

**Downloaded via the EU tax law app / web**

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

12. Dezember 2013(\*)

„Gerichtlicher Rechtsschutz – Grundsatz der Effektivität – Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes – Rückzahlung zu Unrecht gezahlter Beträge – Rechtsbehelfe – Nationale Rechtsvorschriften – Ohne Vorankündigung und rückwirkend eingeführte Verkürzung der Frist für die Einlegung von Rechtsbehelfen“

In der Rechtssache C-362/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Supreme Court of the United Kingdom (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 25. Juli 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 30. Juli 2012, in dem Verfahren

**Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation**

gegen

**Commissioners of Inland Revenue,**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, der Richter C. G. Fernlund (Berichterstatter) und A. Ó Caoimh, der Richterinnen C. Toader und des Richters E. Jarašiūnas,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 26. Juni 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, vertreten durch G. Aaronson, QC, im Beistand von P. Freund und P. Farmer, Barristers, beauftragt von S. Whitehead, Solicitor,
  - der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch H. Walker als Bevollmächtigte im Beistand von D. Ewart, QC, und K. Bacon, Barrister,
  - der spanischen Regierung, vertreten durch A. Rubio González als Bevollmächtigte,
  - der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und W. Mölls als Bevollmächtigte,
- nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 5. September 2013

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Grundsätze der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (im Folgenden: Test Claimants) einerseits und den Commissioners of Inland Revenue (im Folgenden: Commissioners) sowie den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs andererseits wegen der Rechtsbehelfe, die den Steuerpflichtigen für die Rückforderung von Beträgen offenstehen, die im Hinblick auf Steuern, die mit der Niederlassungsfreiheit und dem freien Kapitalverkehr für unvereinbar erklärt worden waren, zu Unrecht gezahlt worden waren.

## **Rechtlicher Rahmen**

3 Zum für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt sah das englische Recht für die Rückforderung von unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobener Körperschaftsteuer zwei Rechtsbehelfe nach dem „Common Law“ vor.

4 Beim ersten Rechtsbehelf, der vom House of Lords in seinem Urteil vom 20. Juli 1992, Woolwich Equitable Building Society/Inland Revenue Commissioners ([1993], AC 70), anerkannt wurde, handelt es sich um eine Klage auf Rückzahlung rechtswidrig erhobener Abgaben (im Folgenden: Woolwich-Klage).

5 Nach Section 5 des Limitation Act 1980 (Verjährungsgesetz von 1980) beträgt die Verjährungsfrist für diese Klage sechs Jahre ab Entstehen des Anspruchs.

6 Der zweite Rechtsbehelf, der im Urteil des House of Lords vom 29. Oktober 1998, Kleinwort Benson/Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349), anerkannt wurde, erlaubt die Erstattung von aufgrund eines Rechtsirrtums geleisteten Zahlungen (im Folgenden: Kleinwort?Benson?Klage).

7 Nach Section 32(1)(c) des Limitation Act 1980 beträgt die Verjährungsfrist für diese Art von Rechtsbehelf sechs Jahre ab dem Zeitpunkt, zu dem der Kläger Kenntnis von dem Rechtsirrtum erlangt hat oder bei angemessener Sorgfalt hätte erlangen können.

8 Seit den späten 90er Jahren wurden bestimmte Vorschriften des Körperschaftsteuerrechts für im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit und dem freien Kapitalverkehr beanstandet.

9 Dem Gerichtshof wurde daher in der Rechtssache, in der das Urteil vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C?397/98 und C?410/98, Slg. 2001, I?1727), ergangen ist, ein Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt. In seinem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass bestimmte Aspekte der im Vereinigten Königreich im Zeitraum von 1973 bis 1999 angewandten Körperschaftsteuervorauszahlung (advance corporation tax, im Folgenden: ACT) mit der Niederlassungsfreiheit und dem freien Kapitalverkehr unvereinbar sind.

10 Im Rahmen späterer Verfahren im Zusammenhang mit denselben steuerrechtlichen Bestimmungen hat der High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, im Urteil vom 18. Juli 2003, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners ([2003] 4 All ER 645), erstmals festgestellt, dass für die Erstattung von aufgrund eines Rechtsirrtums gezahlter Steuer die Kleinwort?Benson?Klage erhoben werden könne. Bis zu diesem Zeitpunkt war ein solcher

Rechtsbehelf gegen die Steuerverwaltung nicht zulässig.

11 Der High Court of Justice entschied daher, dass für solche Ansprüche die Verjährungsfrist nach Section 32(1)(c) des Limitation Act 1980 gelte, d. h. sechs Jahre ab dem Zeitpunkt, zu dem der Kläger Kenntnis von dem Irrtum erlangt habe oder bei angemessener Sorgfalt hätte erlangen können.

12 Am 8. September 2003 machte die Regierung des Vereinigten Königreichs einen Gesetzesentwurf über Klagen zur Rückforderung von aufgrund eines Rechtsirrtums gezahlten Steuern bekannt. Dieser Entwurf führte zur Section 320 des am 24. Juni 2004 erlassenen Finance Act 2004 (Finanzgesetz von 2004) (im Folgenden: Section 320).

13 Section 320 bestimmt:

„Section 32(1)(c) des Limitation Act 1980 ... (verlängerte Frist für die Erhebung von Klagen im Fall von Irrtümern) findet keine Anwendung auf Rechtsirrtümer im Zusammenhang mit Steuerangelegenheiten, für deren Regelung und Abwicklung die Commissioners of Inland Revenue zuständig sind.

Diese Subsection gilt für Klagen, die am oder nach dem 8. September 2003 erhoben werden. “

14 Mit Urteil vom 4. Februar 2005 hob der Court of Appeal (England & Wales) das Urteil des High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners, auf. Das Urteil des Court of Appeal wiederum wurde am 25. Oktober 2006 vom House of Lords aufgehoben. Das House of Lords stellte das Urteil des High Court wieder her und bestätigte, dass die Steuerpflichtigen für die Rückforderung der zu Unrecht gezahlten Steuer sowohl die Woolwich-Klage wegen zu Unrecht vereinnahmter Steuer mit einer Verjährungsfrist von sechs Jahren ab dem Zeitpunkt der Zahlung der Steuer als auch die Kleinwort-Benson-Klage wegen eines Rechtsirrtums mit einer Verjährungsfrist von sechs Jahren ab dem Zeitpunkt, zu dem der Kläger Kenntnis von dem Rechtsirrtum erlangt hat oder bei angemessener Sorgfalt hätte erlangen können, erheben könnten.

15 Im Anschluss an das Urteil des House of Lords vom 25. Oktober 2006 ersuchte die Regierung des Vereinigten Königreichs den Gerichtshof in der Rechtssache, in der das Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753), ergangen war, um Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung mit dem Ziel einer zeitlichen Begrenzung der Wirkungen des Urteils. Am 6. Dezember 2006 lehnte der Gerichtshof diesen Antrag ab.

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

16 Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht im Rahmen einer Sammelklage, die von Test Claimants vor den Gerichten des Vereinigten Königreichs erhoben wurde. Es schließt sich an zwei frühere Ersuchen an, die zu dem genannten Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation und zum Urteil vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11), geführt haben und die Frage betrafen, ob die steuerliche Behandlung von Dividenden, die an im Vereinigten Königreich ansässige Muttergesellschaften durch nicht in diesem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaften ausgeschüttet werden, möglicherweise mit den Grundfreiheiten des AEU-Vertrags, insbesondere mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV und dem freien Kapitalverkehr nach Art. 63 AEUV, unvereinbar ist.

17 In den vom Supreme Court of the United Kingdom als Musterverfahren für das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen ausgewählten Rechtssachen geht es um von den Mitgliedern der

Unternehmensgruppe Aegis (im Folgenden: Aegis) erhobene Klagen auf Erstattung der zu Unrecht gezahlten ACT. Sie betreffen die Erstattung von Zahlungen, die bereits mehr als sechs Jahre vor der Klageerhebung durch Aegis geleistet worden waren.

18 Nach Erlass des Urteils Metallgesellschaft u. a. sowie des Urteils des High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners, erhob Aegis am 8. September 2003 eine Kleinwort-Benson-Klage wegen Erstattung der im Zeitraum von 1973 bis 1999 zu Unrecht gezahlten ACT-Beträge.

19 Nach Section 32(1)(c) des Limitation Act 1980 begann die Verjährungsfrist für diese Klage ab der Kenntniserlangung von dem der Steuerzahlung zugrunde liegenden Rechtsirrtum zu laufen. Im vorliegenden Fall war dies der Zeitpunkt, zu dem das Urteil Metallgesellschaft u. a. verkündet wurde, also der 8. März 2001.

20 Section 320 hat zur Folge, dass die in Section 32(1)(c) des Limitation Act 1980 vorgesehene längere Verjährungsfrist nicht für Verfahren zur Erstattung von aufgrund eines Rechtsirrtums gezahlten Beträgen gilt, wenn die Klage eine in die Zuständigkeit der Commissioners fallende Steuerangelegenheit betrifft. Die am 24. Juni 2004 erlassene Section 320 ist rückwirkend zum 8. September 2003 in Kraft getreten. Dies ist der Tag, an dem der Entwurf dieser Bestimmung bekannt gegeben und die Klage von Aegis eingereicht wurde.

21 Mit ihrem Rechtsbehelf zum vorliegenden Gericht machte Aegis geltend, aus dem Urteil vom 11. Juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Slg. 2002, I-6325), gehe hervor, dass Section 320 den unionsrechtlichen Grundsätzen der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes widerspreche.

22 Nach Auffassung von Aegis ergibt sich der Verstoß gegen diese Grundsätze aus der Tatsache, dass ihr durch den mit Section 320 ohne Vorankündigung und rückwirkend eingeführten Ausschluss der für eine Kleinwort-Benson-Klage geltenden Verjährungsfrist im Fall von Klagen, die auf einen Rechtsirrtum im Zusammenhang mit einer in die Zuständigkeit der Commissioners fallenden Steuerangelegenheit beruhten, die Möglichkeit genommen worden sei, eine Klage zu erheben, die anderenfalls fristgerecht erhoben worden wäre. Dadurch sei die Ausübung der ihr nach dem Unionsrecht zustehenden Rechte übermäßig erschwert oder sogar unmöglich gemacht worden.

23 Die Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs machten geltend, das Unionsrecht verlange lediglich, dass für die Geltendmachung unionsrechtlicher Ansprüche ein effektiver Rechtsbehelf zur Verfügung stehe. Dieses Erfordernis sei bei einer Woolwich-Klage erfüllt. Wenn eine solche Klage weiterhin zur Verfügung stehe, sei es unerheblich, dass durch Section 320 die längere Verjährungsfrist für einen alternativen Rechtsbehelf nach nationalem Recht abgeschafft worden sei, um die Frist an die Verjährungsfrist für eine Woolwich-Klage anzugleichen.

24 Da der Supreme Court of the United Kingdom an der Vereinbarkeit von Section 320 mit dem Unionsrecht zweifelt, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Wenn ein Steuerpflichtiger nach dem Recht eines Mitgliedstaats zwischen zwei alternativen Vorgehensweisen wählen kann, um eine Erstattung von Steuern geltend zu machen, die unter Verstoß gegen die Art. 49 und 63 AEUV erhoben wurden, und für eine dieser Vorgehensweisen eine längere Verjährungsfrist gilt, ist es dann mit den Grundsätzen der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar, dass dieser Mitgliedstaat Rechtsvorschriften erlässt, die die längere Verjährungsfrist ohne Vorankündigung und rückwirkend

auf das Datum der öffentlichen Bekanntmachung der geplanten neuen Rechtsvorschriften verkürzen?

2. Macht es für die Antwort auf Frage 1 einen Unterschied, ob zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige seinen Anspruch aufgrund der Vorgehensweise geltend gemacht hat, für die die längere Verjährungsfrist galt, die Verfügbarkeit der Vorgehensweise nach nationalem Recht i) erst kurz zuvor und ii) von einem Untergericht anerkannt worden war und erst später endgültig von der höchsten gerichtlichen Instanz bestätigt wurde?

## **Zu den Vorlagefragen**

### *Zur ersten Frage*

25 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob in einer Situation, in der die Steuerpflichtigen nach dem nationalen Recht zwischen zwei möglichen Rechtsbehelfen wegen Erstattung einer unter Verstoß gegen das Unionsrecht gezahlten Steuer wählen können, von denen einer der beiden einer längeren Verjährungsfrist unterliegt, die Grundsätze der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer nationalen Rechtsvorschrift entgegenstehen, die diese Verjährungsfrist ohne Vorankündigung und rückwirkend verkürzt.

26 Dazu vertritt die Regierung des Vereinigten Königreichs die Auffassung, es sei nach dem Unionsrecht nicht erforderlich, dass vom nationalen Recht vorgesehene zusätzliche Rechtsbehelfe zur Rückforderung zu viel gezahlter Steuern für sich genommen dem Grundsatz der Effektivität genügen. Insbesondere seien die sich aus dem Urteil Marks & Spencer ergebenden Grundsätze nicht auf das Ausgangsverfahren anwendbar. Der Ausschluss der für eine Kleinwort?Benson?Klage geltenden Verjährungsfrist bei Rechtsbehelfen, die auf einen Rechtsirrtum im Zusammenhang mit einer Steuerangelegenheit gestützt seien, lasse die Verjährungsfrist für die Woolwich?Klage unberührt, die als solche mit dem Grundsatz der Effektivität vereinbar sei und die Aegis jederzeit für die Rückforderung unionsrechtswidrig erhobener Steuern habe erheben können.

27 Weiter führt die Regierung des Vereinigten Königreichs aus, dass erst mit dem Urteil des House of Lords vom 25. Oktober 2006, also erst nach der Klageerhebung durch Aegis, sicher festgestanden habe, dass die Möglichkeit zur Rückforderung von aufgrund eines Rechtsirrtums erhobenen Steuern bestehe. In einer solchen Situation habe von einer verständigen Person nicht erwartet werden können, dass sie die zu Unrecht gezahlten Beträge zurückfordere, indem sie sich auf die für die Kleinwort?Benson?Klage geltende längere Verjährungsfrist stütze. Somit sei nicht gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verstoßen worden.

28 Die Kommission ist dagegen der Ansicht, dass zwischen dem Ausgangsverfahren und der Rechtssache, in der das Urteil Marks & Spencer ergangen sei, große Ähnlichkeit bestehe. Auch wenn die Woolwich?Klage als solche einen effektiven Rechtsbehelf darstelle, bedeute das doch nicht, dass die Kleinwort?Benson?Klage ohne Vorankündigung habe abgeschafft werden können.

29 Nach Auffassung der Kommission hätten, auch wenn zum für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt die Möglichkeit einer Kleinwort-Benson-Klage in Steuerangelegenheiten Anlass zu Diskussionen geboten habe, die Steuerpflichtigen aber vernünftigerweise davon ausgehen können, dass eine solche Klage im Fall eines Rechtsirrtums allgemein zur Verfügung stehe und folglich auch in Steuerangelegenheiten erhoben werden könne. Somit verstoße Section 320 sowohl gegen den Grundsatz der Effektivität als auch gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Um diesen Grundsätzen zu genügen, hätte eine angemessene Frist zwischen der Bekanntgabe des Entwurfs von Section 320 und deren Inkrafttreten bedurft, um etwaigen Klägern die Geltendmachung ihrer Ansprüche zu ermöglichen.

#### Zum Grundsatz der Effektivität

30 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung das Recht auf Erstattung von Steuern, die ein Mitgliedstaat unionsrechtswidrig erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte darstellt, die dem Steuerpflichtigen aus den Bestimmungen des Unionsrechts in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Der Mitgliedstaat ist also grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zu erstatten (vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, Littlewoods Retail u. a., C?591/10, Randnr. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 In Ermangelung einer Unionsregelung zur Erstattung zu Unrecht erhobener nationaler Steuer sind nach dem Grundsatz der Verfahrenautonomie der Mitgliedstaaten jeweils nach deren innerstaatlichem Recht die zuständigen Gerichte zu bestimmen und die Verfahrensmodalitäten für Klagen zu regeln, die den Schutz der dem Steuerpflichtigen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, wobei die Mitgliedstaaten allerdings für den wirksamen Schutz dieser Rechte in jedem Einzelfall verantwortlich sind (vgl. Urteil vom 27. Juni 2013, Agroconsulting?04, C?93/12, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Die Verfahrensmodalitäten für Klagen, die den Schutz der den Steuerpflichtigen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, dürfen nicht weniger günstig ausgestaltet sein als die für entsprechende innerstaatliche Klagen (Grundsatz der Äquivalenz) und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der Effektivität) (vgl. u. a. Urteil vom 18. März 2010, Alassini u. a., C?317/08 bis C?320/08, Slg. 2010, I?2213, Randnr. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Urteil Agroconsulting?04, Randnr. 36).

33 Zum Effektivitätsgrundsatz hat der Gerichtshof entschieden, dass die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Steuerpflichtigen und die Behörde schützt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Solche Fristen sind nämlich nicht geeignet, die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren. Um aber ihren Zweck, nämlich die Gewährleistung der Rechtssicherheit, zu erfüllen, muss eine Verjährungsfrist im Voraus festgelegt werden (Urteil Marks & Spencer, Randnrn. 35 und 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 In Bezug auf zu Unrecht gezahlte nationale Steuern hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine nationale Ausschlussfrist von drei Jahren, die mit dem Zeitpunkt der fraglichen Zahlung beginnt, angemessen ist (vgl. Urteile vom 17. November 1998, Aprile, C?228/96, Slg. 1998, I?7141, Randnr. 19, und vom 24. September 2002, Grundig Italiana, C?255/00, Slg. 2002, I?8003, Randnr. 34). Somit ist eine Verjährungsfrist von sechs Jahren, wie sie für Woolwich-Klagen gilt und die mit dem Zeitpunkt der Zahlung der nicht geschuldeten Steuern beginnt, als solche angemessen.

35 Der Effektivitätsgrundsatz verbietet eine rückwirkende Anwendung einer neuen, kürzeren Frist, die gegebenenfalls für den Abgabepflichtigen restriktiver als die vorher angewandte ist, nicht vollständig, soweit diese Anwendung Klagen auf Erstattung unionsrechtswidriger nationaler Steuern betrifft, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Frist noch nicht anhängig waren, sich jedoch auf Beträge beziehen, die während der Anwendung der alten Frist gezahlt worden waren (Urteil Grundig Italiana, Randnr. 35).

36 Da sich die Modalitäten der Erstattung der rechtsgrundlos erhobenen nationalen Steuern nach nationalem Recht richten, richtet sich die Frage der Möglichkeit einer rückwirkenden Anwendung derartiger Modalitäten ebenfalls nach diesem Recht, solange diese rückwirkende Anwendung die Wahrung des Effektivitätsgrundsatzes nicht beeinträchtigt (Urteil Grundig Italiana, Randnr. 36).

37 Wie jedoch der Gerichtshof in Randnr. 38 des Urteils Marks & Spencer entschieden hat, steht der Grundsatz der Effektivität zwar einer nationalen Regelung nicht entgegen, die die Frist verkürzt, in der die Erstattung von unter Verstoß gegen das Unionsrecht gezahlten Beträgen gefordert werden kann, doch gilt dies unter der Voraussetzung, dass nicht nur die neu festgesetzte Frist angemessen ist, sondern auch die neue Regelung eine Übergangsregelung enthält, die dem Steuerpflichtigen eine Frist einräumt, die ausreicht, um nach Erlass der Regelung die Erstattungsansprüche geltend zu machen, die er unter der alten Regelung hätte geltend machen können. Eine solche Übergangsregelung ist erforderlich, wenn die sofortige Anwendung einer kürzeren Verjährungsfrist als der bis dahin geltenden auf diese Ansprüche manchen Personen rückwirkend ihren Erstattungsanspruch nähme oder ihnen zu wenig Zeit für seine Geltendmachung ließe.

38 Folglich steht der Grundsatz der Effektivität einer nationalen Regelung entgegen, die rückwirkend und ohne Übergangsregelung die Frist verkürzt, innerhalb deren die Erstattung von unionsrechtswidrig gezahlten Beträgen gefordert werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil Marks & Spencer, Randnr. 47).

39 Die Tatsache, dass dem Steuerpflichtigen in der Rechtssache, in der das Urteil Marks & Spencer ergangen ist, nur ein Rechtsbehelf zur Verfügung stand, während er im Ausgangsverfahren über zwei Rechtsbehelfe verfügte, kann unter Umständen wie denen, die dem vorliegenden Gericht vorgetragen wurden, zu keinem anderen Ergebnis führen.

40 Im vorliegenden Fall sind die Rechte, die den Steuerpflichtigen nach ihrem nationalen Recht vor der fraglichen Gesetzesänderung verliehen worden sind, und die Folgen einer solchen Änderung für die Ausübung des ihnen nach dem Unionsrecht zustehenden Erstattungsanspruchs zu prüfen.

41 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht hervor, dass die Steuerpflichtigen bis zum Erlass von Section 320 die Möglichkeit hatten eine auf einen Rechtsirrtum gestützte Klage in Form einer Kleinwort-Benson-Klage wegen Erstattung zu Unrecht gezahlter Steuern innerhalb eines Zeitraums von sechs Jahren ab Kenntniserlangung von dem der Zahlung der Steuer

zugrunde liegenden Irrtum zu erheben. Durch den Erlass von Section 320 wurde den Steuerpflichtigen diese Möglichkeit rückwirkend und ohne Übergangsregelung genommen, da nach dieser Bestimmung die längere Frist für einen Rechtsbehelf im Fall eines Rechtsirrtums keine Anwendung findet, wenn es um einen Rechtsirrtum im Zusammenhang mit einer in die Zuständigkeit der Commissioners fallenden Steuerangelegenheit geht. Die Erstattung der nicht geschuldeten Beträge konnte also nur noch für den Zeitraum von 1997 bis 1999 gefordert werden.

42 Zwar steht der Grundsatz der Effektivität einer nationalen Rechtsvorschrift nicht entgegen, die die Frist verkürzt, in der die Rückzahlung der nicht geschuldeten Beträge gefordert werden kann, und eine mit dem Zeitpunkt der Zahlung der nicht geschuldeten Steuern beginnende Verjährungsfrist von sechs Jahren erscheint – wie aus Randnr. 34 des vorliegenden Urteils hervorgeht – als solche angemessen, doch muss die neue Regelung gemäß der in Randnr. 37 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Rechtsprechung auch eine Übergangsregelung vorsehen, die dem Steuerpflichtigen eine angemessene Frist nach dem Erlass dieser Regelung einräumt, um die Ansprüche geltend zu machen, die er unter der alten Regelung hätte geltend machen können.

43 Eine nationale Rechtsvorschrift wie die im Ausgangsverfahren fragliche, die den Zeitraum, in dem Klagen auf Erstattung nicht geschuldeter Beträge erhoben werden können, von sechs Jahren ab Kenntniserlangung von dem der Zahlung der nicht geschuldeten Steuer zugrunde liegenden Irrtum auf sechs Jahre ab Zahlung der Steuer verkürzt und vorsieht, dass dies unmittelbar für alle Klagen gilt, die nach dem Erlass dieser Vorschrift erhoben werden, sowie für alle Klagen, die zwischen dem Erlass der Vorschrift und einem früheren Zeitpunkt – im vorliegenden Fall dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Entwurfs dieser Vorschrift, der gleichzeitig der Zeitpunkt ihres Inkrafttretens ist – erhoben wurden, genügt nicht den Anforderungen einer Übergangsregelung. Eine solche Vorschrift macht die Ausübung des Anspruchs auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Steuern, den der Steuerpflichtige zuvor hatte, praktisch unmöglich. Folglich ist eine nationale Rechtsvorschrift wie die im Ausgangsverfahren fragliche nicht mit dem Grundsatz der Effektivität vereinbar.

#### Zu den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes

44 Nach ständiger Rechtsprechung gebietet der Grundsatz der Rechtssicherheit, von dem sich der Grundsatz des Vertrauensschutzes ableitet, dass eine nationale Regelung, die nachteilige Folgen für Einzelne hat, klar und bestimmt und ihre Anwendung für den Steuerpflichtigen voraussehbar sein muss (vgl. u. a. Urteil vom 7. Juni 2005, VEMW u. a., C?17/03, Slg. 2005, I?4983, Randnr. 80). Wie in Randnr. 33 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, muss eine Verjährungsfrist, um ihren Zweck, nämlich die Gewährleistung der Rechtssicherheit, zu erfüllen, im Voraus festgelegt sein.

45 Außerdem steht nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Grundsatz des Vertrauensschutzes einer Änderung des nationalen Rechts entgegen, durch die einem Steuerpflichtigen rückwirkend der ihm vor dieser Änderung zustehende Anspruch auf Erstattung von Steuern genommen wird, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben wurden (vgl. in diesem Sinne Urteil Marks & Spencer, Randnr. 46).

46 Wie aus Randnr. 41 des vorliegenden Urteils hervorgeht, hatten die Steuerpflichtigen vor dem Erlass von Section 320 das Recht, für die Rückforderung zu Unrecht gezahlter Steuern vor den nationalen Gerichten eine Kleinwort?Benson?Klage zu erheben, und konnten erwarten, dass von diesen Gerichten über die Frage, ob die Klage begründet sei, entschieden werde.

47 Durch den Erlass von Section 320 wurde den Steuerpflichtigen dieses Recht rückwirkend und ohne Übergangsregelung genommen. Die Vorschrift hat somit eine Änderung herbeigeführt,

die die Situation der Steuerpflichtigen verschlechtert hat, ohne dass sie sich darauf hätten vorbereiten können.

48 Folglich verstößt eine solche Gesetzesänderung gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes.

49 Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist auf die erste Frage zu antworten, dass in einer Situation, in der die Steuerpflichtigen nach dem nationalen Recht zwischen zwei möglichen Rechtsbehelfen wegen Erstattung einer unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuer wählen können, von denen einer der beiden einer längeren Verjährungsfrist unterliegt, die Grundsätze der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer nationalen Rechtsvorschrift entgegenstehen, die diese Verjährungsfrist ohne Vorankündigung und rückwirkend verkürzt.

#### *Zur zweiten Vorlagefrage*

50 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es für die Antwort auf Frage 1 von Bedeutung ist, wenn zum Zeitpunkt der Klageerhebung durch den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, den Rechtsbehelf mit der längeren Verjährungsfrist einzulegen, erst kurz zuvor von einem Untergericht anerkannt worden war und erst später endgültig von der höchsten gerichtlichen Instanz bestätigt wurde.

51 Solche Umstände sind unerheblich. Wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, kommt es allein darauf an, dass die Steuerpflichtigen zum für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt nach nationalem Recht das Recht hatten, eine auf einen derartigen Rechtsbehelf gestützte Klage auf Rückzahlung zu Unrecht gezahlter Beträge zu erheben.

52 Folglich ist auf die zweite Frage zu antworten, dass es für die Antwort auf Frage 1 ohne Bedeutung ist, wenn zum Zeitpunkt der Klageerhebung durch den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, den Rechtsbehelf mit der längeren Verjährungsfrist einzulegen, erst kurz zuvor von einem Untergericht anerkannt worden war und erst später endgültig von der höchsten gerichtlichen Instanz bestätigt wurde.

#### **Kosten**

53 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

**1. In einer Situation, in der die Steuerpflichtigen nach dem nationalen Recht zwischen zwei möglichen Rechtsbehelfen wegen Erstattung einer unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuer wählen können, von denen einer der beiden einer längeren Verjährungsfrist unterliegt, stehen die Grundsätze der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer nationalen Rechtsvorschrift entgegen, die diese Verjährungsfrist ohne Vorankündigung und rückwirkend verkürzt.**

**2. Für die Antwort auf Frage 1 ist es ohne Bedeutung, wenn zum Zeitpunkt der Klageerhebung durch den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, den Rechtsbehelf mit der längeren Verjährungsfrist einzulegen, erst kurz zuvor von einem Untergericht anerkannt worden war und erst später endgültig von der höchsten gerichtlichen Instanz bestätigt wurde.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Englisch.