



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

2. Mai 2019*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Erstattung der Mehrwertsteuer – Richtlinie 2008/9/EG – Art. 20 – Anforderung zusätzlicher Informationen durch den Mitgliedstaat der Erstattung – Informationen, die innerhalb eines Monats ab Eingang des Informationsersuchens bei dessen Adressaten vorzulegen sind – Rechtsnatur der Frist und Folgen ihrer Nichteinhaltung“

In der Rechtssache C-133/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil, Frankreich) mit Entscheidung vom 14. Februar 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Februar 2018, in dem Verfahren

Sea Chefs Cruise Services GmbH

gegen

Ministre de l'Action et des Comptes publics

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin A. Prechal, der Richter F. Biltgen, J. Malenovský und C. G. Fernlund (Berichterstatter) sowie der Richterin L. S. Rossi,

Generalanwalt: G. Hogan,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Sea Chefs Cruise Services GmbH, vertreten durch D. Martin-Picod, avocate,
- der französischen Regierung, vertreten durch A. Alidière, E. de Moustier und D. Colas als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch N. Gossement und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Französisch.

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 17. Januar 2019
folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. 2008, L 44, S. 23).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Sea Chefs Cruise Services GmbH (im Folgenden: Sea Chefs), einer Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, und dem Ministre de l'Action et des Comptes publics (Minister für staatliches Handeln und öffentliche Haushalte, Frankreich) über dessen Entscheidung, den Antrag von Sea Chefs auf Erstattung der von ihr für das Jahr 2014 entrichteten Mehrwertsteuer abzulehnen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2008/9

- 3 Im zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/9 heißt es:

„Die Regelungen [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. 1979, L 331, S. 11)] sollten hinsichtlich der Frist, innerhalb deren die Entscheidungen über die Erstattungsanträge den Unternehmen mitzuteilen sind, geändert werden. Gleichzeitig sollte vorgesehen werden, dass auch die Unternehmen innerhalb bestimmter Fristen antworten müssen. Außerdem sollte das Verfahren vereinfacht und durch den Einsatz fortschrittlicher Technologien modernisiert werden.“

- 4 Der dritte Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/9 lautet:

„Das neue Verfahren sollte die Stellung der Unternehmen stärken, da die Mitgliedstaaten zur Zahlung von Zinsen verpflichtet sind, falls die Erstattung verspätet erfolgt; zudem wird das Einspruchsrecht der Unternehmen gestärkt.“

- 5 Art. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Diese Richtlinie regelt die Einzelheiten der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß Artikel 170 der Richtlinie 2006/112/EG [des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1)] an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige ...“

- 6 Art. 2 der Richtlinie 2008/9 sieht vor:

„Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

...

5. ‚Antragsteller‘ den nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen, der den Erstattungsantrag stellt.“

7 Art. 3 der Richtlinie bestimmt:

„Diese Richtlinie gilt für jeden nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen, der folgende Voraussetzungen erfüllt:

...“

8 In Art. 5 der Richtlinie heißt es:

„Jeder Mitgliedstaat erstattet einem nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen oder die Einfuhr von Gegenständen in diesen Mitgliedstaat belastet wurden, sofern die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der folgenden Umsätze verwendet werden:

a) in Artikel 169 Buchstaben a und b der Richtlinie 2006/112/EG genannte Umsätze;

...“

9 Art. 7 der Richtlinie 2008/9 lautet:

„Um eine Erstattung von Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat der Erstattung zu erhalten, muss der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige einen elektronischen Erstattungsantrag an diesen Mitgliedstaat richten und diesen in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, über das von letzterem Mitgliedstaat eingerichtete elektronische Portal einreichen.“

10 Art. 8 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Der Erstattungsantrag muss die folgenden Angaben enthalten:

a) Name und vollständige Anschrift des Antragstellers;

b) eine Adresse für die elektronische Kommunikation;

c) eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit des Antragstellers, für die die Gegenstände und Dienstleistungen erworben werden;

d) der Erstattungszeitraum, auf den sich der Antrag bezieht;

e) eine Erklärung des Antragstellers, dass er während des Erstattungszeitraums keine Lieferungen von Gegenständen bewirkt und Dienstleistungen erbracht hat, die als im Mitgliedstaat der Erstattung bewirkt gelten ...

f) die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder Steuerregisternummer des Antragstellers;

g) seine Bankverbindung (inklusive IBAN und BIC).

(2) Neben den in Absatz 1 genannten Angaben sind in dem Erstattungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument folgende Angaben zu machen:

a) Name und vollständige Anschrift des Lieferers oder Dienstleistungserbringers;

- b) außer im Falle der Einfuhr die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Lieferers oder Dienstleistungserbringers oder die ihm vom Mitgliedstaat der Erstattung zugeteilte Steuerregisternummer im Sinne der Artikel 239 und 240 der Richtlinie 2006/112/EG;
- c) außer im Falle der Einfuhr das Präfix des Mitgliedstaats der Erstattung im Sinne des Artikels 215 der Richtlinie 2006/112/EG;
- d) Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments;
- e) Steuerbemessungsgrundlage und Mehrwertsteuerbetrag in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung;
- f) gemäß Artikel 5 und Artikel 6 Absatz 2 [der Richtlinie 2008/9] berechneter Betrag der abziehbaren Mehrwertsteuer in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung;
- g) gegebenenfalls der nach Artikel 6 [dieser Richtlinie] berechnete und als Prozentsatz ausgedrückte Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs;
- h) Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen auf[ge]schlüsselt nach den Kennziffern gemäß Artikel 9 [dieser Richtlinie].“

11 Art. 9 der Richtlinie 2008/9 sieht vor:

„(1) In dem Erstattungsantrag muss die Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen nach folgenden Kennziffern aufgeschlüsselt werden:

...

(2) Der Mitgliedstaat der Erstattung kann vom Antragsteller verlangen, dass er zusätzliche elektronisch verschlüsselte Angaben zu jeder Kennziffer gemäß Absatz 1 vorlegt, sofern dies aufgrund von Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug gemäß der Richtlinie 2006/112/EG, wie diese im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird, oder im Hinblick auf die Anwendung einer vom Mitgliedstaat der Erstattung gemäß den Artikeln 395 oder 396 jener Richtlinie gewährten relevanten Ausnahmeregelung erforderlich ist.“

12 Art. 11 der Richtlinie 2008/9 bestimmt:

„Der Mitgliedstaat der Erstattung kann vom Antragsteller verlangen, eine Beschreibung seiner Geschäftstätigkeit anhand der harmonisierten Codes vorzulegen, die gemäß Artikel 34a Absatz 3 Unterabsatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates [vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (Abl. 2003, L 264, S. 1)] bestimmt werden.“

13 Art. 15 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Der Erstattungsantrag muss dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, spätestens am 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen. Der Erstattungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn der Antragsteller alle in den Artikeln 8, 9 und 11 geforderten Angaben gemacht hat.

...“

14 Art. 19 der Richtlinie lautet:

„(1) Der Mitgliedstaat der Erstattung setzt den Antragsteller auf elektronischem Wege unverzüglich vom Datum des Eingangs des Antrags beim Mitgliedstaat der Erstattung in Kenntnis.

(2) Der Mitgliedstaat der Erstattung teilt dem Antragsteller innerhalb von vier Monaten ab Eingang des Erstattungsantrags in diesem Mitgliedstaat mit, ob er die Erstattung gewährt oder den Erstattungsantrag abweist.“

15 Art. 20 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Ist der Mitgliedstaat der Erstattung der Auffassung, dass er nicht über alle relevanten Informationen für die Entscheidung über eine vollständige oder teilweise Erstattung verfügt, kann er insbesondere beim Antragsteller oder bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller ansässig ist, innerhalb des in Artikel 19 Absatz 2 genannten Viermonatszeitraums elektronisch zusätzliche Informationen anfordern. Werden die zusätzlichen Informationen bei einer anderen Person als dem Antragsteller oder der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats angefordert, soll das Ersuchen nur auf elektronischem Wege ergehen, wenn der Empfänger des Ersuchens über solche Mittel verfügt.

Gegebenenfalls kann der Mitgliedstaat der Erstattung weitere zusätzliche Informationen anfordern.

Die gemäß diesem Absatz angeforderten Informationen können die Einreichung des Originals oder eine Durchschrift der einschlägigen Rechnung oder des einschlägigen Einfuhrdokuments umfassen, wenn der Mitgliedstaat der Erstattung begründete Zweifel am Bestehen einer bestimmten Forderung hat. In diesem Fall gelten die in Artikel 10 genannten Schwellenwerte nicht.

(2) Die gemäß Absatz 1 angeforderten Informationen sind dem Mitgliedstaat der Erstattung innerhalb eines Monats ab Eingang des Informationsersuchens bei dessen Adressaten vorzulegen.“

16 Art. 21 der Richtlinie 2008/9 lautet:

„Fordert der Mitgliedstaat der Erstattung zusätzliche Informationen an, so teilt er dem Antragsteller innerhalb von zwei Monaten ab Eingang der angeforderten Informationen, oder, falls er keine Antwort auf sein Ersuchen erhalten hat, binnen zwei Monaten nach Ablauf der Frist nach Artikel 20 Absatz 2 mit, ob er die Erstattung gewährt oder den Erstattungsantrag abweist. Der Zeitraum, der für die Entscheidung über eine vollständige oder teilweise Erstattung ab Eingang des Erstattungsantrags im Mitgliedstaat der Erstattung zur Verfügung steht, beträgt jedoch auf jeden Fall mindestens sechs Monate.

Wenn der Mitgliedstaat der Erstattung weitere zusätzliche Informationen anfordert, teilt er dem Antragsteller innerhalb von acht Monaten ab Eingang des Erstattungsantrags in diesem Mitgliedstaat die Entscheidung über eine vollständige oder teilweise Erstattung mit.“

17 Art. 23 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Wird der Erstattungsantrag ganz oder teilweise abgewiesen, so teilt der Mitgliedstaat der Erstattung dem Antragsteller gleichzeitig mit seiner Entscheidung die Gründe für die Ablehnung mit.

(2) Der Antragsteller kann bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats der Erstattung Einspruch gegen eine Entscheidung, einen Erstattungsantrag abzuweisen, einlegen, und zwar in den Formen und binnen der Fristen, die für Einsprüche bei Erstattungsanträgen der in diesem Mitgliedstaat ansässigen Personen vorgesehen sind.

Wenn nach dem Recht des Mitgliedstaates der Erstattung das Versäumnis, innerhalb der in dieser Richtlinie festgelegten Fristen eine Entscheidung über den Erstattungsantrag zu treffen, weder als Zustimmung noch als Ablehnung betrachtet wird, müssen jegliche Verwaltungs- oder Rechtsverfahren, die in dieser Situation Steuerpflichtigen, die in diesem Mitgliedstaat ansässig sind, zugänglich sind, entsprechend für den Antragsteller zugänglich sein. Gibt es solche Verfahren nicht, so gilt das Versäumnis, innerhalb der festgelegten Frist eine Entscheidung über den Erstattungsantrag zu treffen, als Ablehnung des Antrags.“

18 Art. 26 der Richtlinie sieht vor:

„Der Mitgliedstaat der Erstattung schuldet dem Antragsteller Zinsen auf den zu erstattenden Betrag, falls die Erstattung nach der in Artikel 22 Absatz 1 genannten Zahlungsfrist erfolgt.

Legt der Antragsteller dem Mitgliedstaat der Erstattung die angeforderten zusätzlichen oder weiteren zusätzlichen Informationen nicht innerhalb der vorgesehenen Fristen vor, so findet Absatz 1 keine Anwendung. ...“

Richtlinie 2006/112/EG

19 Die Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. 2008, L 44, S. 11) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sieht in ihrem Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 vor:

„Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten 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 insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

20 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

21 Art. 169 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Über den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 hinaus hat der Steuerpflichtige das Recht, die in jenem Artikel genannte Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

- a) für seine Umsätze, die sich aus den in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären;
- b) für seine Umsätze, die gemäß den Artikeln 138, 142, 144, 146 bis 149, 151, 152, 153, 156, dem Artikel 157 Absatz 1 Buchstabe b, den Artikeln 158 bis 161 und Artikel 164 befreit sind;
- c) für seine gemäß Artikel 135 Absatz 1 Buchstaben a bis f befreiten Umsätze, wenn der Dienstleistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit Gegenständen zusammenhängen, die zur Ausfuhr aus der Gemeinschaft bestimmt sind.“

22 Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Jeder Steuerpflichtige, der im Sinne des Artikels 1 der [Dreizehnten] Richtlinie 86/560/EWG [des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1986, L 326, S. 40)], des Artikels 2 Nummer 1 und des Artikels 3 der Richtlinie 2008/9/EG und des Artikels 171 der vorliegenden Richtlinie nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er die Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführt, hat Anspruch auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

- a) die in Artikel 169 genannten Umsätze;
- b) die Umsätze, bei denen die Steuer nach den Artikeln 194 bis 197 und 199 lediglich vom Empfänger geschuldet wird.“

23 Art. 171 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Erstattung der Mehrwertsteuer an Steuerpflichtige, die nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, erfolgt nach dem in der Richtlinie 2008/9/EG vorgesehenen Verfahren.“

Französisches Recht

24 Art. 242-0 W in Anhang II des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch), mit dem Art. 20 der Richtlinie 2008/9 in französisches Recht umgesetzt worden ist, bestimmt:

„I. – Die Steuerbehörde kann auf elektronischem Wege innerhalb der in Art. 242-0 V Abs. 2 festgelegten Frist insbesondere beim Antragsteller oder bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats der Europäischen Union, in dem er ansässig ist, zusätzliche Informationen anfordern, wenn sie der Auffassung ist, dass sie nicht über alle für die Entscheidung über den gesamten vom Antragsteller eingereichten Erstattungsantrag oder über einen Teil dieses Antrags erforderlichen Informationen verfügt. Werden die zusätzlichen Informationen bei einer anderen Person als dem Antragsteller oder der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats angefordert, soll das Ersuchen nur auf elektronischem Wege ergehen, wenn der Empfänger des Ersuchens über solche Mittel verfügt.

Gegebenenfalls kann die Steuerbehörde neue zusätzliche Informationen anfordern.

Im Rahmen dieser Ersuchen kann die Steuerbehörde vom Antragsteller die Einreichung des Originals einer Rechnung oder eines Einfuhrdokuments anfordern, wenn sie begründete Zweifel am Bestehen einer bestimmten Forderung oder an ihrer Höhe hat. Das Ersuchen kann sich auf alle Umsätze beziehen, ungeachtet ihrer Höhe.

II. – Die gemäß Abs. 1 angeforderten zusätzlichen Informationen sind innerhalb eines Monats ab Eingang des Informationsersuchens bei dessen Adressaten vorzulegen.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

25 Am 17. September 2015 beantragte Sea Chefs, eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, über das ihr im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung zur Verfügung gestellte elektronische Portal für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2014 die Erstattung eines Mehrwertsteuerguthabens.

- 26 Am 14. Dezember 2015 forderte die französische Steuerverwaltung (im Folgenden: Steuerverwaltung) per E-Mail von Sea Chefs zusätzliche Informationen an. Da Sea Chefs nicht innerhalb der ihr gesetzten Frist von einem Monat antwortete, lehnte die Steuerverwaltung ihren Erstattungsantrag am 29. Januar 2016 ab.
- 27 Sea Chefs hat gegen diese ablehnende Entscheidung Klage vor dem Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil, Frankreich) erhoben. Zur Stützung ihrer Klage hat sie diesem Gericht die von den Steuerbehörden angeforderten zusätzlichen Unterlagen und Informationen vorgelegt.
- 28 Die Steuerverwaltung hält die Klage für unzulässig, weil die Nichteinhaltung der einmonatigen Beantwortungsfrist zur Verfristung des Erstattungsantrags geführt habe, so dass es nicht möglich sei, die Mängel dadurch zu beheben, dass zusätzliche Informationen, die geeignet seien, das Bestehen des Anspruchs auf Mehrwertsteuererstattung zu belegen, unmittelbar dem nationalen Gericht vorgelegt würden.
- 29 Sea Chefs ist der Ansicht, es verstoße gegen den Grundsatz der Mehrwertsteuerneutralität und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wenn ihr eine Mängelbehebung im Rahmen des in Art. 23 der Richtlinie 2008/9 vorgesehenen Verfahrens verwehrt werde.
- 30 Das vorliegende Gericht führt aus, in der Richtlinie 2008/9 sei nicht geregelt, welche Folgen die Nichteinhaltung der Beantwortungsfrist in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie für den Anspruch auf Mehrwertsteuererstattung habe und ob der Steuerpflichtige die Möglichkeit habe, Mängel seines Antrags durch die Vorlage von Beweisen für seinen Erstattungsanspruch vor dem nationalen Gericht zu beheben.
- 31 Unter diesen Umständen hat das Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Bestimmungen von Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 dahin auszulegen, dass mit ihnen eine Ausschlussvorschrift geschaffen wird, die bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger eines Mitgliedstaats, der von einem Mitgliedstaat, in dem er nicht ansässig ist, die Erstattung der Mehrwertsteuer verlangt, Mängel seines Erstattungsantrags nicht vor dem zuständigen Richter beheben kann, wenn er die Frist für die Beantwortung eines Auskunftersuchens der Verwaltung gemäß den Bestimmungen von Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie nicht eingehalten hat, oder vielmehr dahin, dass der Steuerpflichtige im Rahmen des in Art. 23 der Richtlinie vorgesehenen Einspruchsrechts und im Hinblick auf die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit der Mehrwertsteuer Mängel seines Antrags vor dem zuständigen Richter beheben kann?

Zur Vorlagefrage

- 32 Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 dahin auszulegen ist, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Frist von einem Monat, um dem Mitgliedstaat der Erstattung die von ihm angeforderten zusätzlichen Informationen zur Verfügung zu stellen, eine Ausschlussfrist ist, die bedeutet, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Frist überschreitet oder nicht antwortet, die Möglichkeit einbüßt, Mängel seines Erstattungsantrags dadurch zu beheben, dass er unmittelbar vor dem nationalen Gericht zusätzliche Informationen vorlegt, die zum Nachweis der Existenz seines Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer geeignet sind.
- 33 Zum einen ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 170 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit deren Art. 169 und mit den Art. 3 und 5 der Richtlinie 2008/9 jeder Steuerpflichtige, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt oder

mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführt, Anspruch auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer hat, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen entweder für seine Umsätze verwendet werden, die sich aus den in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten, außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkten Tätigkeiten ergeben und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären, oder für die in Art. 169 Buchst. b und c aufgeführten befreiten Umsätze. Zum anderen verweist Art. 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die Modalitäten der Ausübung des Rechts auf Erstattung auf die Richtlinie 2008/9.

- 34 Zum Erstattungsanspruch hat der Gerichtshof bereits klargestellt, dass der Anspruch eines in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen auf die in der Richtlinie 2008/9 geregelte Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer dem mit der Mehrwertsteuerrichtlinie zu seinen Gunsten eingeführten Anspruch auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer entspricht (Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 35 Außerdem hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Erstattungsanspruch ebenso wie das Recht auf Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt, durch das der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet auf diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 37 und 38 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 36 Das Recht auf Vorsteuerabzug, und damit auch der Erstattungsanspruch, ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 37 In Bezug auf die Modalitäten der Ausübung des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer ist zum einen festzustellen, dass in Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 eine Reihe von Verpflichtungen genannt werden, die der in ihren Anwendungsbereich fallende Steuerpflichtige erfüllen muss: Er muss dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, seinen Erstattungsantrag „spätestens“ innerhalb der in dieser Bestimmung genannten Frist vorlegen und alle in den Art. 8, 9 und 11 der Richtlinie geforderten Angaben machen. Zum anderen hat nach Art. 20 der Richtlinie der Mitgliedstaat der Erstattung, wenn er der Auffassung ist, dass er nicht über alle relevanten Informationen für die Entscheidung über eine vollständige oder teilweise Erstattung verfügt, die Möglichkeit, insbesondere beim Steuerpflichtigen oder bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, zusätzliche Informationen anzufordern, die innerhalb eines Monats ab Eingang des Informationsersuchens bei dessen Adressaten vorzulegen sind.
- 38 Zur letztgenannten Vorschrift ist festzustellen, dass allein aus ihrem Wortlaut nicht hervorgeht, ob es sich bei der darin genannten Frist um eine Ausschlussfrist handelt. Aus dem Kontext, in dem sie in der Richtlinie 2008/9 steht, kann jedoch abgeleitet werden, dass sie keinen Ausschlusscharakter hat.
- 39 Der Gerichtshof hat nämlich in Bezug auf die Frist für die Vorlage eines Erstattungsantrags in Art. 7 der Achten Richtlinie 79/1072, in dem bereits das in Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 übernommene Wort „spätestens“ verwendet wurde, festgestellt, dass dieses Wort eine Präzisierung darstellt, die ganz klar zum Ausdruck bringt, dass ein Erstattungsantrag nur zulässig ist, wenn er vor Ablauf der hierfür gesetzten Frist gestellt wird, und dass diese Frist folglich eine Ausschlussfrist

darstellt, deren Nichteinhaltung zur Verwirkung des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer führt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, Rn. 26 und 33).

- 40 Erstens ist aber in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9, im Gegensatz zu ihrem Art. 15 Abs. 1, das Wort „spätestens“ nicht enthalten.
- 41 Wie der Generalanwalt in Nr. 36 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist das Fehlen dieses Wortes im Kontext der Richtlinie 2008/9 ein Hinweis darauf, dass der Unionsgesetzgeber in ihrem Art. 20 Abs. 2 keine Ausschlussfrist festlegen wollte.
- 42 Zweitens können, während der in Art. 15 der Richtlinie 2008/9 vorgesehene Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer vom Steuerpflichtigen gestellt werden muss, die zusätzlichen Informationen im Sinne von Art. 20 der Richtlinie von einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen oder von den Behörden des Mitgliedstaats, in dem der Steuerpflichtige niedergelassen ist, angefordert werden. In diesem Fall würde das Ausbleiben einer Antwort oder eine verspätete Antwort dieser anderen Person oder dieser Behörden dazu führen, dass der Steuerpflichtige das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer verlore, obwohl er keine Möglichkeit hätte, die Übersendung einer Antwort in irgendeiner Weise zu beeinflussen. Dies verstieße gegen die in den Rn. 34 bis 36 des vorliegenden Urteils dargelegten Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.
- 43 Überdies kann auch aus den Art. 21 und 26 der Richtlinie 2008/9 geschlossen werden, dass die in ihrem Art. 20 Abs. 2 vorgesehene Frist von einem Monat keine Ausschlussfrist ist.
- 44 Erstens beginnt nämlich nach dem Wortlaut von Art. 21 der Richtlinie 2008/9, wenn der Mitgliedstaat der Erstattung die angeforderten zusätzlichen Informationen nicht erhalten hat, die Frist, innerhalb deren er mitteilen muss, ob er die Erstattung gewährt oder den Erstattungsantrag ablehnt, mit Ablauf der in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie genannten Frist zu laufen. Wie der Generalanwalt in Nr. 40 seiner Schlussanträge festgestellt hat, schließt Art. 21 es nicht aus, dass eine beantragte Erstattung gewährt wird, obwohl die angeforderten zusätzlichen Informationen nicht übermittelt wurden.
- 45 Was zweitens Art. 26 der Richtlinie 2008/9 betrifft, der im Licht ihres dritten Erwägungsgrundes die Stellung des Steuerpflichtigen u. a. dadurch stärken soll, dass er Verzugszinsen erhält, wenn die Erstattung verspätet erfolgt, so ergibt sich aus dessen Abs. 2, dass der Mitgliedstaat der Erstattung dem Steuerpflichtigen keine Verzugszinsen schuldet, wenn die Erstattung verspätet erfolgt, weil ihm der Steuerpflichtige die angeforderten zusätzlichen Informationen nicht innerhalb der vorgesehenen Fristen vorgelegt hat. Stellte die in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie vorgesehene Frist von einem Monat eine Ausschlussfrist dar, würde die verspätete Beantwortung eines Ersuchens um zusätzliche Informationen zwangsläufig zur Ablehnung des Erstattungsantrags führen und nicht zu einer verspäteten Erstattung ohne Zahlung von Verzugszinsen. Eine Auslegung der in Art. 20 Abs. 2 genannten Frist als Ausschlussfrist liefe folglich darauf hinaus, Art. 26 Abs. 2 der Richtlinie seiner Substanz zu berauben.
- 46 Somit handelt es sich bei der in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 für die Vorlage der vom Mitgliedstaat der Erstattung angeforderten zusätzlichen Informationen vorgesehenen Frist von einem Monat nicht um eine Ausschlussfrist.
- 47 Darüber hinaus ist zwar nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Ausschlussfristen im Bereich der Mehrwertsteuer eine Ausschlussfrist, deren Ablauf als Sanktion für den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug nicht fristgemäß geltend gemacht hat, den Verlust des Abzugsrechts zur Folge hat, vorbehaltlich der Beachtung des Äquivalenz- und des Effektivitätsgrundsatzes mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar (vgl. in diesem Sinne Urteil vom

21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung), doch ist Art. 20 der Richtlinie 2008/9 anwendbar, wenn ein Erstattungsantrag bereits innerhalb der in ihrem Art. 15 vorgesehenen Frist gestellt wurde.

- 48 Da die in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 für die Übermittlung der von diesem Mitgliedstaat angeforderten zusätzlichen Informationen an den Mitgliedstaat der Erstattung vorgesehene Frist von einem Monat keine Ausschlussfrist ist, kann der Steuerpflichtige, wenn der Erstattungsantrag ganz oder teilweise abgelehnt wird, trotz unterbliebener Übermittlung der angeforderten zusätzlichen Informationen gemäß Art. 23 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats der Erstattung Einspruch in den Formen und binnen der Fristen einlegen, die für Einsprüche bei Erstattungsanträgen der in diesem Mitgliedstaat ansässigen Personen vorgesehen sind. Hieraus folgt, dass die Nichteinhaltung der in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie festgelegten Frist nicht bedeutet, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit einbüßt, Mängel seines Erstattungsantrags dadurch zu beheben, dass er unmittelbar vor dem nationalen Gericht zusätzliche Informationen vorlegt, die zum Nachweis der Existenz seines Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer geeignet sind.
- 49 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 dahin auszulegen ist, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Frist von einem Monat, um dem Mitgliedstaat der Erstattung die von ihm angeforderten zusätzlichen Informationen zur Verfügung zu stellen, keine Ausschlussfrist ist, die bedeutet, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Frist überschreitet oder nicht antwortet, die Möglichkeit einbüßt, Mängel seines Erstattungsantrags dadurch zu beheben, dass er unmittelbar vor dem nationalen Gericht zusätzliche Informationen vorlegt, die zum Nachweis der Existenz seines Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer geeignet sind.

Kosten

- 50 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; 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:

Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige ist dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Frist von einem Monat, um dem Mitgliedstaat der Erstattung die von ihm angeforderten zusätzlichen Informationen zur Verfügung zu stellen, keine Ausschlussfrist ist, die bedeutet, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Frist überschreitet oder nicht antwortet, die Möglichkeit einbüßt, Mängel seines Erstattungsantrags dadurch zu beheben, dass er unmittelbar vor dem nationalen Gericht zusätzliche Informationen vorlegt, die zum Nachweis der Existenz seines Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer geeignet sind.

Unterschriften