SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS SIEGBERT ALBER

vom 27. Januar 2000 *

I — Einführung

1. Die Kommission erhebt im Rahmen des vorliegenden Vertragsverletzungsverfahrens den Vorwurf, Irland habe gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen, indem die Straßen- und Brükkengebühren (Maut) nicht der Mehrwertsteuer unterworfen worden und dadurch keine entsprechenden Zahlungen von Beiträgen zu den Eigenmitteln nebst Zinsen erfolgt seien. [1]

2. In Irland gibt es zwei öffentliche Brükken, für deren Benutzung eine Maut erhoben wird. Es handelt sich dabei um die East-Link- und West-Link-Brücke, die östlich bzw. westlich von Dublin liegen. Die zuständigen Behörden können die Erhebung der Maut entweder selbst durchführen oder Dritten überlassen, die dann im Gegenzug für den Unterhalt der betreffenden Strecke zu sorgen haben. Die eingenommene Maut wird jedoch in keinem dieser Fälle der Mehrwertsteuer unterworfen.

II — Vorverfahren

3. Das Problem der Erhebung der Mehrwertsteuer auf eine Maut brachte die Kommission mit Schreiben vom 3. März 1987, gerichtet an die irischen Behörden, zur Sprache. Diese antworteten mit Schreiben vom 14. Dezember 1987.

4. Am 20. April 1988 übermittelte die Kommission ein Mahnschreiben gemäß Artikel 169 EG-Vertrag (jetzt Artikel 226 EG), in dem sie die Auffassung vertrat, daß die Nichterhebung der Mehrwertsteuer auf die für die Benutzung der East Link Brücke in Dublin eingenommenen Maut einen Verstoß gegen die Artikel 2 und 4 Absätze 1, 2 und 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle. Mit einem weiteren Schreiben vom 17. Oktober 1988 erklärten die irischen Behörden, die in Rede stehende Maut stelle eine Miete von Grundstücken dar und sei somit von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

* Originalsprache: Deutsch.

1 — Die Kommission hat in diesem Zusammenhang auch gegen Frankreich, Großbritannien, die Niederlande und Griechenland aus denselben Gründen Klage erhoben. Es handelt sich um die Rechtssachen C-276/97, C-359/97, C-408/97 und C-260/98.
Im Unterschied zu den anderen beklagten Mitgliedstaaten haben die Niederlande den entsprechenden Eigenmittelbeitrag der Kommission vorbehaltlich einer Klärung der streitigen Punkte zur Verfügung gestellt.
In den nicht beklagten Mitgliedstaaten wird entweder keine Straßennutzungsgebühr erhoben oder diese der Umsatzsteuer unterworfen.
Da in Spanien ein herabgesetzter Steuersatz angewendet wird, hat die Kommission auch gegen Spanien Klage erhoben (Rechtssache C-83/99).

5. Mit Schreiben vom 27. November 1987 wies die Kommission die irischen Behörden darauf hin, daß die hier fragliche Mehrwertsteuer in die Berechnung der fälligen Beiträge für den Gemeinschaftshaushalt im Rahmen des Eigenmittelsystems einzubeziehen sei.

6. In ihrer Antwort vom 22. April 1988 vertraten die irischen Behörden die Auffassung, da keine Mehrwertsteuer auf die Maut für die East Link Brücke zu erheben gewesen sei, seien auch keine weiteren Eigenmittelbeiträge geschuldet.

7. Mit Schreiben vom 31. Januar 1989 leitete die Kommission das Vertragsverletzungsverfahren bezüglich der Eigenmittel der Gemeinschaften ein. Die Kommission vertrat die Auffassung, Irland habe gegen seine Verpflichtungen aus dem Vertrag verstoßen, indem es nicht die notwendigen Berechnungen vorgenommen habe, ob und in welcher Höhe Eigenmittelbeiträge aus der Mehrwertsteuer für die Jahre 1984 bis 1986 zu wenig gezahlt worden seien und indem es diese Angaben der Kommission nicht zur Verfügung gestellt habe. Die Kommission forderte daher die irischen Behörden auf, die notwendigen Berechnungen vorzunehmen, die fälligen Beträge zuzüglich der Verzugszinsen ab 31. März 1988 der Kommission zukommen zu lassen und die notwendigen Berechnungen für die nachfolgenden Haushaltsjahre bis zur Beendigung des Verstoßes für jedes Jahr vorzunehmen und diese dann der Kommission mitzuteilen.

8. Auch in ihrem Antwortschreiben vom 4. Oktober 1989 verwiesen die irischen Behörden auf ihre bereits vorgebrachte Argumentation.

9. Mit Schreiben vom 19. Oktober 1989 übermittelte die Kommission die begründete Stellungnahme, in der sowohl die Mehrwertsteuerpflicht als auch die Frage der Eigenmittel angesprochen wurde.

10. Bezüglich der Eigenmittel antwortete die irische Regierung mit Schreiben vom 23. Mai 1990 und bezüglich der Mehrwertsteuerpflicht mit Schreiben vom 12. Oktober 1990, in dem sie sich auf eine Anwendung der Ausnahmebestimmung von Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie berief.

11. In ihrer am 21. Oktober 1997 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen Klage hat die Kommission beantragt,

1. festzustellen, daß Irland gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, indem es die Maut für die Benutzung der bestehenden Mautstraßen und Mautbrücken in Irland unter Verstoß gegen die Artikel 2 und 4 Absätze 1, 2 und 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht der Mehrwertsteuer unterworfen und als Folge dieses Verstoßes der Kommission nicht die entsprechenden Eigenmittel

und Verzugszinsen zur Verfügung gestellt hat,

2. Irland die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

12. Die irische Regierung beantragt,

1. festzustellen, daß Irland nicht gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, indem es die Maut für die Benutzung der bestehenden Mautstraßen und Mautbrücken in Irland nicht der Mehrwertsteuer unterworfen und der Kommission nicht die entsprechenden Eigenmittel und Verzugszinsen zur Verfügung gestellt hat,

2. der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

III — Rechtlicher Rahmen

1. *Zur Erhebung der Mehrwertsteuer*

Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [2] (im folgenden: Richtlinie)

13. Artikel 2 der Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

... "

2 — ABl. L 145, S. 1.

14. Artikel 4 Absätze 1, 2 und 5 der Richtlinie lauten:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers, oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt.

...

(5) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten [3], sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 [4]... von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen."

3 — Anhang D führt insgesamt 13 Arten von Tätigkeiten auf, wie z. B. das Fernmeldewesen, die Lieferungen von Wasser, Gas, Elektrizität, Dienstleistungen in Häfen und auf Flughäfen, Veranstaltungen von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter u. a. m.

4 — In Artikel 13 Teil A sind 17 Steuerbefreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten aufgeführt. Demnach sind u. a. von der Steuer befreit: die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen, die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit sowie mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, ferner solche Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, ihren Mitgliedern erbringen sowie die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter. Weitere Ausnahmen gelten nach Artikel 13 Teil B für die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze, für bestimmte Tätigkeiten im Kreditbereich sowie — mit vier Ausnahmen — für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

15. Artikel 13 sieht für sonstige Steuerbefreiungen im Inland folgendes vor:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen von der Steuer:

a) ...

b) Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe ...,
2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,
3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,
4. der Vermietung von Schließfächern.

...“

2. *Zu den Eigenmitteln*

a) Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 des Rates vom 29. Mai 1989 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel [5]

16. Artikel 1 lautet:

„Die MWSt.-Eigenmittel ergeben sich aus der Anwendung des nach dem Beschluß 88/376/EWG, Euratom festgesetzten einheitlichen Satzes auf die gemäß dieser Verordnung festgelegte Grundlage.“

17. Artikel 2 Absatz 1 bestimmt:

„Die Grundlage für die MWSt.-Eigenmittel wird anhand der steuerbaren Umsätze im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie 77/388/EWG ... festgelegt, wobei die steuerfreien Umsätze gemäß den Artikeln 13 bis 16 der genannten Richtlinie ausgenommen sind.“

5 — ABl. L 155, S. 9.

b) Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1552/89 des Rates vom 29. Mai 1989 zur Durchführung des Beschlusses 88/376/EWG, Euratom über das System der Eigenmittel der Gemeinschaften [6]

18. Artikel 11 lautet:

„Bei verspäteter Gutschrift auf dem in Artikel 9 Absatz 1 genannten Konto hat der betreffende Mitgliedstaat Zinsen zu zahlen, deren Satz dem am Fälligkeitstag auf dem Geldmarkt des betreffenden Mitgliedstaats für kurzfristige Finanzierung geltenden Zinssatz — erhöht um 2 Prozentpunkte — entspricht. Dieser Satz erhöht sich um 0,25 Prozentpunkte für jeden Verzugsmonat. Der erhöhte Satz findet auf die gesamte Dauer des Verzugs Anwendung."

c) Beschluß 88/376/EWG, Euratom des Rates vom 24. Juni 1988 über das System der Eigenmittel der Gemeinschaften [7]

19. Fehlende Mehrwertsteuereigenmitteleinnahmen werden durch die Bruttosozialprodukteigenmittel gemäß diesem Beschluß im Rahmen der Restfinanzierung ausgeglichen, was zu einer Umverteilung zu Lasten der anderen Mitgliedstaaten führt.

IV — Parteivorbringen

20. Die Kommission verweist zunächst darauf, daß das in Irland bestehende Mautsystem zunächst durch den Local Government (Toll Roads) Act von 1979 und später durch den Roads Act von 1993 geregelt worden sei. [8] Demzufolge könne eine Straßenbehörde (Road Authority) Maut für die Benutzung bestimmter Straßen erheben. Die Höhe der Maut werde dabei von dieser Behörde festgelegt. Ausgeübt werden diese Befugnisse durch lokale Gebietskörperschaften oder im Fall von Nationalstraßen durch die nationale Straßenverwaltung (National Roads Authority). Eine Straßenbehörde könne mit Genehmigung des Umweltministeriums mit Dritten einen Vertrag schließen, der vorsehe, daß dieser Dritte die Finanzierung einer neuen Straße und die Mauterhebung übernehme. Ein solcher Vertrag könne die Verteilung der Kosten des Baus und des Unterhalts der Straßen ganz oder teilweise betreffen.

6 — ABl. L 155, S. 1.

7 — ABl. L 185, S. 24, teilweise aufgehoben bzw. geändert durch den Beschluß 94/728/EG, Euratom des Rates vom 31. Oktober 1994 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, ABl. L 293, S. 9.

8 — Die seit 1979 geltenden Bestimmungen seien in den Vorschriften von 1993 weitergeführt worden. Die Kommission geht daher davon aus, daß die Rechtslage seit 1979 unverändert fortbestanden habe.

21. Die Kommission trägt weiter vor, die Bewirtschaftung einer Straße und die Erhebung einer Maut stellten die Nutzung von körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar. Es handele sich somit nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie um eine wirtschaftliche Tätigkeit, die von einem Steuerpflichtigen ausgeübt werde.

22. Das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit sei objektiv unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität zu bestimmen. Für den vorliegenden Fall sei daher unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen. Diese werde vorliegend auch entgeltlich erbracht, wobei eine direkte Verbindung zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem gezahlten Gegenwert in Form der Maut bestehe, da durch den Nutzer jedesmal dann eine Bezahlung erfolge, wenn er die betreffende Straße in Anspruch nehmen wolle.

23. Da eine gemeinschaftsrechtliche Auslegung der Begriffe „Leistung" und „wirtschaftliche Tätigkeit" geboten sei, könne sich an dem von der Kommission vertretenen Ergebnis auch dann nichts ändern, wenn der private Unternehmer Tätigkeiten im Allgemeininteresse ausübe.

24. Entgegen der Auffassung der irischen Regierung komme auch keine Ausnahme nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b in Betracht, wonach eine Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken von der Mehrwertsteuer befreit sei. Eine Vermietung setze — so die Kommission — drei wesentliche Elemente voraus: Zum einen müsse es sich um ein bestimmtes Gebiet oder einen bestimmten Raum handeln, der zweitens für eine bestimmte Dauer und drittens im Austausch gegen die Zahlung einer bestimmten Summe von dem Nutzer an den Eigentümer überlassen werde. Bei der Überquerung einer Straße oder Brücke fehle es aber schon an den zeitlichen Elementen. Darüber hinaus könne der Nutzer keinen bestimmten Raum nutzen und andere von der gleichen Nutzung ausschließen. Die Zahlung einer Maut berechtige den Nutzer nicht zum ausschließlichen Gebrauch einer Sache, sondern gebe ihm lediglich das Recht, auf einer bestimmten Straße zu fahren. Die Begriffe „Vermietung" und „Verpachtung" müßten nach allgemeinem Verständnis ausgelegt werden. Beide Begriffe würden ein Eigentümer/Mieter-Verhältnis voraussetzen oder jedenfalls ein Nutzungsrecht an der Sache. Da die Vorschrift des Artikels 13 Teil B Buchstabe b eine Ausnahme von der Regel der Steuerpflicht darstelle, sei sie eng auszulegen.

25. Auch eine Ausnahme nach Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Richtlinie komme vorliegend nicht in Betracht, da es sich bei der Bewirtschaftung der Infrastruktur gegen Zahlung einer Maut nicht um die Tätigkeit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts handele, die dieser im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliege. Da auch diese Vorschrift eine Ausnahme des Begriffes des Steuerpflichtigen beinhalte, sei diese Vorschrift ebenfalls eng auszulegen.

26. Hierzu führt die Kommission aus, daß es nach den irischen Vorschriften möglich sei, daß Unternehmen, die nicht dem öf-

fentlichen Recht unterliegen, mit der Bewirtschaftung einer Straße und der Erhebung einer Maut betraut würden. Es handele sich hierbei um Private, die wirtschaftlich handeln.

27. Eine Steuerbefreiung könne zudem nur für Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten und auch nur dann, wenn sie auch tatsächlich im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig würden.

28. Da sich für den Nutzer einer Straße im Fall der Maut wirtschaftliche Überlegungen ergeben (Höhe der Maut, Zeitersparnis und Benzinverbrauch), werde eine wirtschaftliche Entscheidung getroffen, so daß die Bereitstellung einer Straße und die Erhebung der Maut keine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt sei. Auch wenn die zuständigen Behörden weiterhin die Aufsicht über die jeweiligen Unternehmen behielten, die die Infrastruktur bewirtschaften und die Maut erheben und auch die Höhe der Maut festlegen, werde die wirtschaftliche Tätigkeit nicht durch die öffentlichen Behörden im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt. Es handele sich daher um wirtschaftliche Tätigkeiten, die dem privaten Sektor zuzurechnen seien. Entscheidend sei im vorliegenden Fall lediglich, daß die steuerpflichtige Tätigkeit in der Bereitstellung der Infrastruktur gegen Zahlung einer Maut liege.

29. Hinsichtlich der Eigenmittel ergibt sich daher für die Kommission, daß aufgrund der Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf die Maut die entsprechende Berechnungsgrundlage falsch gewählt worden sei, mit der Folge, daß es bei der Erhebung der Eigenmittel der Gemeinschaft zu einem Ungleichgewicht zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft gekommen sei.

30. Die irische Regierung vertritt jedoch die Auffassung, daß die mit der Erhebung der Maut Betrauten keine Steuerpflichtigen im Sinne dieser Richtlinie seien. Nach Artikel 4 Absatz 5 seien Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt von der Steuerpflicht ausgenommen, auch wenn sie entgeltliche Leistungen darstellten. Im vorliegenden Fall würden die irischen Behörden im Rahmen der öffentlichen Gewalt handeln, wenn sie Straßen und Brücken für den Gemeingebrauch bauten. Es sei eine öffentliche Aufgabe, die Finanzierung und den Unterhalt dieser Infrastruktur zu gewährleisten. Gemäß den geltenden irischen Bestimmungen könne diese Finanzierung auch durch die Erhebung einer Maut geschehen. Dadurch ändere sich aber nichts am öffentlich-rechtlichen Charakter dieser Tätigkeit.

31. Die Bereitstellung bestimmter Infrastrukturwege gegen Zahlung einer Maut sieht die irische Regierung zudem als Vermietung an und hält deshalb die Regelung über Steuerbefreiungen nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b für einschlägig.

32. Die von der Kommission angeführten essentiellen Elemente einer Vermietung seien den Richtlinienbestimmungen nicht zu entnehmen. Vorliegend handele es sich

zudem um einen begrenzten Raum — die Straße oder Brücke, die überquert werde —, der für eine bestimmte Dauer — die Dauer der Überfahrt [9] — dem Nutzer zur Verfügung gestellt werde. Für diese Mietung zahle der Nutzer ein Entgelt — die Maut —, dessen Höhe eine öffentliche Behörde festlege.

33. Zwar werde dem Nutzer kein Besitzrecht durch diesen Vorgang eingeräumt, ein klassisches Eigentümer/Mieter-Verhältnis sei aber auch nicht erforderlich, wie ein Blick auf die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b genannten anderen Tätigkeiten zeige. [10] Diese seien auch keine typischen Beispiele einer Vermietung und so spreche nichts dagegen, auch den vorliegenden Fall unter diesen Begriff zu subsumieren.

34. Was die Ausnahme öffentlicher Einrichtungen, die in Ausübung der öffentlichen Gewalt handeln, von der Mehrwertsteuerpflicht betreffe, trägt die irische Regierung vor, sämtliche Regelungen betreffend Straßen und Brücken fielen in die Zuständigkeit der öffentlichen Gewalt. Der Bau und Unterhalt dieser Infrastrukturwege sei Aufgabe der lokalen bzw. nationalen Behörden. Für Nationalstraßen könne die Erhebung einer Maut vorgesehen werden. Im Rahmen der Übertragung der Bauarbeiten und des Unterhalts der Straßen und Brücken könnten die Behörden Dritten die Einnahmen aus der Maut ganz oder teilweise überlassen. Dennoch blieben allein diese Behörden berechtigt, die Maut zu erheben, was also im Rahmen der Ausübung der öffentlichen Gewalt geschehe.

35. Ausgangspunkt der in Rede stehenden Tätigkeit sei immer eine öffentliche Behörde. Die mit der Erhebung der Maut betrauten Dritten seien nicht selbständig tätig. Die Bereitstellung der Infrastruktur für den Allgemeingebrauch sei und bleibe die Wahrnehmung öffentlicher Gewalt durch öffentliche Einrichtungen. Der Nutzer der Infrastruktur zahle die Maut, weil die öffentlichen Stellen hierauf für die Bereitstellung der Infrastruktur einen Anspruch hätten.

36. Wenn aber im vorliegenden Fall die Maut nicht der Mehrwertsteuer unterworfen werden müsse, könne auch keine Rede davon sein, daß Irlands Beitrag zu den Eigenmitteln der Gemeinschaft zu gering gewesen sei. Die Klage der Kommission sei daher auch hinsichtlich dieses Klagegrunds unbegründet.

V — Würdigung

1. *Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Maut*

37. Entsprechend der Ausgestaltung der Richtlinie soll zunächst geprüft werden, ob eine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegt. Dazu müßte es sich um eine Dienstleistung gegen Entgelt handeln. Sodann ist zu prüfen, ob eine solche Leistung von einem Steuerpflichtigen erbracht wird und im be-

9 — Vom Begriff „Vermietung" seien auch solche Sachverhalte erfaßt, die sich nur auf eine kurze Zeitdauer bezögen.

10 — Zum Wortlaut von Buchstabe b siehe oben, Nr. 15.

jahenden Fall, ob es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt.

a) Dienstleistung gegen Entgelt

38. Die Dienstleistung besteht im vorliegenden Fall in der Bereitstellung der Infrastruktur.

39. Diese Dienstleistung wird auch gegen ein entsprechendes Entgelt — die erhobene Maut — erbracht. Der Gerichtshof hat zu der Frage, ob eine Dienstleistung gegen Entgelt erbracht wird, bereits ausgeführt, daß zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen muß, damit eine Dienstleistung als steuerpflichtig angesehen werden kann. [11]

40. Dieser unmittelbare Zusammenhang besteht darin, daß für die Bereitstellung die entsprechende Maut gezahlt wird, deren Höhe wiederum von der Art des jeweiligen Fahrzeugs und der Länge der Strecke abhängt.

41. Bei der Maut handelt es sich auch nicht um eine Steuer, denn eine Steuer ist eine Geldleistung, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Da im vorliegenden Fall aber eine konkrete Gegenleistung in Form der Bereitstellung bestimmter Teile der Verkehrswegeinfrastruktur erbracht wird, handelt es sich um eine Gebühr, die als Entgelt für eine Dienstleistung anzusehen ist.

42. Somit liegt eine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung im Sinne des Artikels 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vor.

b) Steuerpflichtiger

43. Nach Artikel 4 Absätze 1 und 2 der Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit — und das sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden — selbständig ausübt.

44. Nach Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Richtlinie gelten die Staaten, Länder, Gemeinden und sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts dagegen nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Das gilt auch dann, wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten

11 — Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86 (Apple and Pear Development Council, Slg. 1988, 1443, Randnr. 11).

z. B. Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

aa) Hoheitliche Tätigkeit

45. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergibt sich, daß für die Behandlung öffentlicher Einrichtungen als Nicht-Steuerpflichtige zwei Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sein müssen, nämlich die Ausübung von Tätigkeiten durch eine öffentliche Einrichtung und die Vornahme von Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt. [12]

46. Zum einen bedeutet dies, daß nicht alle Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts automatisch von der Steuer befreit sind, sondern nur solche, durch die gleichzeitig eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen wird. Zum anderen ergibt sich daraus, daß die Tätigkeit einer Privatperson nicht allein deswegen von der Mehrwertsteuer befreit ist, weil sie in der Vornahme von an sich der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Handlungen besteht. [13]

47. Bei der Definition der Vornahme von Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt kann nicht auf den Gegenstand oder die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung abgestellt werden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist aufgrund der Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit zu bestimmen, inwieweit die öffentlichen Einrichtungen als Nicht-Steuerpflichtige behandelt werden können. [14]

48. Der Gerichtshof hat daher entschieden, daß die in Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausüben, wenn sie dabei im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung tätig werden. [15] Handeln sie dagegen unter gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, so kann nicht von einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgegangen werden.

49. Da nach Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie auch solche Tätigkeiten als steuerpflichtig betrachtet werden, die kraft Gesetzes erbracht werden, zeigt sich, daß allein die Zuordnung einer Tätigkeit in den Bereich des öffentlichen Rechts nicht ausreicht, um den Steuerbefreiungstatbestand des Artikels 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 zu erfüllen. Da es sich bei dieser Vorschrift um eine Ausnahmebestimmung der Definition des Steuerpflichtigen handelt, ist diese restriktiv auszulegen. Als von der Mehrwertsteuer befreit können daher nur jene Tätigkeiten der öffentlichen Gewalt angesehen werden, die in den Kernbereich hoheitlichen Handelns

12 — Urteile vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655), vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471) und vom 17. Oktober 1989 in den verbundenen Rechtssachen 231/87 und 129/88 (Carpaneto u. a., Slg. 1989, 3233, Randnr. 12).

13 — Urteil in der Rechtssache Kommission/Niederlande (zitiert in Fußnote 11, Randnr. 21).

14 — Urteil in der Rechtssache Carpaneto (zitiert in Fußnote 11, Randnr. 15).

15 — Urteil in der Rechtssache Carpaneto (zitiert in Fußnote 11, Randnr. 16).

fallen. Dies wird auch durch Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 3 bestätigt, der auf die in Anhang D genannten Tätigkeiten — siehe oben, Nummer 14 — verweist, für die auch die öffentliche Hand mehrwertsteuerpflichtig ist.

50. Die Planung und der Bau von Straßen, Brücken und Tunnel zählen zu den Aufgaben hoheitlichen Handelns, deren Ausübung der öffentlichen Hand vorbehalten ist. Diese Tätigkeiten betreffen einen wesentlichen Teil und damit einen Kernbereich öffentlicher Aufgaben. Sie können als Teil der Daseinsvorsorge betrachtet werden. Wird der Staat hier tätig, muß davon ausgegangen werden, daß dies im Rahmen der öffentlichen Gewalt geschieht.

51. Richtig ist, daß das Bereitstellen von Straßen — nicht ausdrücklich wie die Belieferung mit Gas, Elektrizität und Wasser in Anhang D — als mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit eingestuft wird. In der Tat ist das kostenlose Bereitstellen der Verkehrsinfrastruktur als eine hoheitliche Tätigkeit zu verstehen. Es mag dahinstehen, ob umgekehrt das als hoheitliche Aufgabe und mit Steuermitteln gebaute Straßennetz in der Gänze privatwirtschaftlich gegen eine Maut, die dann von allen verlangt wird, betrieben werden könnte. In jedem Fall kann aber das selektive — weil kostenpflichtige — Zurverfügungstellen eines beschränkten Streckenabschnitts nicht als eine Tätigkeit angesehen werden, die in Ausübung der öffentlichen Gewalt erfolgt. Das Erheben einer Maut ist zwar auch bei einer hoheitlichen Tätigkeit möglich und begründet allein noch keine Steuerpflicht, wie Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 ja ausdrücklich bestimmt. Zu bedenken ist jedoch, daß dem Benutzer im vorliegenden Fall die Auswahl zwischen einer gebührenfreien und einer gebührenpflichtigen Inanspruchnahme der Verkehrsinfrastruktur bleibt. Mit der Zurverfügungstellung des gebührenfreien Verkehrsnetzes ist eine hoheitliche Tätigkeit auf jeden Fall erschöpft und das Zurverfügungstellen zusätzlicher Strecken gegen eine Maut ist dagegen als eine rein privatwirtschaftliche Tätigkeit einzustufen. Wer eine gebührenpflichtige Baugenehmigung braucht, hat keine Auswahlmöglichkeit. Wer ein Studium absolviert, für das alle Gebühren bezahlen müssen, hat keine Ausweichmöglichkeit, um zum gleichen Ziel — dem betreffenden konkreten Studienabschluß — zu kommen. Im vorliegenden Fall hat der Nutzer jedoch eine echte Wahl zwischen zwei Möglichkeiten, um — wenn auch umständlicher oder langsamer — zum *gleichen* Ziel zu gelangen. Das mautpflichtige Streckennetz wird zwar allen zur Verfügung gestellt, die bereit sind zu bezahlen, aber auch nur diesen. Darin ist eine Selektion zu sehen, die einem hoheitlichen Handeln fremd ist. Es sind vor allem wirtschaftlich-finanzielle Gründe, die zur Erhebung der Maut führen. Das Zurverfügungstellen einer beschränkten Strecke gegen eine Maut kann daher nicht als eine Tätigkeit im hoheitlichen Sinne angesehen werden.

52. Eine Anwendung der Vorschrift des Artikels 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 auf den vorliegenden Fall kommt somit nicht in Betracht, da die Bereitstellung der Infrastruktur gegen Zahlung einer Maut nicht als Tätigkeit angesehen werden kann, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird. Die mit der Erhebung der Maut betrauten Einrichtungen sind somit als Steuerpflichtige anzusehen.

bb) Wirtschaftliche Tätigkeit

53. Nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie gilt wie erwähnt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt.

54. Als wirtschaftliche Tätigkeit definiert Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden".

55. Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, daß sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit auf einen weiten Bereich erstreckt und daß es sich dabei um einen objektiv festgelegten Begriff handelt, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird. [16]

56. Geht man von einem solch weiten Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit aus, so ist nicht erforderlich, daß Dienstleistungen primär oder ausschließlich am Marktgeschehen oder am Wirtschaftsleben orientiert sein müssen. Es reicht aus, daß sie tatsächlich in irgendeiner Weise mit dem Wirtschaftsleben zusammenhängen. [17] Im vorliegenden Fall wird die Bereitstellung der Straßeninfrastruktur gegen Zahlung einer Maut von den zuständigen Behörden oder Dritten, denen diese Tätigkeit übertragen wurde, durchgeführt.

57. Auch wenn sich diese Übertragung nach öffentlichem Recht richtet und die mautpflichtigen Strecken zum öffentlichen Straßennetz gehören, ist dies unerheblich bei der Prüfung der Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Nach Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie können steuerpflichtige Dienstleistungen nämlich auch in der Ausführung eines Dienstes aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes bestehen. Auch der objektive Charakter des Begriffes der wirtschaftlichen Tätigkeit spricht im vorliegenden Fall für eine Qualifikation als wirtschaftliche Tätigkeit, da es auf die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, ankommt.

58. Die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität stellt für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ein grundlegendes Kriterium dar. [18] Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, daß den Straßenbenutzern gegen Zahlung einer Gebühr in Form der Maut bestimmte Teile der Straßeninfrastruktur zur Verfügung gestellt werden. Da somit von den jeweiligen Ein-

16 — Urteile vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (zitiert in Fußnote 11), vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 10) und vom 4. Dezember 1990 in der Rechtssache C-186/89 (Van Tiem, Slg. 1990, I-4363, Randnr. 17).

17 — Schlußanträge von Generalanwalt Lenz vom 12. Februar 1987 in der Rechtssache 235/85 (Slg. 1987, 1478, Nr. 22) und Urteil vom 26. März 1987 (zitiert in Fußnote 11).

18 — Urteil vom 20. Februar 1997 in der Rechtssache C-260/95 (DFDS, Slg. 1997, I-1005, Randnr. 23).

richtungen diese Tätigkeit betrieben wird, auch um Einnahmen zu erzielen, um daraus ihren materiellen Aufwand und gleichzeitig ihr Einkommen zu bestreiten, ergibt sich, daß im hier zu prüfenden Fall eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt.

c) Vermietung

59. Nachdem von einer grundsätzlichen Steuerpflicht der mit der Erhebung der Maut betrauten Einrichtung entsprechend dem bisher Ausgeführten auszugehen ist, stellt sich die Frage, ob nicht eine Steuerbefreiung für die in Rede stehende Tätigkeit aufgrund der Regelung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b in Betracht kommt.

60. Demzufolge wäre die Bereitstellung der Infrastruktur gegen Zahlung einer Maut von der Steuer befreit, wenn es sich hierbei um die Vermietung von Grundstücken handeln würde.

61. Eine gemeinschaftsrechtliche Definition dieses Begriffes findet sich in den einschlägigen Rechtsvorschriften nicht. Um seine Bedeutung näher zu bestimmen, ist daher auf den Zusammenhang einzugehen, in dem er steht, wobei die Systematik der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zu berücksichtigen ist.

62. Dem Sinn und Zweck der Richtlinie und dem Wortlaut von Artikel 2 im besonderen läßt sich entnehmen, daß das Grundprinzip der Richtlinie so zu verstehen ist, daß alle Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, wenn sie von einem Steuerpflichtigen gegen Entgelt erbracht werden, der Mehrwertsteuer unterliegen, sofern sie nicht ausdrücklich befreit sind. Die Befreiungsbestimmungen sind daher eng auszulegen, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip der Richtlinie darstellen.

63. Dies bedeutet also, daß sich im vorliegenden Fall der Begriff der „Vermietung von Grundstücken" anhand der gewöhnlichen Bedeutung zu orientieren hat. So kann zum einen nicht jeder Vertrag, der auch mietrechtliche Elemente aufweist, automatisch unter diesen Begriff subsumiert werden. Dies würde zu einer weiten Auslegung der Steuerbefreiung führen, die gerade nicht gewollt ist. Voraussetzung ist also, daß in der vertraglichen Vereinbarung mietvertragliche Elemente überwiegen.

64. Die Bereitstellung einer Straßeninfrastruktur gegen Zahlung einer Maut erfüllt diese Voraussetzung aber nicht. Zwar wird ein räumlich abgegrenzter Bereich (zu befahrende Strecke) für eine bestimmte Dauer (Fahrtzeit) gegen Entgelt dem Nutzer zur Verfügung gestellt. Allerdings überwiegen hier nicht mietvertragliche Elemente, da es dem Nutzer darauf ankommt, möglichst

schnell und sicher eine bestimmte Strecke zu passieren. Ein Gebrauch der Sache tritt hingegen in den Hintergrund.

65. Im vorliegenden Fall würde eine Brükke — folgt man der Argumentation der irischen Regierung — nicht nur an eine Person vermietet, sondern gleichzeitig an mehrere Personen. Damit haben diese Personen aber von vornherein kein alleiniges Besitzrecht an der Brücke. Eine Situation, in der mehrere Personen als Mieter derselben Sache möglich sind, liegt nicht vor. Die Autofahrer wollen die Brücke nicht gemeinschaftlich mieten und für den Mietzins gesamtschuldnerisch haften, wie dies beispielsweise bei Wohngemeinschaften der Fall ist.

66. Ein Mietverhältnis liegt auch deshalb nicht vor, weil dem Benutzer weder ein Abwehrrecht gegen den unbefugten Gebrauch Dritter gewährt wird, noch kann er die Sache allgemein nutzen; sein Gebrauchsrecht ist allein auf die Möglichkeit der Überfahrt beschränkt.

67. Hauptzweck des „Vertrages" zwischen den Parteien ist auch weniger, daß ein Grundstück genutzt werden soll, es soll vielmehr eine einzige Serviceleistung auf diesem Grundstück in Anspruch genommen werden. Für die Autofahrer ist der kurze Gebrauch des Grundstücks eher nebensächlich, ihnen kommt es vor allem darauf an, schnell und sicher ihr Fahrtziel zu erreichen.

68. Nicht gefolgt werden kann dem Vorbringen der irischen Regierung, die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b aufgeführten Tätigkeiten zeigten, daß der Begriff der Vermietung weit gefaßt werden könne. Die genannten Beispiele sind keine „weit gefaßten" Mietverhältnisse. Sie mögen besondere Mietverhältnisse sein; sie weichen aber nicht entscheidend von den Kriterien des allgemeinen Mietbegriffes ab. Selbst wenn dies der Fall sein sollte, könnten daraus nicht die von Irland im Hinblick auf die Steuerbefreiung gemachten Schlüsse gezogen werden. Die vier „Sondermietverhältnisse" sind nicht deshalb erwähnt, um zu zeigen, daß der Vermietungsbegriff weit gefaßt werden kann, sondern weil sie — als „Ausnahme von der Ausnahme" der Steuerbefreiung der Vermietung — der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen. Gerade weil die Vermietung — als Ausnahme von der Regel — nicht mehrwertsteuerpflichtig ist, ist der Begriff der Vermietung wie in den Nummern 61 und 62 ausgeführt, eng auszulegen.

69. Eine mehrwertsteuerfreie Vermietung von Grundstücken kommt daher im vorliegenden Fall nicht in Betracht.

d) (Hilfsweise) Zur Frage der Wettbewerbsverzerrungen

70. Nach Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 2 gelten Staaten, Gemeinden und Einrichtungen des öffentlichen Rechts selbst für Leistungen, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbringen, dann als

Steuerpflichtige, wenn ihre Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Dieser Unterfall bräuchte aufgrund der vorstehenden Ausführungen nicht geprüft zu werden, da von einer nicht-hoheitlichen Tätigkeit ausgegangen werden muß. Die Prüfung erfolgt daher nur hilfsweise.

71. Eine Wettbewerbsverzerrung im vorgenannten Sinn würde dann vorliegen, wenn die nicht-steuerpflichtige staatliche Einrichtung hinsichtlich einer gleichen Leistung mit einem steuerpflichtigen Privaten konkurrieren würde und deshalb ihre Dienstleistung wegen der Steuerbefreiung billiger anbieten könnte. Bei der Zurverfügungstellung einer Verkehrsinfrastruktur der vorliegenden Art gibt es jedoch keine privatrechtlich einzuordnende Konkurrenz, so daß es auch keinen Wettbewerb geben kann.

72. Die von der Kommission genannten Beispiele der Wettbewerbsverzerrungen sind hier nicht stichhaltig. Zum einen ist der Anwendungsbereich der Richtlinie — ausweislich mehrerer Bestimmungen — auf inländische Vorgänge beschränkt. Eine Verletzung der Pflicht zur Gleichbehandlung mit Inländern ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich. Zum anderen beruhen die erwähnten Verzerrungsfälle — Unmöglichkeit des Vorsteuerabzugs einerseits bzw. Kostenvergünstigung andererseits — nicht auf der Nichtbesteuerung bzw. der Steuerpflicht, sondern auf der falschen Rechtsanwendung. Nach Klärung durch die Rechtsprechung werden die Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuer sicher in gleicher Weise erheben. (Gleiches wird dann auch für die Zahlungen zu den Eigenmitteln gelten.) Folgte man im übrigen dem Vortrag der Kommission, wären die Wettbewerbsverzerrungen gegenüber den Ländern am größten, in denen überhaupt keine Straßenmaut erhoben wird.

73. Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des Artikels 4 Absatz 5 Unterabsatz 2, die eine Behandlung als Steuerpflichtiger begründen würden, liegen also nicht vor. Jedoch kommt es darauf — wie in den Nummern 37 bis 68 ausgeführt — nicht an. Im vorliegenden Fall ist eine der Mehrwertsteuer zu unterwerfende Leistung gegeben, da es sich bei der Erhebung der Maut nicht um eine hoheitliche Tätigkeit handelt.

e) Zwischenergebnis

74. Irland hat daher gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen, indem die Maut für die Benutzung der Brücken entgegen den Artikeln 2 und 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht der Mehrwertsteuer unterworfen wurden.

2. *Eigenmittel*

75. Gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1553/89 wird die Grundlage für die Mehrwertsteuereigenmittel anhand der steuerbaren Umsätze im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie festgelegt. Die jeweiligen Eigenmittelbeiträge ergeben sich dann aus der Anwendung eines festgesetzten einheitlichen Satzes auf dieser Grundlage.

76. Da im vorliegenden Fall von Steuerpflichtigen Leistungen erbracht wurden, hätte die Maut der Mehrwertsteuer unterworfen werden müssen. Da dies jedoch nicht geschehen ist, konnten die entsprechenden Beträge nicht zur Festsetzung der Grundlage für die Mehrwertsteuereigenmittel herangezogen werden.

77. Somit liegt ein Verstoß gegen die Gemeinschaftsbestimmungen über die Erhebung der Eigenmittel aus der Mehrwertsteuer vor. Es ist dabei unerheblich, ob — wie von der irischen Regierung vorgetragen — die Neuberechnung der Eigenmittelbeiträge zu einem finanziellen Ungleichgewicht der Gemeinschaft führen würde. Nach den einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften ist allein entscheidend, daß diese Eigenmittel zunächst anhand der richtigen Grundlage ermittelt werden und die entsprechenden Forderungen (des Mitgliedstaats) gegenüber dem Steuerpflichtigen festgestellt werden. Es ist daher die Pflicht der Mitgliedstaaten, die erforderlichen Berechnungen vorzunehmen, das Ergebnis der Kommission mitzuteilen und dementsprechend die fälligen Mittel zu leisten.

78. Der geltend gemachte Zinsanspruch ergibt sich aus Artikel 11 der Verordnung Nr. 1552/89, wonach bei verspäteter Gutschrift der Eigenmittelbeiträge Verzugszinsen zu zahlen sind. Es kommt dabei nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht auf den Grund der Verspätung an. [19]

3. *Zeitliche Beschränkung der Wirkungen des Urteils*

79. Nachdem festgestellt wurde, daß Irland gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, könnte fraglich sein, ob die Kommission auch berechtigt ist, die daraus resultierenden Ansprüche gegen Irland für die gesamte in Frage kommende Zeit durchzusetzen.

80. Kennzeichnend für das Vertragsverletzungsverfahren ist zunächst, daß der Mitgliedstaat bei einer begründeten Klage alle Maßnahmen zu ergreifen hat, um die Vertragsverletzung zu beseitigen. Dagegen kann der Gerichtshof, da es sich insoweit um ein Feststellungsurteil handelt, nicht die

19 — Urteil vom 22. Februar 1989 in der Rechtssache 54/87 (Kommission/Italien, Slg. 1989, 385, Randnr. 12).

Verpflichtung des beklagten Staates aussprechen, den Verstoß abzustellen oder die angegriffene Maßnahme aufzuheben bzw. zu ändern.

81. Folglich ist der Gerichtshof nicht befugt, Irland förmlich zur Beseitigung des rechtswidrigen Zustands bezüglich der Mehrwertsteuer-Erhebung zu verurteilen. Allerdings kann der Gerichtshof im Vertragsverletzungsverfahren die Pflicht Irlands zur Beseitigung des vertragswidrigen Zustands näher erörtern.

82. Es ist daher zu prüfen, wie sich die Pflicht Irlands zur Beseitigung des Vertragsverstoßes konkret darstellt und welche Rolle dabei die lange Verfahrensdauer spielt.

83. Da die Kommission nach den Artikeln 155 (jetzt Artikel 221 EG) und 169 EG-Vertrag jeden ihr bekannt gewordenen Vertragsverstoß zu verfolgen hat, besteht eine prinzipielle Verfolgungspflicht. Sie verfügt jedoch insbesondere in bezug auf den Zeitpunkt und die Bedingungen, zu denen sie die einzelnen Verfahrensabschnitte nach Artikel 169 durchführt, über einen gewissen Beurteilungsspielraum. Auch bei einer grundsätzlichen Verfolgungspflicht sollte die Kommission jedoch immer bemüht sein, die Mitgliedstaaten auf dem üblichen Wege zur Wiederherstellung eines vertragskonformen Zustandes zu veranlassen. Der frühestmögliche Zeitpunkt für die Erhebung der Klage liegt nach Ablauf der Frist, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme angegeben wurde. Eine zeitliche Obergrenze für die Anrufung des Gerichtshofes besteht grundsätzlich nicht. [20] Es liegt daher im Ermessen der Kommission, wann sie im Anschluß an die mit Gründen versehene Stellungnahme nach Ablauf der gesetzten Frist Klage erhebt. [21] Für extreme Ausnahmefälle, in denen die Kommission mit der Klage sehr lange wartet und auch sonst keine weiteren Schritte gegenüber dem Mitgliedstaat einleitet, ist der Einwand einer *Verwirkung* des Klagerechts, der die Zulässigkeit der Klage betreffen würde, aber nicht völlig auszuschließen. [22] Die Rechtsprechung des Gerichtshofes geht jedoch dahin, eine Verwirkung des Klagerechts der Kommission abzulehnen. [23]

84. Eine *Verjährung* der Ansprüche der Gemeinschaften kommt im vorliegenden Fall ebenfalls nicht in Betracht. Zum einen bestehen keine gemeinschaftsrechtlichen Verjährungsvorschriften, die anwendbar wären, und zum anderen ist auch eine sinngemäße Anwendung der mitgliedstaatlichen Regelungen hinsichtlich der Verjährung von Steuerschulden nicht möglich. Eine Verjährungsfrist muß, um ihrer Funktion gerecht werden zu können, im voraus festgelegt sein. Sie muß, da es sich um eine Einrede handelt, geltend gemacht werden, was im vorliegenden Fall aber nicht geschehen ist. Da insoweit auch nichts vorgetragen wurde, braucht dieser Punkt nicht weiter geprüft zu werden. Im

20 — Urteil vom 14. Dezember 1971 in der Rechtssache 7/71 (Kommission/Frankreich, Slg. 1971, 1003, Randnrn. 5 und 6).

21 — Urteile vom 1. Juni 1994 in der Rechtssache C-317/92 (Kommission/Deutschland, Slg. 1994, I-2039, Randnr. 4) und vom 10. Mai 1995 in der Rechtssache C-422/92 (Kommission/Deutschland, Slg. 1995, I-1097, Randnr. 18 mit weiteren Nachweisen).

22 — Urteil vom 16. Mai 1991 in der Rechtssache C-96/89 (Kommission/Niederlande, Slg. 1991, I-2461, Randnrn. 15 und 16).

23 — A. a. O., Fußnoten 21 und 22.

übrigen könnte im Rahmen der Vertragsverletzungsklage auch nicht auf die Leistung der Mittel direkt geklagt werden.

85. Die Ansprüche der Gemeinschaften auf Zahlung der Eigenmittelbeiträge könnten jedoch *verfristet* sein.

86. Aus Gründen der Rechtssicherheit könnte es vorliegend geboten sein, die zeitliche Wirkung der Feststellung einer Vertragsverletzung im Hinblick auf die Berichtigung der Jahresübersichten [24] zeitlich zu beschränken. Die Möglichkeit eines Rückgriffs auf den Grundsatz der Rechtssicherheit in Ermangelung einer Verjährungsregelung hat der Gerichtshof bereits in seiner Rechtsprechung anerkannt. [25]

87. Zwar sieht der Vertrag eine zeitliche Begrenzung der Wirkung von Urteilen im Vertragsverletzungsverfahren nicht ausdrücklich vor. Dies ist auch nicht notwendig, weil ein Urteil im Vertragsverletzungsverfahren durch den feststellenden Charakter im Regelfall auf die (künftige) Behebung eines vertragswidrigen Zustandes abzielt. Dieser Verfahrenstyp betrifft nicht die Wirksamkeit einer Einzelfallentscheidung wie die Nichtigkeitsklage, für die eine Beschränkung der zeitlichen Wirkung in Artikel 174 Absatz 2 (jetzt Artikel 231 EG) vorgesehen ist. Die Vertragsverletzungsklage hat regelmäßig auch nicht die Durchsetzung von Schadensersatzansprüchen in einem Einzelfall zum Ziel, wie sie Gegenstand der Verjährungsregelung in Artikel 43 der Satzung des Gerichtshofes sind. Vielmehr hat ein Vertragsverletzungsverfahren eine grundsätzliche Feststellung über den Regelungsgehalt des Gemeinschaftsrechts zum Gegenstand. Es liegt im Interesse der Rechtssicherheit, wenn der Gerichtshof bei einem Streit zwischen der Kommission und einem Mitgliedstaat über diesen Regelungsgehalt eine Feststellung trifft. Der bloße Zeitablauf seit Abschluß des Vorverfahrens mindert dieses Interesse grundsätzlich nicht. Sollten Ereignisse während dieser Zeitspanne das Feststellungsinteresse mindern, so würde dies möglicherweise zur Unzulässigkeit der Klage führen, aber nicht den Feststellungsanspruch als solchen beeinträchtigen, dessen Durchsetzung jederzeit erneut gerichtlich beantragt werden könnte.

88. Vorliegend knüpft an die Feststellung der Vertragsverletzung jedoch zugleich ein Zahlungsanspruch der Gemeinschaften gegen die beklagten Mitgliedstaaten an. Die damit verbundenen finanziellen Folgen erfordern auch im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit besondere Überlegungen.

89. Gegen eine zeitliche Begrenzung spricht zwar zunächst, daß der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung betont, „daß im Fall von Vorschriften, die finanzielle Konsequenzen haben können, das Gebot der

24 — Gemäß Artikel 7 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1553/89 übermitteln die Mitgliedstaaten der Kommission vor dem 31. Juli eine Übersicht, aus der der Gesamtbetrag der für das vorhergehende Kalenderjahr berechneten Grundlage der Mehrwertsteuereigenmittel hervorgeht.

25 — Urteil vom 14. Juli 1972 in der Rechtssache 57/69 (ACNA/Kommission, Slg. 1972, 933, Randnrn. 33/36).

Eindeutigkeit und Vorhersehbarkeit in besonderem Maße gilt".[26] Eine Abwägung von Gesichtspunkten der Rechtssicherheit mindert die Eindeutigkeit und Vorhersehbarkeit. Demgegenüber ist jedoch festzustellen, daß die erhebliche Verzögerung der Einleitung der gerichtlichen Phase des Vertragsverletzungsverfahrens seitens der Kommission gleichfalls nicht mit dem Gebot der Eindeutigkeit und der Vorhersehbarkeit vereinbar ist.

90. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes darf ein Streit zwischen der Kommission und einem Mitgliedstaat über die zu erhebenden Eigenmittel auch nicht dazu führen, daß das finanzielle Gleichgewicht der Gemeinschaft beeinträchtigt wird.[27] Vorliegend könnte eine zeitliche Begrenzung der Berichtigung dazu führen, daß einige Mitgliedstaaten gemäß dem Gemeinschaftsrecht Mittel an die Gemeinschaft abführten, während andere davon befreit würden. Insofern ist jedoch festzustellen, daß die Mitgliedstaaten, welche die entsprechende Mehrwertsteuer erhoben und demgemäß einen Anteil abführten, nicht benachteiligt sind. Ihnen verbleibt schließlich ein den abführenden Anteil übersteigender Mehrwertsteueranteil.

91. Dagegen scheidet eine Nacherhebung der Mehrwertsteuer für Straßennutzungsgebühren praktisch und wohl auch rechtlich aus. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wäre in einem Fall wie dem vorliegenden auch nach mitgliedstaatlichem Recht eine Nacherhebung von Mehrwertsteuern ausgeschlossen. Ganz abgesehen davon, wären auch die praktischen Folgen einer Nacherhebung von Umsatzsteuern für den geschäftlichen Verkehr unangemessen, da die möglicherweise zu ermittelnden Steuerschuldner regelmäßig nicht diejenigen sind, welche die Steuern mit den Preisen zu bezahlen haben.

92. Lediglich die Mitgliedstaaten, die bereits Nachzahlungen leisteten, ohne zuvor entsprechende Mehrwertsteuern erhoben zu haben, wären benachteiligt. Es ist jedoch davon auszugehen, daß solche Zahlungen unter Vorbehalt einer entsprechenden Berichtigung der Jahresübersicht erfolgten. Wenn diese ausgeschlossen ist, können die betroffenen Mitgliedstaaten ihre Nachzahlungen zurückfordern.

93. Der Ausschlußfrist des Artikels 9 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1553/89 ist zu entnehmen, daß das Risiko der Mitgliedstaaten, aus Unkenntnis nicht erhobene Mehrwertsteueranteile abzuführen, wohl vier Haushaltsjahre nicht übersteigen soll. Andererseits sind die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht mehr schutzwürdig, wenn sie vor Ablauf der Frist von einer eindeutigen Beanstandung der Kommission Kenntnis erlangen. Es liegt in der Verantwortung des betroffenen Mitgliedstaats, wenn er einer Beanstandung der Kommission nicht Folge leistet und z. B. die Erhebung von Mehrwertsteuern generell unterläßt. In Kenntnis der Beanstandung kann er grundsätzlich beurteilen, welche Ver-

26 — Urteil vom 13. März 1990 in der Rechtssache C-30/89 (Kommission/Frankreich, Slg. 1990, I-691, Randnr. 22 mit weiteren Nachweisen).

27 — Urteil in der Rechtssache C-96/89 (zitiert in Fußnote 21, Randnr. 37).

pflichtungen sich aus den Mehrwertsteuerrichtlinien ergeben und dementsprechend handeln.

94. Streiten die Mitgliedstaaten aber auf der Grundlage vertretbarer Auffassungen mit der Kommission darüber, ob bestimmte Umsätze der Mehrwertsteuer zu unterwerfen sind oder nicht, so kann die praktische Ausgestaltung des Berichtigungsverfahrens und insbesondere seine Anwendung durch die Kommission im vorliegenden Fall zu unangemessenen Folgen führen. Da die Gemeinschaft als Rechtsgemeinschaft verfaßt ist, haben die Mitgliedstaaten grundsätzlich ein Recht darauf, daß ein Streit über den Regelungsgehalt der Mehrwertsteuerrichtlinien in angemessener Frist vor dem Gerichtshof ausgetragen und von diesem entschieden wird.

95. Hinzu kommt, daß die Mitgliedstaaten die Frage nicht selbst zur Klärung bringen können, wenn das Vertragsverletzungsverfahren wie vorliegend im vorgerichtlichen Stadium verharrt. Die Kommission ist nicht zur Klageerhebung verpflichtet, und eine mit Gründen versehene Stellungnahme kann der Mitgliedstaat nicht angreifen. Gemeinsam könnten diese Faktoren einen Anreiz schaffen, das Vertragsverletzungsverfahren zu umgehen. Im übrigen widerspräche ein solches Verhalten der Kommission dem Geist des Berichtigungsverfahrens.

96. Im Verhältnis der Kommission zum Mitgliedstaat ist davon auszugehen, daß die vergangenen Haushaltsjahre abgeschlossen sind und eine Berichtigung nicht mehr erfolgen würde.

97. Zunächst ist fraglich, auf welchen Zeitraum sich die Klage der Kommission bezieht. Der Klageantrag ist lediglich auf Feststellung des Verstoßes gerichtet, ohne selbst einen bestimmten Zeitraum anzugeben. Zur Auslegung des Klageantrags ist auf den erkennbaren Zweck des Rechtsschutzbegehrens abzustellen, d. h., das Klageziel ist entsprechend der Klagebegründung zu ermitteln.

98. Aus dem zu den Akten gereichten Mahnschreiben der Kommission vom 20. April 1988 ergibt sich, daß sich die Vorwürfe der Kommission auf den Zeitraum ab 1984 bis zur Beendigung der gerügten Verstöße beziehen. Es ist daher davon auszugehen, daß auch im Rahmen der Klage auf diese Periode abgestellt wird. Auch wenn die Kommission nach Beendigung des Vorverfahrens bis zur Klageerhebung keine weiteren Schritte bezüglich der Folgejahre unternahm, ist davon auszugehen, daß sie eine Beendigung der Verstöße mit entsprechenden Wirkungen für die Folgezeit erreichen wollte. Es ist daher zu untersuchen, inwieweit die Haushaltsjahre ab 1984 abgeschlossen sind und die entsprechenden Jahresübersichten nicht mehr berichtigt werden können.

99. Artikel 9 Absatz 2 erster Halbsatz der Verordnung Nr. 1553/89 bestimmt, daß nach dem 31. Juli des vierten Jahres, das auf ein Haushaltsjahr folgt (das entspricht 43 Monaten), die Jahresübersicht nicht mehr berichtigt werden kann. Die Jahresübersicht des Haushaltsjahr 1984 könnte demzufolge nach dem 31. Juli 1988 nicht mehr berichtigt werden. Für die Folgejahre gilt eine entsprechende Berechnung. Eine Erhebung der Eigenmittel wäre somit für die Kommission nicht mehr möglich gewesen.

100. Allerdings ist fraglich, wie die Ausnahmeregelung des Artikels 9 Absatz 2 zweiter Halbsatz zu verstehen ist. Dort heißt es zur Jahresübersicht, die nicht mehr berichtigt werden kann: „ ... hiervon ausgenommen sind die vor diesem Termin von der Kommission oder von dem betreffenden Mitgliedstaat mitgeteilten Punkte." Für die Haushaltsjahre 1984 bis 1990 wurden die auch dieser Klage zugrunde liegenden Probleme und unterschiedlichen Rechtsauffassungen mit Irland erörtert.

101. Es spricht viel dafür, Artikel 9 Absatz 2 zweiter Halbsatz so auszulegen, daß eine Ausnahme von der 43-Monats-Ausschlußfrist nur dann möglich sein soll, wenn sich die Beteiligten in der Folgezeit weiterhin bemüht haben, die aufgeworfenen Probleme zu lösen. Kommt es aber zu einem längeren nicht gerechtfertigten Stillstand des Verfahrens, so wäre es sinn- und zweckwidrig, diese Vorschrift weiterhin anzuwenden. Im vorliegenden Fall fand jedoch in den Jahren von 1990 bis 1997 zwischen den Beteiligten wohl kein weiterer, ausreichender Dialog statt, der zu einer Lösung der Probleme hätte führen können. Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage ausgeführt, sie habe die betreffenden Mitgliedstaaten regelmäßig auf die Eigenmittelproblematik hingewiesen und auch bezüglich der Frage der Erhebung der Mehrwertsteuer habe ein fortdauernder Dialog mit den Mitgliedstaaten bestanden. [28] Dies kann jedoch nicht als ausreichend dafür angesehen werden, daß eine gütliche Einigung hätte erreicht werden können. Eine solche war aufgrund der Standpunkte der Parteien nicht mehr möglich. Es ist auch zu bedenken, daß wegen des sich aus der Rechtslage ergebenden „entweder—oder" eine Kompromißlösung ebenfalls nicht möglich gewesen wäre.

102. Wenn es das Ziel dieser Vorschrift ist, bei komplexen Sachverhalten und umfangreichen Problemen eine Fristverlängerung zu gewähren, so muß auch erkennbar sein, daß sich die Beteiligten um eine Lösung bemühen. Andernfalls könnte die Kommission die 43-Monats-Frist nach Halbsatz 1 dadurch umgehen, daß sie regelmäßig die Jahresübersichten der Mitgliedstaaten beanstanden würde. Sie hätte dann auf unbegrenzte Zeit die Möglichkeit, die Sachverhalte zu prüfen und den Abschluß der Haushaltsjahre auf einen unbestimmten Zeitpunkt zu verschieben. Dies wäre jedoch weder aus wirtschaftlichen Gründen wünschenswert noch mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar. Die Kommission könnte, ohne daß sie dies rechtfertigen müßte, die Voraussetzungen gemäß Halbsatz 1 umgehen, nach dem der Stichtag für den Abschluß der Jahresübersichten der 31. Juli des vierten Jahres ist, das auf ein Haushaltsjahr folgt.

28 — Das Vereinigte Königreich und Griechenland haben in der mündlichen Verhandlung bestritten, daß ein Dialog mit der Kommission stattgefunden habe.

103. Da es sich bei der Vorschrift des Artikels 9 Absatz 2 nicht um eine Verjährungsvorschrift handelt, ist es unbedenklich, wenn der Mitgliedstaat nicht die Einrede der Verjährung erhoben hat. Einer Verjährung unterliegen nur Ansprüche. Artikel 9 Absatz 2 gewährt aber keinen Anspruch, sondern regelt nur die Fristen für die Berichtigung der Jahresübersichten.

104. Diese Überlegungen erlauben die Annahme, daß bei Irland während der langen Zeit zwischen dem Abschluß des Vorverfahrens und der Klageerhebung ein schutzwürdiges Vertrauen erwuchs, daß sich die Kommission an die Fristen des Berichtigungsverfahrens halten würde.

105. Auch wenn man der Auffassung sein sollte, schon das Vorverfahren habe eine fristunterbrechende Wirkung gehabt, so kann diese Unterbrechung ebenfalls nicht über die genannte 43-Monats-Frist ausgedehnt werden. Da zwischen dem letzten Schriftwechsel im Vorverfahren und der Klageerhebung mehr als vier Jahre — nämlich sieben Jahre — liegen, käme auch eine eventuell mögliche Fristunterbrechung durch das Vorverfahren nicht mehr zum Tragen.

106. Wegen des Vertrauensschutzes und dem allgemeinen Gedanken der Verfristung in Verbindung mit der 43-Monats-Ausschlußfrist der Berichtigungsmöglichkeit, ist daher die Erhebung der Beiträge zu den Eigenmitteln auf die vier Jahre vor der Klageerhebung zu beschränken. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, da die Klage der Kommission am 21. Oktober 1997 beim Gerichtshof eingegangen ist, daß die Haushaltsjahre ab 1994 noch nicht abgeschlossen sind und eine Berichtigung weiterhin möglich ist. [29]

107. Da der Anspruch auf Zahlung der Beiträge zu den Eigenmitteln als solcher nicht Gegenstand des Klageantrags war, sondern sich mittelbar aus der Vertragsverletzung ergibt, war trotz der teilweisen Verfristung — was mittelbar einem teilweisen Obsiegen Irlands gleichkommt — die Klage insoweit nicht im übrigen abzuweisen. Entsprechendes gilt auch für die Entscheidung über die Kosten.

VI — Kosten

108. Gemäß Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Die Kommission hat beantragt, Irland die Kosten aufzuerlegen. Auch wenn der Anspruch auf Zahlung der Beiträge zu

29 — Zur Berechnung siehe Nr. 98.

den Eigenmitteln teilweise verfristet ist, hat dies keine Auswirkungen auf die Kostenverteilung, da dieser Anspruch nur eine Folgewirkung der festgestellten Vertragsverletzung ist, der nicht mit der vorliegenden Klage geltend gemacht werden kann. Streitgegenstand ist im vorliegenden Fall nur die Feststellung des vertragswidrigen Verhaltens. Da Irland diesbezüglich im wesentlichen mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

VII — Ergebnis

109. Aus den vorstehenden Gründen wird daher vorgeschlagen, wie folgt zu entscheiden:

1. Irland hat gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen, indem es die Maut für die Benutzung der bestehenden Mautstraßen und Mautbrücken in Irland unter Verstoß gegen die Artikel 2 und 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 nicht der Mehrwertsteuer unterworfen und als Folge davon der Kommission nicht die entsprechenden Beiträge zu den Eigenmitteln nebst Verzugszinsen zur Verfügung gestellt hat, wobei eine nachträgliche Erhebung der Eigenmittel und die Geltendmachung von Verzugszinsen durch die Kommission nur ab dem Haushaltsjahr 1994 möglich sind.

2. Irland trägt die Kosten des Verfahrens.