch erhoben wurde. In dem Fall verringert sich die Frist auf 15 Tage. Die auf eine Nichtigkeit des Steuerbescheids gestützte Klage kann jederzeit erhoben werden¹⁷.

16. Die Feststellungsklage ist binnen vier Jahren ab dem Zeitpunkt zu erheben, in dem der Anspruch entstanden ist oder in dem von der Verletzungshandlung, gegen die der Schutz begehrt wird, Kenntnis erlangt wurde¹⁸.

9 — Vgl. Artikel 66 Absätze 1 und 2 und Artikel 67 Absatz 1 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário* (Gesetzbuch über das Abgabenverfahren und den Abgabenprozess), der durch das Decreto-lei Nr. 433/99 vom 26. Oktober 1999 erlassen wurde.

10 — Vgl. die Artikel 68 Absatz 1 und 70 Absätze 1 und 2 in Verbindung mit Artikel 102 Absatz 1 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

11 — Artikel 76 und 67 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, letzterer in Verbindung mit Artikel 167 Absatz 1 des *Código do Procedimento Administrativo*: Zwar ist die Aufsichtsbeschwerde im Abgabebereich immer fakultativ, aber das setzt voraus, dass der Verwaltungsakt auf dem Verwaltungsrechtsweg angefochten werden kann.

12 — Vgl. Artikel 96 Absatz 1 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário* und die Artikel 9 und 95 Absatz 1 der *Lei Geral Tributária* (Allgemeines Steuergesetz), die durch das Decreto-lei Nr. 398/98 vom 17. Dezember 1998 erlassen wurde. In diesen Vorschriften wird die allgemeine Regelung des Artikels 268 Absatz 4 der Verfassung der Portugiesischen Republik näher ausgeführt, nach dem „den Bürgern vor den Verwaltungsgerichten ein wirksamer Schutz ihrer von der Rechtsordnung geschützten Rechte und Interessen ... gegen sie beeinträchtigende Verwaltungsakte jeder Art — unabhängig von deren Form — gewährt wird“.

13 — Vgl. Artikel 97 Absatz 1 Buchstabe a des *Código de Procedimento e de Processo Tributário* und Artikel 95 Absatz 2 Buchstabe a der *Lei Geral Tributária*.

14 — Artikel 101 Buchstabe a der *Lei Geral Tributária* und Artikel 97 Absatz 1 Buchstabe a des *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

15 — Artikel 101 Buchstabe b der *Lei Geral Tributária* und Artikel 97 Absatz 1 Buchstabe h des *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

16 — Vgl. Artikel 145 Absatz 3 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

17 — Vgl. Artikel 102 Absätze 1 Buchstabe a, 2 und 3 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

18 — Vgl. Artikel 145 Absatz 2 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

V — Prüfung der Vorlagefrage

A — Abgrenzung des Streitgegenstands

17. Es geht weder darum, inwiefern die bei der Klägerin vom Registo Nacional de Pessoas Colectivas erhobene Gebühr gegen die Gemeinschaftsregelung verstößt, noch um das Recht des genannten Unternehmens, die in der innerstaatlichen Rechtsordnung vorgesehenen einschlägigen Maßnahmen zu ergreifen¹⁹.

18. Der Zweifel des Tribunal Tributário de Primeira Instância Lissabon bezieht sich auf die Frage, ob nach dem Gemeinschaftsrecht für die Geltendmachung des Anspruchs auf

Rückerstattung rechtsgrundlos gezahlter Gebühren, die, wie im Fall der von der Klägerin erhobenen Gebühren, mit der Rechtsordnung der Europäischen Gemeinschaft unvereinbar sind, eine Frist von 90 Tagen zulässig ist.

19. Die Unschlüssigkeit des portugiesischen Gerichts betrifft nicht die Anpassung der genannten Frist gemäß dem Grundsatz der Gleichwertigkeit. Das ergibt sich aus dem Vorlagebeschluss, wo es heißt, dass „das Anfechtungsverfahren Anwendung auf jede Erhebung von Steuereinnahmen [findet], gleichgültig, ob sie auf das Gemeinschaftsrecht oder auf das nationale Recht gestützt werden“²⁰. Deshalb beziehen sich die aufgeworfenen Fragen ausschließlich auf den Grundsatz der Effektivität, auf den am Ende der ersten Frage mit den Worten „die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs übermäßig erschwert“ Bezug genommen wird.

19 — Vgl. Urteiltenor vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-134/99 (IGI, Slg. 2000, I-7717):

„1. Gebühren, die wie im Ausgangsstreit für die Eintragung einer Kapitalerhöhung einer Kapitalgesellschaft in ein nationales Register für juristische Personen erhoben werden, stellen eine Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 dar.“

2. Gebühren für die Eintragung einer Kapitalerhöhung einer Kapitalgesellschaft in ein nationales Register für juristische Personen sind nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 grundsätzlich verboten, wenn sie eine Steuer im Sinne dieser Richtlinie darstellen.

3. Abgaben, die wie die im Ausgangsverfahren streitigen Gebühren für die Eintragung einer Kapitalerhöhung einer Kapitalgesellschaft in ein nationales Register für juristische Personen ohne Obergrenze proportional zu dem gezeichneten Nennkapital erhoben werden, stellen keine Abgaben mit Gebührencharakter im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 dar.

4. Artikel 10 der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 begründet Rechte, auf die sich der Einzelne vor den nationalen Gerichten berufen kann.“

20. Insofern geht das lobenswerte Bemühen der Klägerin in ihren schriftlichen Erklärungen, darzulegen, dass die nach dem portugiesischen Verfahrensrecht vorgesehene Frist gegen den Grundsatz der Gleichwertigkeit verstoße, ins Leere, denn das nationale Gericht hat nach Auslegung seiner Rechtsordnung anerkannt, dass der genannte Be-

20 — Siehe Buchstabe p des Vorlagebeschlusses. Die portugiesische Regierung trägt das Gleiche in Nummer 26 ihrer schriftlichen Erklärungen vor.

griff für jede Klageart gilt. Daher braucht sich der Gerichtshof dazu nicht zu äußern ²¹.

Artikel 102 Absatz 1 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário* ²² der Gemeinschaftsrechtsordnung zuwiderläuft. Ebenso ist es Sache der portugiesischen Gerichte, festzustellen, welche Art von Verstoß bei dem Steuerbescheid, der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegt, gegeben ist, und demzufolge, ob eine Anfechtung binnen 90 Tagen vorgenommen werden muss oder jederzeit erfolgen kann.

21. Die Prüfung der Vereinbarkeit des fraglichen Zeitraums mit dem Gemeinschaftsrecht ist ausschließlich in Bezug auf den Grundsatz der Effektivität vorzunehmen, und selbst dabei verbietet sich jeder Gedanke an das Bestehen eines hilfswaisen Vorgehens — der Feststellungsklage, für die eine Frist von vier Jahren gilt — oder daran, dass die Erhebung der Anfechtungsklage, wenn sie auf die Nichtigkeit gestützt wird, zeitlich unbeschränkt ist. Es ist Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob dieser Klageweg gegeben ist, wenn der Gerichtshof antworten sollte, dass eine Verfahrensvorschrift wie

22. Der Gerichtshof muss also die vom portugiesischen Gericht aufgeworfene präzise Frage unabhängig davon beantworten, ob die Klägerin ihren Anspruch auf anderen Rechtswegen, die längere Klagefristen vorsehen, geltend machen kann.

B — Die 90-Tage-Frist unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Effektivität

1. Zuständig sind die nationalen Gerichte

23. Der Gerichtshof hat sich unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der Effektivität

21 — Die Ausführungen der Klägerin zur Verfassungsklage (Nummern 92 ff. ihrer schriftlichen Erklärungen) sind überflüssig, denn wenn eine Gebührenregelung wie die im Ausgangsverfahren — soweit sie eine Ex-tunc-Wirkung hat — für verfassungswidrig erklärt würde, würde dies zwar zur Nichtigkeit dieser Gebührenregelung führen, mit Ausnahme der Einschränkungen, die das Verfassungsgericht selbst im Hinblick auf die Rückwirkung seines Urteils festlegt (vgl. Artikel 282 der portugiesischen Verfassung). Aber diese Folge hat nichts mit der Möglichkeit zu tun, einen Steuerbescheid ohne zeitliche Beschränkung anzufechten. Wird ein Gesetz für verfassungswidrig erklärt, so bedeutet das, dass die gemäß diesem Gesetz erlassenen Maßnahmen nichtig sind, so dass die Betroffenen, sofern das Verfassungsgericht die Tragweite des Urteils nicht begrenzt, diese Maßnahmen gemäß Artikel 102 Absatz 3 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário* ohne zeitliche Beschränkung anfechten können. Das Gleiche gilt aber auch für Maßnahmen, die gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen, wenn dieser Verstoß zur Nichtigkeit führt. Anders gesagt, ob für die Anfechtung eines Verwaltungsakts eine Frist von 90 Tagen oder keine Frist einzuhalten ist, hängt nicht vom Bereich der Rechtsordnung, in dem ein Verstoß vorliegt, sondern von der Art des Verstoßes gegen die Rechtsordnung ab.

22 — Nach der portugiesischen Rechtsprechung ist jedenfalls für die Geltendmachung von Ansprüchen, wie sie die Klägerin vorbringt, die Anfechtungsklage das geeignete Mittel. Das zeigt sich daran, dass die Klägerin eine Klage auf Anerkennung eines Anspruchs erhoben hat, die vom vorlegenden Gericht in eine Anfechtungsklage umgedeutet wurde.

vität in zahlreichen Fällen unmittelbar zu konkreten, in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten festgelegten Verjährungs- und Ausschlussfristen geäußert, die für die Erhebung von Klagen auf Rückerstattung von Geldern galten, die von der öffentlichen Hand unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht eingenommen worden waren. Seine Ausführungen waren abstrakter Art. So hat er in den Urteilen Rewe und Comet lediglich darauf hingewiesen, dass die Festsetzung von Fristen für die Rechtsverfolgung — eindeutiger Ausdruck des Grundsatzes der Rechtssicherheit — gemeinschaftsrechtswidrig sei, wenn diese die Verfolgung der Rechte praktisch unmöglich machten. Das sei bei der „Festsetzung angemessener Ausschlussfristen“ nicht der Fall²³. Bei den Sachverhalten, bei denen er spezielle Klagefristen geprüft hat, hat er als Leitmaßstab den Grundsatz der Gleichwertigkeit herangezogen: In den drei bereits genannten Urteilen Edis, Spac sowie Prisco und Caser wird anerkannt, dass eine dreijährige Ausschlussfrist der gemeinschaftlichen Rechtsordnung nicht zuwiderläuft, sofern sie auf alle Rückerstattungsanträge gleichermaßen angewendet wird, unabhängig davon, ob sie sich auf innerstaatliches Recht oder auf Gemeinschaftsrecht stützen²⁴. Ebenso hat der Gerichtshof bei einer Verkürzung einer bestimmten Zeitspanne nur auf diesen Grundsatz abgestellt: Im Urteil Aprile hat er festgestellt, dass das Gemeinschaftsrecht der Anwendung einer nationalen Bestimmung nicht entgegensteht, nach der eine zehnjährige Verjährungsfrist durch eine zunächst fünfjährige und später dreijährige Ausschlussfrist ersetzt wird²⁵.

24. In der Begründung der Urteile Edis und Spac wurde zwar anerkannt, dass „eine nationale Ausschlussfrist von drei Jahren, die vom Zeitpunkt der fraglichen Zahlung an läuft, angemessen“ erscheint. Es ist nach dem Gemeinschaftsrecht also nicht unzulässig, dass ein Mitgliedstaat sich auf sie beruft²⁶. Dies sind jedoch — abgesehen davon, dass es sich um obiter dicta handelt, ohne Bezug zu den Urteilsprüfungen — tautologische Behauptungen ohne jede Begründung, mit denen die entscheidenden Gründe dafür, ob eine Frist dieser Dauer dem Grundsatz der Effektivität entspricht, nicht dargelegt werden. Für den Gerichtshof sind angemessene Ausschlussfristen — und das ist eine Ausschlussfrist von drei Jahren — mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, ohne dass er dies näher erläutert.

25. Der gleichen Auffassung ist der Gerichtshof gefolgt, als er sich mit der Frage befasste, ob bestimmte, in den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten festgelegte Fristen für die Erhebung einer auf das Gemeinschaftsrecht gestützten Klage mit dem genannten Grundsatz der Effektivität vereinbar sind. Nach dem Urteil Bessin et Salson²⁷ stehen die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts nationalen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die für Anträge auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben eine zwingende Verjährungsfrist von drei Jahren vorsehen²⁸. Diese Entscheidung beruht auf dem Gedanken,

23 — Vgl. Urteil Rewe (a. a. O., Randnr. 5 a. E.) und Urteil Comet (a. a. O., Randnrn. 16 bis 18) sowie das Urteil Denavit Italiana (a. a. O., Randnr. 23).

24 — Vgl. Urteil Edis (a. a. O., Nummer 2 des Urteilstenors), Urteil Spac (a. a. O., Nummer 1 des Urteilstenors) und Urteil Prisco und Caser (a. a. O., Nummer 2 des Urteilstenors).

25 — Siehe Urteil Aprile (Nummer 1 des Urteilstenors).

26 — Vgl. Urteile Edis (Randnrn. 35 a. E. und 44) und Spac (Randnrn. 19 a. E. und 27).

27 — Urteil vom 9. November 1989 (Slg. 1989, 3551).

28 — Urteil Bessin et Salson (Nummer 2 des Urteilstenors).

dass Verfahren, die die Ausübung der durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumten Rechte nicht praktisch unmöglich machen, zulässig sind, so dass eine dreijährige Verjährungsfrist „eine gesetzgeberische Entscheidung dar[stellt], die das erwähnte Gebot nicht beeinträchtigt“²⁹.

26. Ebenso wird in dem Urteil Haahr Petroleum³⁰ festgestellt, dass eine fünfjährige Verjährungsfrist im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht „als angemessen zu betrachten ist“³¹.

27. Nur einmal hat der Gerichtshof versucht, seine Entscheidung eingehender zu begründen: In seinem Urteil in der Rechtssache Grundig Italiana, in der ich meine Schlussanträge vom 14. März 2002 vorgebracht habe, hat er festgestellt, dass ein Zeitraum von 90 Tagen für den Übergang von einer zehnjährigen oder fünfjährigen Ausschlussfrist auf eine dreijährige Ausschlussfrist mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar sei. Um dem Grundsatz der Effektivität zu folgen, müsse die Übergangsfrist so bemessen sein, dass den Abgabepflichtigen eine angemessene Zeit bleibe, um ihren Anspruch auf Erstattung geltend zu machen, wenn ihr Antrag bereits nach der neuen Frist verspätet sei. Sie müssten auf alle Fälle die Möglichkeit erhalten, ihren Antrag ohne Überstürzung vorzubereiten und ohne

unter einem zeitlichen Druck zu stehen, der außer Verhältnis zu den Fristen stehe, auf die sie ursprünglich hätten zählen dürfen³². Außerdem sei eine Übergangszeit von 90 Tagen unzureichend, denn wenn man als Vergleich eine ursprüngliche Frist von fünf Jahren nehme, so müssten die Abgabepflichtigen, deren Ansprüche vor ungefähr drei Jahren entstanden seien, in der Praxis ihren Antrag binnen drei Monaten stellen, während sie geglaubt hätten, noch über zwei Jahre mehr zu verfügen³³. Im Ergebnis sei bei vernünftiger Betrachtung eine Übergangszeit von mindestens sechs Monaten anzusetzen³⁴.

28. Die Auffassung des Gerichtshofes beruht auf einem einfachen Gedanken: Berechnet sich eine Klagfrist nach Jahren, so ist es offenkundig, dass sie die tatsächliche Ausübung der von der gemeinschaftlichen Rechtsordnung anerkannten Rechte ermöglicht, so dass es keiner weiteren Begründung bedarf. Dagegen ist die Beurteilung der Sachdienlichkeit bei kürzeren, in Monaten oder Tagen bemessenen Fristen weniger eindeutig, was eine Begründung erforderlich macht.

29. Wie ich allerdings in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Grundig Italiana erklärt habe, ist der Gerichtshof zu dieser Beurteilung nicht befugt, denn außer in offenkundigen Fällen³⁵ ist dafür das natio-

29 — Urteil Bessin et Salson (Randnrn. 16 f.).

30 — Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-90/94 (Slg. 1997, I-4085).

31 — Urteil Haahr Petroleum (a. a. O., Randnr. 49).

32 — Urteil Grundig Italiana (siehe oben, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 38).

33 — Urteil Grundig Italiana (a. a. O., Randnr. 39).

34 — Urteil Grundig Italiana (a. a. O., Randnr. 40).

35 — Wie bei nach Jahren bemessenen Fristen.

nale Gericht zuständig³⁶. Um festzustellen, ob eine bestimmte Frist dem Effektivitätsgrundsatz genügt, müssen „sämtliche Voraussetzungen tatsächlicher und rechtlicher, formaler und materieller Art berücksichtigt werden, denen das nationale Recht die Geltendmachung von Erstattungsansprüchen unterwirft. Nur durch diese umfassende Sicht, die nur die [nationalen] Gerichte haben können, kann eine endgültige Antwort gegeben werden.“³⁷

30. Der Gerichtshof hat in einigen Fällen so entschieden, denn gemäß dem Urteil Dilexport ist es Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob die anwendbaren Modalitäten die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren³⁸. Das gilt auch für die Erhebung der Klage als erster Schritt dieses Verfahrens.

31. Es mag sein, dass für den Gerichtshof im Fall Grundig Italiana hinreichende Elemente vorlagen, um sich auf die Entscheidung einzulassen, da es sich um den Übergang von einer fünfjährigen auf eine dreijährige Ausschlussfrist handelte, so dass die Abgabepflichtigen, deren Ansprüche ungefähr drei Jahre zuvor entstanden waren, in der Praxis gezwungen waren, ihren Antrag

binnen drei Monaten zu stellen, während sie geglaubt hatten, noch über ungefähr zwei Jahre zu verfügen³⁹. Die in jener Rechtssache aufgeworfene Fragestellung berührt aber anscheinend nicht alle nationalen Rechtssysteme, sondern nur das italienische, denn es betrifft nur die Bedingungen der italienischen Verfahrensregelung, so dass das Vorabentscheidungsurteil keine allgemeine und objektive Leitlinie zur Erfüllung seines wesentlichen Zweckes ist, eine einheitliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten. Es enthält also nur die von einem bestimmten Gericht begehrte Auslegung.

32. Es steht fest, dass die Anfechtung rechtswidrig erhobener Abgaben und die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge — wie der Gerichtshof wiederholt anerkannt hat — in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich gehandhabt wird. Daher ist es schwierig, abstrakt zu beurteilen, ob eine 90-tägige Übergangsfrist wie in der Rechtssache Grundig Italiana dem Grundsatz der Effektivität genügt, denn dazu sind außer der Dauer viele andere Umstände zu berücksichtigen, so u. a. folgende Fragen: Kann man sich selbst verteidigen oder besteht Anwaltszwang? Kann der Kläger vor Gericht allein auftreten oder muss er ein Mandat erteilen, und, falls ja, muss er dies vor einem öffentlichen Urkundsbeamten machen? Ist für die Anstrengung einer Klage, wenn es um juristische Personen geht, eine spezielle Vereinbarung erforderlich, die gegebenen-

36 — Nummer 27 der genannten Schlussanträge.

37 — Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Grundig Italiana (Nummer 27 a. E.).

38 — Urteil Dilexport (siehe oben, zitiert in Fußnote 2, Randnr. 32 a. E.).

39 — Urteil Grundig Italiana (a. a. O., Randnr. 39).

falls mit entsprechenden Fristen, Vertragsbedingungen und Förmlichkeiten verbunden ist? Ist als Vorverfahren vorgesehen, dass bei der Verwaltung eine Beschwerde erhoben wird? Hat diese Beschwerde aufschiebende Wirkung? Ist den Behörden die beabsichtigte Klageerhebung vorab mitzuteilen? Die Liste der Voraussetzungen ließe sich unter Abwägung der Schwierigkeiten und der Kosten in jedem Staat noch erweitern.

33. In Anbetracht dieser Vielfalt und anderer Besonderheiten, die man sich bei einer vergleichenden Betrachtung des europäischen Rechts leicht vorstellen kann, muss die Rechtsordnung der Gemeinschaft für den Schutz der Rechte sorgen, die sie den Einzelnen verleiht⁴⁰, und verlangen, dass eine für diesen Schutz geltende nationale Verfahrensregelung nicht ungünstiger als die für entsprechende Rechtsbehelfe des nationalen Rechts ist und dass der Rechtsschutz nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird⁴¹.

40 — Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes 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 sich für den Einzelnen aus den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften gemäß ihrer Auslegung durch den Gerichtshof ergeben. Die Mitgliedstaaten sind somit verpflichtet, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben zu erstatten (vgl. u. a. die Urteile vom 2. Dezember 1997 in der Rechtssache C-188/95, *Fantask* u. a., Slg. 1997, I-6783, Randnr. 38, und vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache *Dilexport*, a. a. O., Randnr. 23, sowie das Urteil vom 22. Oktober 1998 in den verbundenen Rechtssachen C-10/97 bis C-22/97, *IN.CO. GE'90* u. a., Slg. 1998, I-6307, Randnr. 24).

41 — Vgl. die in den Fußnoten 2 und 3 genannten Urteile.

34. Unter diesen Umständen ist — wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Grundig Italiana* dargelegt habe — der unbestimmte Rechtsbegriff „angemessene Frist“, auf den die gemeinschaftliche Rechtsprechung für die Erfüllung des Grundsatzes der Effektivität abstellt, von den nationalen Gerichten zu erläutern, außer in extremen Fällen, die hinreichend offenkundig sind oder in denen die zu knappe Bemessung der Frist außer Frage steht und das Urteil nicht auf die konkreten Bedingungen des jeweiligen nationalen Systems einzugehen braucht, so dass nichts dagegen spricht, dass der Gerichtshof selbst entscheidet.

35. Es erscheint daher nicht folgerichtig, dass in dem Urteil *Grundig Italiana*, nachdem eine bestimmte Frist für unzureichend erklärt wurde, festgelegt wurde, welche Mindestzeit ausreicht, um die wirksame Erhebung von auf das Gemeinschaftsrecht gestützten Klagen zu gewährleisten. Darin lag eine Anmaßung gesetzgeberischer Funktionen, sei es nun des Gemeinschafts- oder des italienischen Gesetzgebers. Außerdem findet sich in dem zitierten Urteil weder eine Begründung für die Festlegung der sechsmonatigen Frist noch für deren Einstufung als angemessen. Es heißt lediglich, dass die Frist „den Abgabepflichtigen, die die gewöhnliche Sorgfalt anwenden, erlaubt ..., Kenntnis von der neuen Regelung zu nehmen und ihren Antrag unter Voraussetzungen vorzubereiten und zu stellen, die ihre Erfolgchancen nicht beeinträchtigen“⁴². Warum sollte eine dreimonatige Frist ungeeignet sein, eine von sechs Monaten aber

42 — Urteil *Grundig Italiana* (a. a. O., Randnr. 40).

nicht? Das Urteil Grundig Italiana erweist sich als ein Ausdruck des Voluntarismus und als ein falsches Verständnis des Vorabentscheidungsmechanismus. Gemäß Artikel 234 EG obliegt die Auslegung des Gemeinschaftsrechts letztlich dem Gerichtshof, der den nationalen Gerichten genaue Orientierungen gibt, wie dieses Recht anzuwenden ist, ohne dass er in irgendeiner Weise befugt wäre, sich in diesen rechtlichen Vorgang einzumischen. Andernfalls würde er die Grundlagen dieses Instruments der Zusammenarbeit zwischen den Gerichten missachten, das eine strikte Achtung der jeweiligen Zuständigkeitsbereiche erfordert⁴³. Mit Entscheidungen dieser Art verhält sich der Gerichtshof in Wirklichkeit genauso wie bei einer Klage, indem er sich außerhalb der Bestimmungen des Vertrages Befugnisse zur unbeschränkten Rechtsprechung einräumt. Dies ist ein ernster Verstoß gegen die souveräne Kompetenz des nationalen Gerichts zur Entscheidung des Ausgangsverfahrens⁴⁴. Die Systematik des Artikels 234 EG beruht auf der Unterscheidung zwischen der Ausfüllung und der Anwendung der Normen, so dass — wie Robert Lecourt schon vor Jahren erklärt hat — die gesetz-

liche Zuständigkeit des nationalen Richters mit der gebotenen Einheitlichkeit des Gemeinschaftsrechts in Einklang gebracht werden kann⁴⁵. Bei der Entwicklung dieses Bereichs ist der Kompetenzverteilung außerordentliche Beachtung zu schenken⁴⁶. Die Unterscheidung zwischen Auslegung und Anwendung ist sehr subtil, denn es ist schwer, eine Norm auszulegen, ohne sie anzuwenden, oder sie anzuwenden, ohne sie auszulegen. Der Gerichtshof muss jedoch vermeiden, sich an die Stelle des nationalen Gerichts zu setzen, und sich darauf beschränken, im Rahmen der mit dem Vorlagebeschluss gesetzten Grenzen genaue Antworten zu geben⁴⁷. Ami Barav⁴⁸ hat festgestellt, trotz der feierlichen Erklärungen des Gerichtshofes über die Achtung der Kompetenzen der nationalen Gerichte sehe die Wirklichkeit ganz anders aus⁴⁹.

36. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Tribunal Tributário de Primeira Instância Lissabon so, wie es die

43 — Urteil vom 22. November 1978 in der Rechtssache 93/78, Matheus, Slg. 1978, 2203, Randnr. 5). Generalanwalt Mayras hob in seinen Schlussanträgen in dieser Rechtssache (Slg. 1978, 2212) hervor, dass die Zuständigkeit dem Gerichtshof nur unter den in Artikel 177 EWG-Vertrag festgelegten Voraussetzungen zustehe.

44 — Der Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 30. September 2003 in der Rechtssache C-224/01 (Köbler, Slg. 2003, I-10239) erneut denselben Fehler gemacht. Hinsichtlich der Haftung der Mitgliedstaaten für Schäden, die dem Einzelnen von einem Organ der nationalen Rechtsprechung unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht zugefügt wurden, hat er die Voraussetzungen aufgezählt, die erfüllt sein müssen, um diese Haftung auszulösen (Randnr. 59), aber nachdem er eingeräumt hat, dass die Anwendung der Kriterien für die Haftung den nationalen Gerichten obliegt (Randnr. 100), hat er sich auf ein Gebiet begeben, das ihm nicht zusteht, und einen Schritt unternommen, der ihm nicht zusteht (Randnrn. 101 ff.). Im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens hat der Gerichtshof mit dem Urteil vom 20. September 2001 in der Rechtssache C-383/99 (Procter & Gamble Slg. 2001, I-6251, dem so genannten „Urteil Baby-Dry“), wo er auch seine Befugnisse überschritten hat, einen ähnlichen Fehler begangen. Ich habe darauf zum ersten Mal in meinen Schlussanträgen vom 31. Januar 2002 in der Rechtssache C-363/99 (KPN, insbesondere Nummer 68, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht) hingewiesen.

45 — Lecourt, R., *Le juge devant le Marché Commun*, Ed. Institut Universitaire des Hautes Études Internationales, Genf, 1970, S. 50.

46 — Lagrange, M., „L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire“, *Revue trimes-trielle de droit européen*, 1974, S. 268.

47 — De Richemont, J., *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, Ed. Librairie du Journal des Notaires et des Avocats, Paris, 1975, S. 41 ff.

48 — Barav, A., „Le renvoi préjudiciel communautaire“, *Justice, Revue Générale de Droit Processuel*, Nr. 6, S. 14.

49 — Derselbe Autor hat unlängst in „Transmutations Préjudicielles“, in dem Sammelband *Une communauté de droit, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, Ed. BWV Berliner Wissenschafts-Verlag, Berlin 2003, S. 622, erklärt, dass die Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens auf einer „zwingend erforderlichen“ Aufgabenverteilung beruhe, deren beiderseitige Beachtung für das Verfahren essenziell sei.

Kommission bereits in ihren schriftlichen Erklärungen getan hat, wie folgt zu antworten:

Wahrung der vollen Effektivität geltend zu machen.

„Das Gemeinschaftsrecht und insbesondere der auf dessen Effektivität abstellende Grundsatz steht Vorschriften eines Mitgliedsstaats entgegen, nach denen für Forderungen auf Rückerstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben eine Frist gilt, die die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs praktisch übermäßig erschwert.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, unter Berücksichtigung aller die Geltendmachung der Forderung betreffenden tatsächlichen und rechtlichen, formalen und materiellen Elemente festzustellen, ob die von der nationalen Rechtsordnung vorgesehene Frist angemessen ist und den genannten Grundsatz einhält.“

2. Hilfsvortrag

37. Falls der Gerichtshof es für erforderlich halten sollte, über die im Ausgangsverfahren geltend gemachte Forderung zu entscheiden und sich mit der Sachdienlichkeit einer konkreten, speziellen Frist wie der von 90 Tagen auseinanderzusetzen, die in Artikel 102 Absatz 1 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário* vorgesehen ist, wäre in Anbetracht des Sachverhalts und der zwangsläufig fragmentarischen Kenntnisse der portugiesischen Rechtsordnung anhand der im Vorlagebeschluss enthaltenen Angaben festzustellen, dass die genannte Frist angemessen ist und dem Kläger die Möglichkeit geboten hat, seine Rechte unter

38. Gemäß Artikel 102 Absatz 1 Buchstabe a der genannten Regelung ist Ausgangspunkt für die Berechnung der Tag, an dem die allgemein 30 Tage ab Zustellung des Bescheides währende Frist für die Bezahlung des Gebührenbescheids abgelaufen ist⁵⁰. Im Ausgangsverfahren wurde der angefochtene Gebührenbescheid am 4. März 1998 ausgestellt. Die Frist für die Bezahlung lief dementsprechend grundsätzlich am 15. April 1998 ab⁵¹, so dass das genannte Unternehmen ungefähr bis zum 19. August 1998 Zeit hatte, Verwaltungsklage zu erheben⁵².

39. In Wirklichkeit verlängert sich diese Frist um nahezu fünfeinhalb Monate (vom Tag der Zustellung des angefochtenen Bescheides bis zu dem Tag, an dem die Frist zur gerichtlichen Anfechtung ablief). Eine solche Frist stellt keine Schwierigkeit und kein Hindernis für die tatsächliche Geltendmachung der im Ausgangsverfahren streitigen Rechte dar.

50 — Vgl. Artikel 85 Absatz 2 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

51 — Die damaligen Feiertage in Portugal sind nicht bekannt.

52 — Zur Berechnung der Fristen vgl. Artikel 72 des *Código do Procedimento Administrativo*, Artikel 20 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário* und Artikel 279 des portugiesischen *Código Civil*.

40. Erstens ist zu berücksichtigen, dass es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes⁵³ dem Gemeinschaftsrecht nicht zuwiderläuft, wenn sich ein Mitgliedstaat bei einer Klage auf Rückerstattung von unter Verstoß gegen eine Richtlinie erhobenen Gebühren auf eine nationale Ausschlussfrist beruft, die ab dem Zeitpunkt der Zahlung der Gebühr läuft, selbst wenn die fragliche Richtlinie zu diesem Zeitpunkt nicht ordnungsgemäß in die nationale Rechtsordnung umgesetzt worden sein sollte⁵⁴. Diese Lösung, die ein Gleichgewicht zwischen der Effektivität des vom Gericht zu schützenden Rechts und der Rechtssicherheit anstrebt, ist, wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Edis⁵⁵ erklärt habe, für die Abgabepflichtigen, die gezwungen sind, eine gegen das Gemeinschaftsrecht verstößende Abgabe zu zahlen, nicht voll zufriedenstellend, aber solange es für diese Frage keine einheitliche Regelung gibt, ist es Sache der Mitgliedstaaten, unter den mehrfach genannten Bedingungen die Voraussetzungen für Erstattungsklagen festzulegen⁵⁶.

41. Bei diesem Streben nach einem Gleichgewicht zwischen den Rechten der Abgabepflichtigen und dem allgemeinen Interesse, das dem entgegensteht, dass Verwaltungsentscheidungen unbefristet unter dem Damoklesschwert einer etwaigen gerichtlichen Anfechtung stehen, ist die Festlegung einer Frist gemäß der Regelung des portugiesischen Verfahrensrechts für die Einleitung des Verwaltungsverfahrens als angemessen anzusehen. Sie bietet ausreichend Zeit, um nach Kenntnisnahme vom Abgabenbescheid die Entscheidung zu treffen, diesen anzufechten, alle dafür erforderlichen tatsächlichen und rechtlichen Elemente zu sammeln und eine angemessene Verteidigung vorzubereiten⁵⁷. Sieht man sich in diesem Punkt die Regelungen der anderen Mitgliedstaaten an, so zeigt sich, dass sie alle ähnlich lange Fristen vorsehen⁵⁸, die in den jeweiligen

53 — Vgl. die genannten Urteile Fantask u. a., Edis, Ansaldo und Spac.

54 — Allein in dem Urteil vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-208/90 (Emmott, Slg. 1991, I-4269) wurde die gegenteilige Auffassung vertreten, obwohl in anderen, späteren Urteilen (den vorstehend in Fußnote 53 genannten Urteilen und den Urteilen vom 27. Oktober 1993 in der Rechtssache C-338/91, Steenhorst-Neerings, Slg. 1993, I-5475, und vom 6. Dezember 1994 in der Rechtssache C-410/92, Johnson, Slg. 1994, I-5483) davon unter Hinweis darauf, dass die gegenteilige Auffassung durch die Besonderheiten des seinerzeitigen Sachverhalts gerechtfertigt gewesen sei, wieder abgewichen wurde.

55 — Vgl. meine Schlussanträge (Nr. 81) in der Rechtssache Edis.

56 — Das portugiesische Verfahrensrecht bietet auf jeden Fall ein Hilfsmittel wie die Feststellungsklage, für die eine Frist von vier Jahren gilt. Es kann benutzt werden, wenn es sich als das geeignetste Mittel erweist, um einen umfassenden und wirksamen Schutz zu bieten (vgl. Artikel 145 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário*). Das Tribunal Tributário de Primeira Instância Lissabon hat diesen Verfahrensweg jedoch für die von der Klägerin erhobene Klage nicht für geeignet gehalten (vgl. Buchstabe i des Vorlagebeschlusses).

57 — Artikel 108 Absatz 1 des *Código de Procedimento e de Processo Tributário* bestimmt, dass „die Anfechtung beim zuständigen Richter oder Gericht unter Bezeichnung der angefochtenen Maßnahme und der Einrichtung, die sie erlassen hat, erhoben wird. Außerdem ist der Sachverhalt und eine rechtliche Begründung des geltend gemachten Anspruchs vorzutragen.“

58 — Das spanische Recht sieht eine Frist von grundsätzlich zwei Monaten vor (Artikel 46 Absatz 1 der Ley Nr. 29/1998 Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa [Gesetz über die Verwaltungsgerichtsbarkeit] vom 13. Juli 1998). Ebenso verhält es sich im französischen Recht (Artikel 1 des Décret 65-29 relatif aux délais de recours contentieux en matière administrative [Dekret über die Fristen bei Verwaltungsklagen] vom 11. Januar 1965). Das belgische Recht sieht eine Frist von 60 Tagen vor (Artikel 30 Absatz 2 der Lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, [Koordinierte Gesetze über den Staatsrat]), ebenso wie das italienische Recht für die Klageerhebung in Steuersachen (Artikel 21 Absatz 1 des Decreto legislativo Nr. 546 vom 31. Dezember 1992 über Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413). Im deutschen Recht beträgt die Frist einen Monat (Artikel 74 der Verwaltungsgerichtsordnung [VwGO] vom 21. Januar 1960). Als Ausgangspunkt für die Berechnung dieser Fristen gilt der Tag nach der Veröffentlichung oder der Zustellung der angefochtenen Maßnahme oder gegebenenfalls der Tag nach der Zurückweisung des Widerspruchsbescheides im vorangegangenen Verwaltungsverfahren.

Rechtssystemen funktionieren, ohne Zweifel an der Eignung dieser Regelungen aufzuwerfen, gerichtlichen Schutz in Anspruch zu nehmen.

42. Außerdem steht es außer Frage, dass für auf nationales Recht gestützte Klagen die gleichen Klagefristen gelten sollten wie für die, die auf Gemeinschaftsrecht gestützt sind, denn das Gegenteil ließe sich grundsätzlich nicht verteidigen.

43. Die Tatsache, dass die Verwaltung bei der Ausübung ihrer steuerlichen Befugnisse über längere Fristen verfügt⁵⁹, deutet nicht darauf hin, dass die den Abgabepflichtigen für die Erhebung einer Anfechtungsklage eingeräumte Frist von 90 Tagen etwa gegen die gemeinschaftsrechtliche Regel der Effek-

tivität verstößt. Das liegt zunächst einmal daran, dass die Grundsätze und Ziele für das Vorgehen der Verwaltung und das der Abgabepflichtigen völlig unterschiedlich sind. Sie sind unabhängig davon zu beurteilen, ob der Verwaltung für ihr Handeln längere Fristen zur Verfügung stehen. Zum anderen gilt in diesem Rahmen nicht der Gleichheitssatz. Es ist offensichtlich, dass für die Behörden und die Privatpersonen nicht die gleichen Vorschriften gelten müssen. Der Ausschluss des Rechts zur Erhebung von Abgaben und die Verjährung von Abgabenschulden unterliegen ganz anderen Kriterien als denen, die für die Erhebung einer Klage durch einen Einzelnen innerhalb bestimmter Fristen gelten. Die Klägerin betreibt in ihren schriftlichen Erklärungen einen anerkennenswerten argumentativen Aufwand, wechselt aber verschiedene rechtliche Begriffe, wie Ausschluss und Verjährung, indem sie in ihrer Argumentation Verwirrung stiftet, wenn sie verschweigt, dass die portugiesische Verwaltung gültige Rechtsakte, die Ansprüche und rechtlich geschützte Interessen begründen, nur insoweit widerrufen kann, als sie für den Adressaten belastend sind⁶⁰, und dass ungültige Rechtsakte innerhalb der entsprechenden Anfechtungsfrist widerrufen werden müssen⁶¹.

60 — Vgl. Artikel 140 des *Código do Procedimento Administrativo*, der Artikel 2 Buchstabe d des *Código de Procedimento e de Processo Tributário* ergänzt.

61 — Vgl. Artikel 141 des *Código do Procedimento Administrativo*. Artikel 78 der *Lei Geral Tributária*, auf den die Klägerin in ihren schriftlichen Erklärungen verweist und der bestimmt, dass der Antrag des Betroffenen auf Änderung eines Abgabenbescheids innerhalb der für die Verwaltungsbeschwerde angegebenen Frist zu stellen ist, während der Verwaltung vier Jahre eingeräumt werden, gilt nur für den Abgabenschuldner begünstigende Änderungen (Lima Guerreiro, A., *Lei Geral Tributária. Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lissabon, 2001, S. 343).

59 — Die Befugnis zur Erhebung von Abgaben verfällt nach vier Jahren, und Abgabenschulden sind nach acht Jahren verjährt. Andererseits hat die Verwaltung von Amts wegen vier Jahre Zeit, um die auf diesem Gebiet erlassenen Maßnahmen zu überprüfen (Artikel 45, 48 und 78 der *Lei Geral Tributária*).

VI — Ergebnis

44. Nach allem schlage ich vor, auf die vom Tribunal Tributário de Primeira Instância Lissabon vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

„Das Gemeinschaftsrecht und insbesondere der auf dessen Effektivität abstellende Grundsatz steht Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, nach denen für Forderungen auf Rückerstattung gezahlter Abgaben eine Frist gilt, die die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs praktisch übermäßig erschwert.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, unter Berücksichtigung aller die Geltendmachung der Forderung betreffenden tatsächlichen und rechtlichen, formalen und materiellen Elemente festzustellen, ob die von der nationalen Rechtsordnung vorgesehene Frist angemessen ist und den genannten Grundsatz einhält.“

45. Falls man es für unerlässlich halten sollte, die Anwendung des Gemeinschaftsrechts auf den Ausgangsfall unbeschadet der Regelung des Artikels 234 EG zu beurteilen, würde ich hilfsweise vorschlagen, Folgendes zu erklären:

„Das Gemeinschaftsrecht steht der Festlegung einer Frist der im Ausgangsfall genannten Art für die Erhebung von Klagen auf Rückerstattung gezahlter Abgaben nicht entgegen, wenn die Frist auch für Erstattungsklagen gilt, die auf das nationale Recht gestützt sind.“