

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
11. Juni 1998 *

In der Rechtssache C-361/96

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Finanzgericht
Köln in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises

gegen

Bundesamt für Finanzen

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 3
Buchstabe a der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember
1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die
Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im
Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Gulmann sowie der Richter
M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida (Berichterstatter), D. A. O. Edward und
J. -P. Puissochet,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: G. Cosmas

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, vertreten durch B. Hense, Mitglied des Vorstands der C & L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, und K. P. Karig, Leiter der Steuerabteilung der C & L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, Frankfurt/Main,
- der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat Ernst Röder, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigten,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater Jürgen Grunwald als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, vertreten durch H. Morin-Hauser, Steuerberaterin bei der C & L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, der deutschen Regierung, vertreten durch E. Röder, und der Kommission, vertreten durch J. Grunwald, in der Sitzung vom 15. Januar 1998,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Februar 1998,

folgendes

Urteil

- 1 Das Finanzgericht Köln hat mit Beschluß vom 29. August 1996, beim Gerichtshof eingegangen am 12. November 1996, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11; im folgenden: Achte Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises und dem Bundesamt für Finanzen darüber, ob für die Klägerin des Ausgangsverfahrens die Möglichkeit besteht, ihren Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer durch Vorlage einer Zweitschrift des Originals der Rechnung nachzuweisen, dessen Abhandenkommen von ihr nicht zu vertreten ist.

Die Achte Richtlinie

- 3 Artikel 2 der Achten Richtlinie bestimmt:

„Jeder Mitgliedstaat erstattet einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten

Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Buchstabe b) bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden.“

4 Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie lautet:

„Um die Erstattung zu erhalten, muß ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt,

a) bei der in Artikel 9 bezeichneten zuständigen Behörde nach dem in Anhang A aufgeführten Muster einen Antrag stellen, dem die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen sind. Die Mitgliedstaaten stellen den Antragstellern eine Erläuterung zur Verfügung, die auf jeden Fall die Mindestinformationen laut Anhang C enthalten muß.“

5 Anhang C der Achten Richtlinie trägt den Titel „Verzeichnis der Mindestinformationen, die in die Erläuterung aufzunehmen sind“ und bestimmt unter Buchstabe H:

„Dem Antrag sind die Originale der Rechnungen bzw. Einfuhrdokumente beizufügen, auf denen die Beträge der Mehrwertsteuerbelastung des Antragstellers aufgeführt sind.“

- 6 Artikel 7 Absätze 3 und 4 der Achten Richtlinie schließlich bestimmt folgendes:

„(3) Die in Artikel 9 Absatz 1 genannte zuständige Behörde versieht jede Rechnung und jedes Einfuhrdokument mit ihrem Sichtvermerk, damit diese nicht für einen weiteren Antrag dienen können, und gibt sie dem Steuerpflichtigen binnen einem Monat zurück.

(4) Der Bescheid über die Erstattungsanträge muß binnen sechs Monaten zugestellt werden, nachdem diese mit allen in dieser Richtlinie zur Stützung des Antrags vorgeschriebenen Dokumenten der in Absatz 3 genannten zuständigen Behörde eingereicht worden sind ...“

Das deutsche Recht

- 7 § 18 Absatz 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vom 26. November 1979 bestimmt:

„Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens kann der Bundesminister der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge (§ 15) an nicht im Erhebungsgebiet ansässige Unternehmer, abweichend von § 16 und von den Absätzen 1 bis 4, in einem besonderen Verfahren regeln. Dabei kann angeordnet werden, daß der Unternehmer die Vergütung selbst zu berechnen hat ...“

- 8 Das besondere Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer ist in der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) vom 21. Dezember 1979 geregelt. § 61 Absatz 1 UStDV 1980 bestimmt:

„Der Unternehmer hat die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem Bundesamt für Finanzen oder bei dem nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 des Finanzverwaltungsgesetzes zuständigen Finanzamt zu beantragen. Der Antrag ist binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist. In dem Antrag hat der Unternehmer die Vergütung selbst zu berechnen. Der Antrag gilt als Verzicht im Sinne des § 19 Abs. 2 des Gesetzes. Dem Vergütungsantrag sind die Rechnungen und Einfuhrbelege im Original beizufügen.“

- 9 Außerdem enthält § 163 Absatz 1 der Abgabenordnung (AO) vom 16. März 1976 folgende Regelung:

„Steuern können niedriger festgesetzt werden, und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, daß einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden. Die Entscheidung über die abweichende Festsetzung kann mit der Steuerfestsetzung verbunden werden.“

10 § 155 Absatz 6 AO bestimmt:

„Die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften sind auf die Festsetzung einer Steuervergütung sinngemäß anzuwenden.“

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

- 11 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in Frankreich. Sie schloß im Januar 1989 mit der Union Deutsche Lebensmittelwerke GmbH (im folgenden: U-GmbH) eine Vereinbarung, in der sie sich im Zusammenhang mit der Auflösung eines Händlervertrags zur Zahlung von 3 500 000 DM zuzüglich 490 000 DM Umsatzsteuer verpflichtete.
- 12 Das Original der von der U-GmbH ausgestellten Rechnung ging gemäß dem unbestrittenen Vortrag der Klägerin auf dem Postweg verloren, nachdem sie es an eine Anwaltskanzlei abgesandt hatte, die von ihr beauftragt war, die Erstattung der Umsatzsteuer beim Beklagten zu beantragen.
- 13 Die Klägerin ließ sich daraufhin von der U-GmbH eine Zweitschrift der Rechnung ausstellen und beantragte beim Beklagten unter Vorlage dieses Dokuments die Erstattung der Umsatzsteuer. Der Beklagte lehnte diesen Antrag mit seinem Erstattungsbescheid vom 4. März 1993 ab. Die Klägerin erhob gegen diese Entscheidung Klage vor dem Finanzgericht Köln, das die Klage mit Urteil vom 3. Juli 1996 als unbegründet abwies. Die Klägerin legte gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof ein, bei dem die Rechtssache gegenwärtig anhängig ist.

- 14 Bereits vor Abschluß des den Vergütungsbescheid betreffenden Klageverfahrens hatte die Klägerin beim Beklagten beantragt, die begehrte Vergütung im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Absatz 1 AO festzusetzen. Der Beklagte lehnte auch diesen Antrag mit seinem Erstattungsbescheid vom 4. März 1993 ab, da dem Vergütungsantrag gemäß § 61 Absatz 1 UStDV die Rechnung im Original beizufügen sei. Die von der Klägerin eingelegte Beschwerde wurde vom Bundesministerium der Finanzen am 7. Juni 1994 ebenfalls zurückgewiesen.
- 15 Die Klägerin erhob wegen der Weigerung des Beklagten, die begehrte Vergütung im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Absatz 1 AO festzusetzen, Klage vor dem Finanzgericht. Sie trug vor, § 61 Absatz 1 Satz 5 UStDV diene der Verhinderung einer Mehrfachvergütung von Umsatzsteuer. Eine solche sei im Streitfall indessen schon deshalb ausgeschlossen, weil das Original der Rechnung zweifelsfrei nicht verwendet worden sei, um eine Vergütung der Umsatzsteuer zu erwirken. Der Beklagte könne nämlich ohne weiteres feststellen, daß der Finanzverwaltung für denselben Vorgang kein zweiter Erstattungsantrag vorgelegt worden sei, denn ein derartiger Antrag müsse gemäß § 61 Absatz 1 Satz 1 UStDV „bei dem Bundesamt für Finanzen oder bei dem nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 des Finanzverwaltungsgesetzes zuständigen Finanzamt“ gestellt werden. Auch in Zukunft könne das Original nicht mehr zur Erstattung der Umsatzsteuer verwendet werden, da die in § 61 Absatz 1 Satz 2 UStDV festgelegte Antragsfrist abgelaufen sei, wonach der Antrag binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres hätte gestellt werden müssen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden sei. Demgemäß bestehe keine Gefahr, daß die Berücksichtigung der Zweitschrift zu einer zweimaligen Umsatzsteuervergütung führe.
- 16 Nach Ansicht der Klägerin würde unter diesen Umständen eine strikte Anwendung des § 61 Absatz 1 Satz 5 UStDV zu einer übermäßigen Härte führen, die im Wege einer Billigkeitsmaßnahme korrigiert werden müsse. Außerdem würde eine strikte Anwendung des § 61 Absatz 1 Satz 5 UStDV auch gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Umsatzsteuer verstoßen.

- 17 Der Beklagte vertritt die Auffassung, eine aus Billigkeitsgründen auf eine Zweitschrift gestützte Vergütung der Vorsteuer widerspreche dem Willen des Verordnungsgebers. Außerdem ergebe sich aus § 61 Absatz 1 Satz 5 UStDV, daß nur bei Vorlage der Originalrechnung eine Mehrfachvergütung der Umsatzsteuer mit Sicherheit ausgeschlossen werden könne. Zudem entspreche § 61 Absatz 1 Satz 5 UStDV dem Artikel 3 der Achten Richtlinie.
- 18 Das Finanzgericht weist im übrigen darauf hin, daß das Bundesministerium der Finanzen seine ablehnende Entscheidung damit begründet habe, daß Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie in keinem Fall — nicht einmal aus Billigkeitsgründen, wenn das Abhandenkommen des Originalbelegs von dem die Vergütung beantragenden Steuerpflichtigen nicht zu vertreten sei — eine Ausnahme von der Verpflichtung zulasse, dem Erstattungsantrag die Rechnung im Original beizufügen.
- 19 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, daß bei einer am Wortlaut orientierten Auslegung von Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie die Vorlage der Originalbelege eine unbedingte Notwendigkeit sei, von der unter keinen Umständen abgesehen werden dürfe. Eine solche Auslegung stünde mit dem Zweck des Artikels 3 Buchstabe a in Einklang, der darin bestehe, eine mißbräuchliche Erschleichung mehrfacher Umsatzsteuervergütungen zu verhindern. Diese Gefahr sei dann um so nachhaltiger, wenn ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Unternehmer einen Erstattungsantrag stelle. Die Verpflichtung der zuständigen Behörde, gemäß Artikel 7 Absatz 3 der Achten Richtlinie jede Rechnung und jedes Einfuhrdokument mit ihrem Sichtvermerk zu versehen, damit diese nicht für einen weiteren Antrag dienen können, und die in Artikel 7 Absatz 4 festgelegte Verpflichtung, über den Erstattungsantrag binnen sechs Monaten nach Vorlage der vorgeschriebenen Unterlagen zu entscheiden, lege die Annahme nahe, daß das Erstattungsverfahren bewußt als vereinfachtes Verfahren konzipiert worden sei, in dem der Aspekt der zügigen und sicheren Handhabung mehr Gewicht habe als derjenige eines materiell zutreffenden Ergebnisses.
- 20 Das vorlegende Gericht wirft indes die Frage auf, ob eine solche Auslegung des Artikels 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie nicht insofern gegen den in der zweiten Begründungserwägung dieser Richtlinie enthaltenen Grundsatz der Neutralität

der Umsatzsteuer und gegen das sowohl in Artikel 95 EG-Vertrag als auch in der fünften Begründungserwägung der Richtlinie festgelegte Diskriminierungsverbot verstoßen würde, als ein in Deutschland ansässiger Unternehmer, der eine Rechnung im Original erhalten und in der Folge ohne eigenes Verschulden verloren habe, unter Vorlage einer Zweitschrift oder einer Ablichtung die Vorsteuer abziehen und so in den Genuß einer Billigkeitsregelung auf der Grundlage des aus der Zweitschrift oder der Ablichtung ersichtlichen Betrages kommen könne.

- 21 Nach Auffassung des Finanzgerichts ist Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie deshalb möglicherweise dahin auszulegen, daß er lediglich einen Mindeststandard für die Gewährung eines Anspruchs auf Umsatzsteuererstattung statuieren, den Mitgliedstaaten dabei jedoch in bezug auf die Anspruchsvoraussetzungen und insbesondere die Nachweismöglichkeiten einen Spielraum offenlasse, oder daß er im Regelfall zwar die Vorlage der Originalbelege vorsehe, den Mitgliedstaaten jedoch zugestehe, in außergewöhnlichen Situationen Ausnahmen zuzulassen, insbesondere dann, wenn — wie im vorliegenden Fall — das Abhandenkommen des Originalbelegs von dem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer nicht zu vertreten sei, oder aber daß der Artikel die Berücksichtigung von Zweitschriften vorsehe, wenn — wie im vorliegenden Fall — ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Unternehmer durch die Weigerung, solche Zweitschriften zu berücksichtigen, gegenüber einem im Inland ansässigen Unternehmer schlechter gestellt würde.
- 22 Das vorliegende Gericht erklärt, der vorliegende Rechtsstreit stehe in einem engen inhaltlichen Zusammenhang mit der in der seinerzeit beim Gerichtshof anhängigen Rechtssache C-85/95 (Reisdorf, Slg. 1996, I-6257) aufgeworfenen Frage, ob der Vorsteuerabzug eines im Inland ansässigen Unternehmers vom Besitz der Originalrechnung abhängige oder nicht.
- 23 Daher hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Hindert Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern vom 6. Dezember 1979 (Achte Richtlinie) die Mitgliedstaaten, in ihrem nationalen Recht die Möglich-

keit vorzusehen, daß ein in Artikel 2 der Richtlinie genannter Steuerpflichtiger bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen einer Rechnung oder eines Einfuhrdokuments den Nachweis seiner Erstattungsberechtigung durch Vorlage einer Zweitschrift der Rechnung oder des Einfuhrdokuments führt?

2. Falls die erste Frage zu verneinen ist: Folgt aus dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot und aus dem Prinzip der Neutralität der Umsatzsteuer, daß ein in Artikel 2 der Achten Richtlinie genannter Steuerpflichtiger einen Anspruch darauf hat, bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen der in Artikel 3 Buchstabe a genannten Rechnungen oder Einfuhrdokumente den Nachweis seiner Erstattungsberechtigung durch Vorlage einer Zweitschrift der Rechnung oder des Einfuhrdokuments führen zu können?

Zur ersten Frage

- 24 Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie bestimmt ausdrücklich, daß jeder nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige zum Erhalt der Erstattung „einen Antrag stellen [muß], dem die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen sind“. Anhang C der Richtlinie enthält das Verzeichnis der Mindestinformationen, die in die Erläuterung aufzunehmen sind, die die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen für die Beantragung einer Erstattung zur Verfügung stellen, und bestätigt unter Buchstabe H: „Dem Antrag sind die Originale der Rechnungen bzw. Einfuhrdokumente beizufügen, auf denen die Beträge der Mehrwertsteuerbelastung des Antragstellers aufgeführt sind.“
- 25 Die Verpflichtung, dem Erstattungsantrag die Originalrechnung beizufügen, ergibt sich auch aus Artikel 7 Absatz 3 der Achten Richtlinie, wonach die „zuständige Behörde ... jede Rechnung und jedes Einfuhrdokument mit ihrem Sichtvermerk [versieht], damit diese nicht für einen weiteren Antrag dienen können, und ... sie dem Steuerpflichtigen binnen einem Monat zurück[gibt]“.

- 26 Aus den vorgenannten Bestimmungen folgt, daß ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger einem gemäß der Achten Richtlinie gestellten Erstattungsantrag grundsätzlich die Originalrechnungen und Originaleinfuhrdokumente beizufügen hat, aus denen sich die Umsatzsteuerbeträge ergeben, deren Erstattung beantragt wird.
- 27 Die genannten Bestimmungen der Achten Richtlinie weichen von denen der Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a und 22 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) ab; aus diesen Artikeln ergibt sich, wie der Gerichtshof im Urteil Reisdorf in Randnummer 22 entschieden hat, daß die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in der Regel an den Besitz der Originalrechnung oder des Dokuments geknüpft ist, das nach den vom jeweiligen Mitgliedstaat festgelegten Kriterien als an die Stelle der Rechnung tretend betrachtet werden kann.
- 28 Diese Abweichung steht in Einklang mit dem in der sechsten Begründungserwägung der Achten Richtlinie genannten allgemeinen Ziel der Richtlinie, „bestimmte Formen der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung“ zu bekämpfen, sowie mit dem Ziel des Artikels 7 Absatz 3 der Richtlinie, zu verhindern, daß ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer die Rechnung oder das Einfuhrdokument für weitere Erstattungsanträge verwenden kann.
- 29 Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie kann jedoch nicht dahin ausgelegt werden, daß er einem Mitgliedstaat die Möglichkeit verwehrt, einen derartigen Erstattungsantrag in außergewöhnlichen Fällen zuzulassen, in denen der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang zweifelsfrei stattgefunden hat, das Abhandenkommen der Rechnung oder des Einfuhrdokuments vom Steuerpflichtigen nicht zu vertreten ist und in Anbetracht der Umstände feststeht, daß die Gefahr weiterer Erstattungsanträge nicht gegeben ist.

- 30 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes folgt nämlich, daß das abgeleitete Recht die allgemeinen Rechtsgrundsätze und vor allem den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten muß (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Juli 1977 in der Rechtssache 114/76, Bela-Mühle, Slg. 1977, 1211, Randnrn. 5 bis 7). Der Ausschluß der vorgenannten Möglichkeit ist aber in einem solchen außergewöhnlichen Fall nicht erforderlich, um eine Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu verhindern.
- 31 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, daß Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie dahin auszulegen ist, daß er es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, in seinem innerstaatlichen Recht die Möglichkeit vorzusehen, daß ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen einer Rechnung oder eines Einfuhrdokuments den Nachweis seines Erstattungsanspruchs durch Vorlage einer Zweitschrift der Rechnung oder des fraglichen Einfuhrdokuments führt, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, daß weitere Erstattungsanträge gestellt werden.

Zur zweiten Frage

- 32 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob für den Fall, daß ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Möglichkeit hat, bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen der ihm zugegangenen Originalrechnungen den Nachweis seines Anspruchs auf Erstattung der Umsatzsteuer durch Vorlage einer Zweitschrift oder einer Ablichtung der Rechnung zu führen, aus dem Diskriminierungsverbot und dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer folgt, daß diese Möglichkeit auch einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen einzuräumen ist.
- 33 Ein in Deutschland ansässiger Unternehmer, der eine Rechnung im Original erhalten hat, die ihm in der Folge ohne sein Verschulden abhanden gekommen ist, kann dem Vorlagebeschluß zufolge unter Vorlage einer Zweitschrift oder einer Ablichtung der Rechnung die Vorsteuer abziehen und so in den Genuß einer Billigkeitsregelung auf der Grundlage des aus der Zweitschrift oder der Ablichtung ersichtlichen Betrages kommen.

- 34 Außerdem wird in der fünften Begründungserwägung der Achten Richtlinie im Einklang mit Artikel 6 EG-Vertrag ausdrücklich darauf hingewiesen, daß diese Richtlinie „nicht dazu führen [darf], daß die Steuerpflichtigen, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind, unterschiedlich behandelt werden“. Nach ständiger Rechtsprechung kann jedoch eine Diskriminierung nur dann vorliegen, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (vgl. insbes. Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 30).
- 35 Die deutsche Regierung trägt in dieser Hinsicht vor, von der Verpflichtung, dem Erstattungsantrag das Originaldokument beizufügen, könne im Fall eines unverschuldeten Verlustes dieses Dokuments keine Ausnahme gemacht werden, weil bei Anträgen nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger auf Erstattung der Umsatzsteuer die Gefahr von Mißbräuchen bestehe, wenn die Vorlage anderer als der Originaldokumente zugelassen werde; bei diesen Steuerpflichtigen sei im Gegensatz zu im Inland ansässigen Steuerpflichtigen eine Betriebsprüfung durch die Erstattungsbehörde nicht möglich, weil Amtshilfeersuchen zwischen den Mitgliedstaaten regelmäßig langwierig und wenig effektiv seien.
- 36 Derartige Gründe können es jedoch dann nicht rechtfertigen, in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige anders zu behandeln als nicht dort ansässige Steuerpflichtige, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat, wenn das Abhandenkommen der Rechnung oder des Einfuhrdokuments vom Steuerpflichtigen nicht zu vertreten ist und wenn keine Gefahr besteht, daß weitere Erstattungsanträge gestellt werden.
- 37 Da in einem solchen Fall aus dem Diskriminierungsverbot folgt, daß ein nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Möglichkeit haben muß, den Nachweis seines Anspruchs auf Erstattung der Umsatzsteuer durch Vorlage einer Zweitschrift oder einer Ablichtung der Rechnung unter denselben Voraussetzungen wie ein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger zu führen, braucht die zweite Frage nicht im Hinblick auf den Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer geprüft zu werden.

- 38 Die zweite Frage ist somit wie folgt zu beantworten: Hat ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Möglichkeit, bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen der ihm zugegangenen Originalrechnung den Nachweis seines Anspruchs auf Erstattung der Umsatzsteuer durch Vorlage einer Zweitschrift oder einer Ablichtung der Rechnung zu führen, so folgt aus dem Diskriminierungsverbot des Artikels 6 des Vertrages, auf das in der fünften Begründungserwägung der Achten Richtlinie hingewiesen wird, daß diese Möglichkeit auch einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen einzuräumen ist, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, daß weitere Erstattungsanträge gestellt werden.

Kosten

- 39 Die Auslagen der deutschen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht Köln mit Beschluß vom 29. August 1996 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

- 1. Artikel 3 Buchstabe a der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwert-**

steuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige ist dahin auszulegen, daß er es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, in seinem innerstaatlichen Recht die Möglichkeit vorzusehen, daß ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen einer Rechnung oder eines Einfuhrdokuments den Nachweis seines Erstattungsanspruchs durch Vorlage einer Zweitschrift der Rechnung oder des fraglichen Einfuhrdokuments führt, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, daß weitere Erstattungsanträge gestellt werden.

2. Hat ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Möglichkeit, bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen der ihm zugegangenen Originalrechnung den Nachweis seines Anspruchs auf Erstattung der Umsatzsteuer durch Vorlage einer Zweitschrift oder einer Ablichtung der Rechnung zu führen, so folgt aus dem Diskriminierungsverbot des Artikels 6 des Vertrages, auf das in der fünften Begründungserwägung der Achten Richtlinie hingewiesen wird, daß diese Möglichkeit auch einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen einzuräumen ist, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, daß weitere Erstattungsanträge gestellt werden.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Edward

Puissochet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 11. Juni 1998.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

C. Gulmann