

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

18. November 2020(*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 170 und Art. 171 Abs. 1 – 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 – Richtlinie 2008/9/EG – Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer – Art. 9 und 10 – Art. 15 Abs. 1 – Art. 20 – Keine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments – Systematische Zurückweisung unvollständiger Erstattungsanträge – Weigerung, nach Ablauf der Frist für die Einreichung eines Antrags den Steuerpflichtigen aufzufordern, seinen Antrag zu vervollständigen – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Grundsatz der Verhältnismäßigkeit – Zulässigkeit“

In der Rechtssache C-371/19

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 10. Mai 2019,

Europäische Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitis und R. Pethke als Bevollmächtigte,

Klägerin,

gegen

Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch S. Eisenberg und J. Möller als Bevollmächtigte,

Beklagte,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan sowie der Richter M. Ilešič, E. Juhász (Berichterstatter), C. Lycourgos und I. Jarukaitis,

Generalanwalt: J. Richard de la Tour,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Mit Klageschrift beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame

Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. 2008, L 44, S. 11) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112) sowie aus Art. 5 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) verstoßen hat, dass sie sich systematisch geweigert hat, in einem Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer fehlende Angaben nachzufordern, und stattdessen den Erstattungsantrag unmittelbar abgewiesen hat, wenn solche Angaben nur noch nach der Ausschlussfrist des 30. September nachgereicht werden konnten.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2006/112

2 Art. 170 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Jeder Steuerpflichtige, der ... 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 Steuer, 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.“

3 Art. 171 Abs. 1 der Richtlinie 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] vorgesehenen Verfahren.“

Richtlinie 2008/9

4 Art. 1 der Richtlinie 2008/9 lautet:

„Diese Richtlinie regelt die Einzelheiten der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß Artikel 170 der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen von Artikel 3 erfüllen.“

5 Art. 3 der Richtlinie 2008/9 lautet:

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

- a) [E]r hat während des Erstattungszeitraums im Mitgliedstaat der Erstattung weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von der aus Umsätze bewirkt wurden, noch hat er – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung – dort seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort;
- b) er hat während des Erstattungszeitraums keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen

erbracht, die als im Mitgliedstaat der Erstattung bewirkt gelten, mit Ausnahme der folgenden Umsätze:

- i) die Erbringung von Beförderungsleistungen und damit verbundene Nebentätigkeiten, die gemäß den Artikeln 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 oder Artikel 160 der Richtlinie [2006/112] steuerfrei sind;
- ii) Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, deren Empfänger nach den Artikeln 194 bis 197 und Artikel 199 der Richtlinie [2006/112] die Mehrwertsteuer schuldet.“

6 Art. 5 der Richtlinie 2008/9 lautet:

„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] genannte Umsätze;
- b) Umsätze, deren Empfänger nach den Artikeln 194 bis 197 und Artikel 199 der Richtlinie [2006/112], wie sie im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet werden, Schuldner der Mehrwertsteuer ist.

Unbeschadet des Artikels 6 wird für die Anwendung dieser Richtlinie der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach der Richtlinie [2006/112], wie diese Richtlinie im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird, bestimmt.“

7 Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 sieht vor:

„Voraussetzung für eine Erstattung im Mitgliedstaat der Erstattung ist, dass der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige Umsätze bewirkt, die in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen.“

8 Art. 7 der Richtlinie 2008/9 bestimmt:

„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.“

9 In Art. 8 der Richtlinie 2008/9 heißt es:

„(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, mit Ausnahme der Umsätze gemäß Artikel 3 Buchstabe b Ziffern i und ii;

- 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:

...

h) Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen auf[ge]schlüsselt nach den Kennziffern gemäß Artikel 9.“

10 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:

- 1 = Kraftstoff;
- 2 = Vermietung von Beförderungsmitteln;
- 3 = Ausgaben für Transportmittel (andere als unter Kennziffer 1 oder 2 beschriebene Gegenstände und Dienstleistungen);
- 4 = Maut und Straßenbenutzungsgebühren;
- 5 = Fahrtkosten wie Taxikosten, Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel;
- 6 = Beherbergung;
- 7 = Speisen, Getränke und Restaurantdienstleistungen;
- 8 = Eintrittsgelder für Messen und Ausstellungen;
- 9 = Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen;
- 10 = Sonstiges.

Wird die Kennziffer 10 verwendet, ist die Art der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen anzugeben.

(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], 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.“

11 Art. 10 der Richtlinie 2008/9 lautet:

„Unbeschadet der Informationsersuchen gemäß Artikel 20 kann der Mitgliedstaat der Erstattung verlangen, dass der Antragsteller zusammen mit dem Erstattungsantrag auf elektronischem Wege eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments einreicht, falls sich die Steuerbemessungsgrundlage auf einer Rechnung oder einem Einfuhrdokument auf mindestens 1 000 EUR oder den Gegenwert in der jeweiligen Landeswährung beläuft. Betrifft die Rechnung Kraftstoff, so ist dieser Schwellenwert 250 EUR oder der Gegenwert in der jeweiligen Landeswährung.“

12 Art. 11 der Richtlinie 2008/9 lautet:

„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 2008/9 bestimmt:

„(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. ...“

...

(2) Der Mitgliedstaat, in dem der Antragsteller ansässig ist, hat diesem unverzüglich eine elektronische Empfangsbestätigung zu übermitteln.“

14 Art. 19 der Richtlinie 2008/9 bestimmt:

„(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 2008/9 sieht vor:

„(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.“

Deutsches Recht

16 Nach § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (Deutschland) kann das Bundesministerium der Finanzen (Deutschland) mit Zustimmung des Bundesrats (Deutschland) durch Rechtsverordnung die Vergütung der Vorsteuerbeträge an im Ausland ansässige Unternehmer in einem besonderen Verfahren regeln.

17 Die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in ihrer auf den vorliegenden Rechtsstreit anwendbaren Fassung sieht in § 61 („Vergütungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer“) vor:

„(1) Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über das in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal dem Bundeszentralamt für Steuern [(Deutschland)] zu übermitteln. Der Vergütungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn der Unternehmer

1. alle Angaben gemacht hat, die in den Artikeln 8 und 9 Absatz 1 der Richtlinie [2008/9] ... in der jeweils geltenden Fassung gefordert werden ...

...

(2) Die Vergütung ist binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist, zu beantragen. Der Unternehmer hat die Vergütung selbst zu berechnen. Dem Vergütungsantrag sind die Rechnungen und Einfuhrbelege als eingescannte Originale vollständig beizufügen, wenn das Entgelt für den Umsatz oder die Einfuhr mindestens 1 000 Euro, bei Rechnungen über den Bezug von Kraftstoffen mindestens 250 Euro beträgt. Bei begründeten Zweifeln an dem Recht auf Vorsteuerabzug in der beantragten Höhe kann das Bundeszentralamt für Steuern verlangen, dass die Vorsteuerbeträge durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen im Original nachgewiesen werden.

...“

Vorgeschichte des Rechtsstreits und Vorverfahren

18 Bei der Kommission war eine Beschwerde über die Verfahrensweise der deutschen Steuerbehörden bei der Erstattung der Mehrwertsteuer an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige eingegangen, der zufolge zahlreiche Erstattungsanträge abgelehnt wurden, weil die Beschreibung von unter Kennziffer 10 des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 gemeldeten erworbenen Gegenständen oder erbrachten Dienstleistungen als unzureichend oder nicht angemessen angesehen worden sei, ohne dass die Behörden zunächst gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie versucht hätten, den Sachverhalt aufzuklären.

19 Am 25. Juli 2016 richtete die Kommission ein Aufforderungsschreiben an die Bundesrepublik Deutschland, in dem sie rügte, dass dieser Mitgliedstaat die Rechte der Inhaber eines Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer verletzt habe und durch die Verwaltungspraxis seiner Steuerbehörden weiterhin verletze.

20 In dem genannten Aufforderungsschreiben wies die Kommission darauf hin, dass der Mitgliedstaat der Erstattung in dem Fall, dass seines Erachtens der Antragsteller eine unvollständige oder unzureichende Erklärung abgegeben habe, gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 zusätzliche Informationen oder Belege anfordern müsse, bevor er einen Erstattungsantrag abweise, insbesondere wenn es um die Angabe der Art der unter Kennziffer 10 des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie gemeldeten gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen gehe. Daher verstoße die systematische Ablehnung der Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer wegen Unvollständigkeit der genannten Informationen gegen die Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112.

21 In ihrer Antwort vom 13. September 2016 auf das Aufforderungsschreiben trug die Bundesrepublik Deutschland zum einen vor, dass Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 den betreffenden Mitgliedstaat nicht dazu verpflichte, vom Antragsteller die Übermittlung der im Erstattungsantrag fehlenden Angaben zu verlangen, und zum anderen, dass es gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie allein dem Antragsteller obliege, bei der zuständigen Steuerbehörde einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer einzureichen, der alle in den Art. 8, 9 und 11 der Richtlinie geforderten Angaben enthalte.

22 Speziell zu den Anträgen auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die auf unter Kennziffer 10 des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 gemeldete Gegenstände oder Dienstleistungen anfallte, wies die Bundesrepublik Deutschland darauf hin, dass ihre Steuerbehörden diejenigen Anträge ablehnten, die keine Angaben oder ausschließlich Oberbegriffe wie „Lieferung“, „Güter“, „Leistungen“ enthielten.

23 Allerdings stellte die Bundesrepublik Deutschland klar, dass ihre Steuerbehörden seit November 2014 Erstattungsanträge bei fehlenden Belegen oder fehlenden Informationen nicht mehr unmittelbar abwiesen, sondern die Antragsteller aufforderten, den genannten Behörden solche Angaben vor Ablauf der in Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 festgesetzten Frist zu übermitteln.

24 Anhand zweier Schreiben des Bundeszentralamts für Steuern vom 20. Februar und 7. März 2018 wies die Bundesrepublik Deutschland die Kommission darauf hin, dass die Verwaltungspraxis eine Aufforderung zur Vorlage der zur Vervollständigung der Anträge auf Mehrwertsteuererstattung fehlenden Belege oder Informationen nur noch in zwei Fällen ausschliesse. Dies sei erstens der Fall, wenn der Antragsteller gemäß Art. 10 der Richtlinie 2008/9 bereits in vorangegangenen Antragsverfahren ausdrücklich auf die Pflicht, bei Überschreitung des Schwellenwerts zusammen mit dem Antrag die Belege einzureichen, hingewiesen worden sei, und zweitens dann, wenn zum Zeitpunkt der Bearbeitung des Erstattungsantrags die in Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie vorgesehene Frist bereits abgelaufen sei, weil zu diesem Zeitpunkt die Übermittlung der erforderlichen Informationen oder Belege verspätet sei.

25 Am 20. Juli 2018 übermittelte die Kommission der Bundesrepublik Deutschland eine mit Gründen versehene Stellungnahme.

26 In dieser Stellungnahme wies die Kommission darauf hin, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität und der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug oder -erstattung ab dem Zeitpunkt gelte bzw. bestehe, zu dem die materiellen Voraussetzungen für diesen Abzug oder die Erstattung vorlägen, unabhängig davon, ob bestimmte formelle Anforderungen nicht in Gänze eingehalten worden seien.

27 Die Kommission fügte hinzu, dass jede Angabe, die unter Kennziffer 10 des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 gemeldete Gegenstände oder Dienstleistungen betreffe und einen auch nur

minimalen Erklärungswert habe, zur Statthaftigkeit des Erstattungsantrags führe und dass die Praxis der Steuerverwaltung, unzureichend ausgefüllte Erstattungsanträge ohne Aufklärungsbemühung abzulehnen, gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verstoße.

28 Die Weigerung der Steuerverwaltung, in den beiden in Rn. 24 des vorliegenden Urteils genannten Fällen nach Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 zusätzliche Informationen und Belege anzufordern, verstoße gegen das Unionsrecht, da die genannte Bestimmung nur die verspätete Einreichung eines Antrags vom Erstattungsanspruch ausschließe, nicht aber die Möglichkeit, einen innerhalb dieser Frist eingereichten Antrag später zu vervollständigen.

29 Schließlich verletze die Weigerung, nach Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 zusätzliche Informationen und Belege anzufordern, die praktische Wirksamkeit des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer und den Grundsatz des Vertrauensschutzes.

30 Steuerpflichtige dürften nach Zugang der Empfangsbestätigung ihres Erstattungsantrags darauf vertrauen, dass ihr Antrag entsprechend der Vorschriften der Richtlinie 2008/9 bearbeitet werde, weshalb dieses Vertrauen enttäuscht werde, wenn der Mitgliedstaat der Erstattung diese Vorschriften nicht systematisch anwende.

31 Da nach Ansicht der Kommission die Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Pflichten aus den Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112 sowie aus Art. 5 der Richtlinie 2008/9 verstieße, forderte sie diesen Mitgliedstaat auf der Grundlage von Art. 258 AEUV auf, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um der mit Gründen versehenen Stellungnahme binnen einer Frist von zwei Monaten nachzukommen.

32 Mit Mitteilung vom 12. September 2018 informierte die Bundesrepublik Deutschland die Kommission darüber, dass eine Anweisung des Bundesministeriums der Finanzen ergangen sei, nach der die Steuerbehörden den Antragsteller in den Fällen, in denen der Erstattungsantrag in Bezug auf die Art der unter Kennziffer 10 des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 gemeldeten gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen lückenhafte oder unzureichende Angaben enthalte, auffordern sollten, gemäß Art. 20 Abs. 1 der genannten Richtlinie zusätzliche Informationen vorzulegen.

33 Im Einzelnen hob die Bundesrepublik Deutschland hervor, dass Belege auch dann angefordert werden müssten, wenn der Steuerpflichtige in vorangegangenen Antragsverfahren bereits ausdrücklich auf die Pflicht gemäß den Art. 8 bis 11 der Richtlinie 2008/9 hingewiesen worden sei.

34 Die Bundesrepublik Deutschland hat allerdings klargestellt, dass in Anbetracht dessen, dass die in Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 vorgesehene Frist eine Ausschlussfrist sei, nach Ablauf dieser Frist gemäß Art. 10 der Richtlinie erforderliche Belege, die fehlten, nicht anzufordern seien. Von dieser Praxis könne nur dann eine Ausnahme gemacht werden, wenn die Ablehnung des Erstattungsantrags gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoße, insbesondere in bestimmten Fällen des Abhandenkommens der Belege.

35 Da die Kommission die Ansicht vertrat, dass sich die Bundesrepublik Deutschland geweigert habe, der mit Gründen versehenen Stellungnahme in denjenigen Fällen nachzukommen, in denen die Antragsfrist zum Zeitpunkt der Bearbeitung bereits abgelaufen sei und die Übermittlung der erforderlichen Informationen oder Belege verspätet wäre, und dass die Verwaltungspraxis dieses Mitgliedstaats daher gegen die Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112 sowie gegen Art. 5 der Richtlinie 2008/9 verstoße, hat sie beschlossen, die vorliegende Klage zu erheben.

Zur Vertragsverletzung

Zur Zulässigkeit

Vorbringen der Parteien

36 Die Bundesrepublik Deutschland beantragt in ihrer Klagebeantwortung, die vorliegende Klage als teilweise unzulässig abzuweisen.

37 Zur Rüge der Kommission, dass die Praxis der Steuerbehörden, Erstattungsanträge, die im Hinblick auf Kennziffer 10 von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 unvollständig oder unzureichend seien, ohne den Versuch der Einholung zusätzlicher Informationen abzulehnen, rechtswidrig sei, weist die Bundesrepublik Deutschland darauf hin, dass diese Praxis infolge der mit Gründen versehenen Stellungnahme aufgegeben worden sei, wie sie der Kommission in ihrer Mitteilung vom 12. September 2018 bestätigt habe.

38 Die zuständigen Steuerbehörden forderten in einem solchen Fall seit August 2018 die Steuerpflichtigen nämlich systematisch auf, zusätzliche Informationen über die Art der in Rede stehenden Gegenstände und Dienstleistungen anzugeben, und der Erstattungsantrag werde nur dann abgelehnt, wenn diese Aufforderung zu keinem Ergebnis führe.

39 Die in ihrer Mitteilung vom 12. September 2018 vorgenommene Bezugnahme auf die Anweisung des Bundesministeriums der Finanzen an das diesem unmittelbar unterstehende Bundeszentralamt für Steuern reiche zum Nachweis dafür aus, dass die beanstandeten Praktiken zu dem in der mit Gründen versehenen Stellungnahme festgesetzten Zeitpunkt zum Teil geändert worden seien. Falls insoweit Zweifel fortbestünden, sei es nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit Sache der Kommission gewesen, um ergänzende Informationen zu ersuchen, damit ihr diese Dokumente ohne Schwierigkeiten hätten übermittelt werden können.

40 Folglich habe die Kommission in Bezug auf diese Rüge kein Interesse mehr an der Erhebung der vorliegenden Klage, und daher sei ihre Klage als teilweise unzulässig abzuweisen.

41 In ihrer Erwiderung beantragt die Kommission, die von der Bundesrepublik Deutschland erhobene Einrede der Unzulässigkeit zurückzuweisen.

42 Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit obliege es dem Mitgliedstaat, der eine mit Gründen versehene Stellungnahme erhalten habe, ihr die erforderlichen Informationen zur Verfügung zu stellen und die Erfüllung ihrer Aufgabe zu erleichtern. Wenn sie genügend Anhaltspunkte dafür beigebracht habe, dass sich bei den Behörden eines bestimmten Mitgliedstaats eine wiederholt angewandte, fortbestehende Praxis herausgebildet habe, die gegen das Unionsrecht verstoße, obliege es diesem Mitgliedstaat, diese Angaben und deren Folgen substantiiert zu bestreiten.

43 Daraus folge, dass sich ein Mitgliedstaat der justiziellen Überprüfung nicht mit dem lapidaren Hinweis entziehen könne, dass er seine Verwaltungspraxis in der Zwischenzeit umgestellt habe. Vielmehr müsse der Mitgliedstaat ausdrücklich auf das Instrument verweisen, mit dem das in Rede stehende Verhalten abgestellt worden sei und das in Form einer schriftlichen Anweisung an alle Amtswalter gerichtet sein müsse.

44 In ihrer Gegenerwiderung macht die Bundesrepublik Deutschland geltend, die Kommission rüge mit ihrem Hinweis, dass mit der Antwort auf die mit Gründen versehene Stellungnahme ein solches Instrument hätte vorgelegt werden müssen, in Wirklichkeit einen formalen Fehler und ändere mithin den Streitgegenstand, was im Vorverfahren zumindest einer ergänzenden

begründeten Stellungnahme bedurft hätte, damit der Streitgegenstand eindeutig eingegrenzt werde.

Würdigung durch den Gerichtshof

45 Nach ständiger Rechtsprechung braucht die Kommission bei der Wahrnehmung der ihr in Art. 258 AEUV eingeräumten Zuständigkeiten kein Klageinteresse nachzuweisen. Ihr fällt nämlich kraft ihres Amtes im Allgemeininteresse die Aufgabe zu, die Ausführung des Unionsrechts durch die Mitgliedstaaten zu überwachen und etwaige Verstöße gegen die sich hieraus ergebenden Verpflichtungen feststellen zu lassen, damit sie abgestellt werden (Urteile vom 8. Dezember 2005, Kommission/Luxemburg, C-33/04, EU:C:2005:750, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 24. März 2009, Danske Slagterier, C-445/06, EU:C:2009:178, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Folglich kann sich die Bundesrepublik Deutschland im vorliegenden Fall nicht auf die Unzulässigkeit der vorliegenden Klage berufen, indem sie ein fehlendes Rechtsschutzinteresse der Kommission geltend macht.

47 Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der Gegenstand einer Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV durch die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission festgelegt wird, so dass die Klage auf die gleichen Gründe und das gleiche Vorbringen gestützt sein muss wie diese Stellungnahme (Urteil vom 21. März 2019, Kommission/Polen, C-127/17, EU:C:2019:236, Rn. 119 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48 Im vorliegenden Fall ist das Vorbringen der Kommission, die Bundesrepublik Deutschland habe nicht das Instrument vorgelegt, mit dem die Abstellung der Verwaltungspraxis, im Hinblick auf Kennziffer 10 von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 unvollständige oder unzureichende Erstattungsanträge abzuweisen, angeordnet worden sei, nicht geeignet, den Streitgegenstand zu ändern; es ist nur als ein Argument anzusehen, mit dem untermauert werden soll, dass die Bundesrepublik Deutschland nach Ansicht der Kommission die Stichhaltigkeit ihrer Erklärungen nicht bewiesen habe. Folglich ist die von der Bundesrepublik Deutschland erhobene Einrede der Unzulässigkeit zurückzuweisen.

Zur Begründetheit

49 Die Kommission hat gegen die Bundesrepublik Deutschland drei Rügen erhoben, die erstens auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, zweitens auf einen Verstoß gegen die praktische Wirksamkeit des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer und drittens auf einen Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes gestützt sind.

50 Die erste und die zweite Rüge sind gemeinsam zu prüfen.

Zu den Rügen der Verstöße gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und gegen die praktische Wirksamkeit des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer

– Vorbringen der Parteien

51 Die Kommission macht geltend, die Bundesrepublik Deutschland habe unter Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und gegen die praktische Wirksamkeit des Anspruchs der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen auf Erstattung der Mehrwertsteuer ihre Verpflichtungen aus den Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112 sowie aus Art. 5 der Richtlinie 2008/9 dadurch verletzt, dass sie es abgelehnt habe, von der in Art. 20

Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch zu machen, von Steuerpflichtigen, deren Erstattungsanträge lückenhafte oder unzureichende Angaben enthielten, zusätzliche Informationen zu verlangen.

52 Insoweit macht die Kommission zunächst geltend, der Anspruch auf Vorsteuerabzug und der korrespondierende Anspruch auf Mehrwertsteuererstattung seien ein fundamentaler Grundsatz des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems. Gestützt auf das Urteil vom 28. Juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 45 und 46 und die dort angeführte Rechtsprechung), trägt die Kommission vor, dass dieser Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer es gebiete, den Abzug oder die Erstattung der Mehrwertsteuer zu gewähren, wenn die materiellen Anforderungen des Abzugs oder der Erstattung erfüllt seien, selbst wenn bestimmte formelle Anforderungen nicht beachtet worden seien, es sei denn, der Verstoß gegen diese formellen Anforderungen würde den sicheren Nachweis verhindern, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden seien.

53 Ein Mitgliedstaat könne einen Erstattungsantrag nach Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 nur ablehnen, wenn sich aus dem Antragsinhalt ohne Weiteres ergebe, dass die Erstattungsvoraussetzungen nicht bestünden.

54 Bei einem Erstattungsantrag, der innerhalb der in der genannten Bestimmung gesetzten Frist gestellt worden sei, hänge jedoch ein sicherer Nachweis der Erfüllung der materiellen Anforderungen nicht von dem Zeitpunkt ab, zu dem dieser Nachweis im Erstattungsverfahren vorgelegt worden sei. Im Übrigen tue die Bundesrepublik Deutschland nicht dar, inwiefern das Ziel der Betrugsbekämpfung es rechtfertigen solle, dass ein Erstattungsantrag ohne beigefügte Kopie der Rechnung nach Ablauf der Ausschlussfrist des Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 systematisch abgelehnt werde.

55 Ein Mitgliedstaat sei nach den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit verpflichtet, gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 vom Steuerpflichtigen Angaben anzufordern, wenn Zweifel hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen für die Ausübung des Erstattungsanspruchs bestünden. Erst nach einem erfolglosen Aufklärungsversuch könne der Mitgliedstaat den Erstattungsantrag ablehnen.

56 Die von der Bundesrepublik Deutschland vertretene Auslegung von Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 beeinträchtige die Rechte der betreffenden Steuerpflichtigen aus den Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112 sowie aus Art. 5 der Richtlinie 2008/9 und laufe der praktischen Wirksamkeit dieser Richtlinien zuwider.

57 Die in Art. 15 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2008/9 genannte Ausschlussfrist gelte ausschließlich für Erstattungsanträge, die nicht die formellen Anforderungen des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 erfüllten. Insbesondere betreffe eine solche Frist nicht die Rechnungskopien, die in Art. 10 der Richtlinie genannt seien, auf den Art. 15 Abs. 1 im Übrigen nicht verweise.

58 Die Bundesrepublik Deutschland macht geltend, ihre Verwaltungspraxis sei mit dem Unionsrecht vereinbar. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere nach dem Urteil vom 19. Oktober 2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung), sei der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren, wenn der Verstoß des Steuerpflichtigen gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindere, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden seien.

59 Der Verstoß der Steuerpflichtigen gegen das Erfordernis, die Belege gemäß Art. 10 der Richtlinie 2008/9 vor Ablauf der von Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie vorgegebenen Frist vollständig vorzulegen, verhindere indessen den sicheren Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen

für die Erstattung der Mehrwertsteuer erfüllt seien.

60 Die von der Kommission beanstandete Praxis laufe der praktischen Wirksamkeit der Richtlinie 2008/9 nicht zuwider, da Art. 10 der Richtlinie den Erstattungsantrag und die Vorlage der diesem Antrag zugrunde liegenden Rechnung verknüpfe, und die Bezugnahme in Art. 10 der Richtlinie auf ihren Art. 20 solle es den Mitgliedstaaten unabhängig von den Schwellenwerten für die Anwendung von Art. 10 der Richtlinie ermöglichen, das Original oder die Kopie der Rechnung zu verlangen.

61 Art. 10 der Richtlinie 2008/9 verfolge einen über die Prüfung der Voraussetzungen für die Gewährung einer Mehrwertsteuererstattung hinausgehenden Zweck. Er bezwecke die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -verkürzung und trage zur Beschleunigung des Erstattungsverfahrens bei, worin eines der Ziele der Richtlinie 2008/9 bestehe.

– *Würdigung durch den Gerichtshof*

62 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde, und dass spätere Änderungen vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden dürfen (Urteile vom 18. Oktober 2018, Kommission/Vereinigtes Königreich, C-669/16, EU:C:2018:844, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 28. Mai 2020, Kommission/Bulgarien [Eisenbahnuntersuchungsstelle], C-33/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:405, Rn. 79 und die dort angeführte Rechtsprechung).

63 Im vorliegenden Fall hat die Bundesrepublik Deutschland in ihrer Mitteilung vom 12. September 2018 die Kommission eindeutig darauf hingewiesen, dass das Bundesministerium der Finanzen das Bundeszentralamt für Steuern angewiesen habe, Erstattungsanträge, die im Hinblick auf Kennziffer 10 von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 unvollständig oder unzureichend seien, erst abzulehnen, nachdem beim Antragsteller gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie vergeblich zusätzliche Informationen angefordert worden seien.

64 Nach Ansicht der Kommission ist diese Mitteilung jedoch nicht zum Nachweis dafür geeignet, dass die Bundesrepublik Deutschland ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme nachgekommen sei.

65 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 258 AEUV der Kommission obliegt, das Vorliegen der behaupteten Vertragsverletzung nachzuweisen. Sie muss dem Gerichtshof die erforderlichen Anhaltspunkte liefern, anhand deren er das Vorliegen der Vertragsverletzung prüfen kann, und kann sich dabei nicht auf irgendeine Vermutung stützen (Urteil vom 5. März 2020, Kommission/Zypern [Sammeln und Behandlung von kommunalem Abwasser], C-248/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:171, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

66 Die Mitgliedstaaten sind jedoch nach Art. 4 Abs. 3 EUV verpflichtet, der Kommission die Erfüllung ihrer Aufgaben zu erleichtern, zu denen es gemäß Art. 17 Abs. 1 EUV u. a. gehört, für die Anwendung des Vertrags sowie der von den Organen aufgrund des Vertrags erlassenen Bestimmungen Sorge zu tragen (Urteil vom 2. Mai 2019, Kommission/Kroatien [Abfalldeponie von Biljane Donje], C-250/18, nicht veröffentlicht, EU:C:2019:343, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

67 Insoweit ist zu berücksichtigen, dass die Kommission, die über keine eigenen entsprechenden Ermittlungsergebnisse verfügt, im Rahmen der Prüfung der Frage, ob die

nationalen Bestimmungen, mit denen die wirksame Durchführung einer Richtlinie sichergestellt werden soll, in der Praxis korrekt angewandt werden, weitgehend auf die Angaben etwaiger Beschwerdeführer und des betreffenden Mitgliedstaats angewiesen ist (Urteil vom 28. März 2019, Kommission/Irland [System der Sammlung und Behandlung von kommunalem Abwasser], C?427/17, nicht veröffentlicht, EU:C:2019:269, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

68 Daraus folgt insbesondere, dass es dann, wenn die Kommission genügend Anhaltspunkte dafür beigebracht hat, dass sich bei den Behörden eines Mitgliedstaats eine wiederholt angewandte, fortbestehende Praxis herausgebildet hat, die gegen die Bestimmungen einer Richtlinie verstößt, es diesem Mitgliedstaat obliegt, diese Angaben und deren Folgen in der Sache und im Einzelnen zu bestreiten (Urteil vom 19. März 2009, Kommission/Griechenland, C?489/06, EU:C:2009:165, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).

69 Demzufolge kann der Nachweis der Änderung einer Verwaltungspraxis zwar erbracht werden, ohne dass dies zwingend durch die Aufstellung einer allgemeinen Norm oder die Erstellung eines Verwaltungsrundschreibens zu formalisieren ist, doch kann sich ein Mitgliedstaat nicht auf die Behauptung beschränken, er habe seine Verwaltungspraxis entsprechend der mit Gründen versehenen Stellungnahme der Kommission geändert, ohne dass dies auch nur im Geringsten durch einen Beweis belegt wird.

70 Im Licht dieser Erwägungen ist festzustellen, dass die Kommission im vorliegenden Fall, wie in Rn. 28 des vorliegenden Urteils ausgeführt, in ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme die Auffassung vertreten hat, dass gegen das Unionsrecht und insbesondere gegen Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 eine Verwaltungspraxis verstößt, die darin besteht, dass Erstattungsanträge abgelehnt werden, ohne dass dazu aufgefordert wird, die zu ihrer Vervollständigung fehlenden Belege oder Informationen vorzulegen, wenn erstens der Antragsteller in vorangegangenen Antragsverfahren bereits auf die nach Art. 10 der Richtlinie 2008/9 bestehende Pflicht, bei Überschreitung des Schwellenwerts zusammen mit dem Antrag die Belege einzureichen, hingewiesen worden ist und wenn zweitens zum Zeitpunkt der Bearbeitung des Erstattungsantrags die in Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie vorgesehene Frist bereits abgelaufen ist.

71 Infolge der Mitteilung der Bundesrepublik Deutschland vom 12. September 2018, deren Inhalt Gegenstand der Rn. 32 und 33 des vorliegenden Urteils ist, ist die Kommission zu der Ansicht gelangt, dass dieser Mitgliedstaat der mit Gründen versehenen Stellungnahme in Bezug auf den genannten zweiten Fall nicht nachgekommen sei, der sich auf die Weigerung beziehe, Steuerpflichtige dazu aufzufordern, fehlende Belege oder Informationen zu übermitteln, wenn eine solche Übermittlung nach Ablauf der in Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 vorgesehenen Frist erfolge. Sie hat daher die vorliegende Klage erhoben und begehrt die Feststellung, dass der Mitgliedstaat aus diesem Grund eine Vertragsverletzung begangen habe.

72 Insoweit hat die Kommission im Stadium der Klageschrift nicht zwischen der Situation, in der der Erstattungsantrag unvollständige oder unzureichende Angaben zur Art der unter Kennziffer 10 des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 gemeldeten Gegenstände oder Dienstleistungen enthält, und der Situation unterschieden, in der der Erstattungsantrag gestellt wird, ohne dass gemäß Art. 10 der Richtlinie die Rechnungskopie beigelegt ist.

73 Demgegenüber ist festzustellen, dass die zur Begründetheit gemachten Ausführungen der Kommission in ihrer Erwiderung – nachdem die Bundesrepublik Deutschland in ihrer Klagebeantwortung vorgetragen hatte, dass die beanstandete Praxis, wie sie in ihrer Mitteilung vom 12. September 2018 dargelegt habe, infolge der mit Gründen versehenen Stellungnahme für Erstattungsanträge aufgegeben worden sei, die unvollständige oder unzureichende Angaben zur Art der unter Kennziffer 10 des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 gemeldeten Gegenstände oder Dienstleistungen enthielten – diese Praxis nur insoweit betreffen, als es um die in Art. 10 der

Richtlinie genannten Belege geht.

74 Gegenstand der Klage der Kommission ist somit nur die Feststellung, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112 sowie aus Art. 5 der Richtlinie 2008/9 verstoßen hat, dass sie die Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer, denen nicht alle nach den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats gemäß Art. 10 der Richtlinie erforderlichen Kopien der Rechnungen oder der Einfuhrdokumente beigefügt worden sind, abgelehnt hat, ohne die Steuerpflichtigen gemäß der in Art. 20 der Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit aufgefordert zu haben, ihre Anträge zu ergänzen.

75 Aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte geht hervor, dass in dem Fall, dass entgegen der nationalen Regelung zur Umsetzung von Art. 10 der Richtlinie 2008/9 Erstattungsanträgen keine Rechnungskopien beigefügt sind, die Verwaltungspraxis der Bundesrepublik Deutschland darin besteht, von den Antragstellern gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie die Übermittlung dieser Kopien nur zu verlangen, wenn zum Zeitpunkt der Prüfung des Antrags durch die zuständige Behörde die in Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie vorgesehene Frist noch nicht abgelaufen ist. Ist zu diesem Zeitpunkt die Frist dagegen abgelaufen, werden die Erstattungsanträge abgelehnt, es sei denn, die Ablehnung würde zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit führen.

76 Es ist festzustellen, dass die Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112 sowie die Art. 3 und 5 der Richtlinie 2008/9 die materiellen Voraussetzungen für den Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer regeln.

77 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs stellt der Erstattungsanspruch ebenso wie das Recht auf Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar, 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 (Urteil vom 11. Juni 2020, CHEP Equipment Pooling, C?242/19, EU:C:2020:466, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

78 Dieser Anspruch auf Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer, wie ihn die Richtlinie 2008/9 regelt, entspricht dem Anspruch des Steuerpflichtigen auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer, den die Richtlinie 2006/112 eingeführt hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. März 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 36, und vom 2. Mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, Rn. 34).

79 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass das Recht auf Vorsteuerabzug, und damit auch der Erstattungsanspruch, integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Urteil vom 2. Mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

80 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs erfordert das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass Vorsteuerabzug oder Mehrwertsteuererstattung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 41, und vom 14. Februar 2019, Nestrade, C?562/17,

EU:C:2019:115, Rn. 45 und 46).

81 Anders verhält es sich allerdings, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

82 Verfügt die Verwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer schuldet, darf sie keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug oder auf Mehrwertsteuererstattung vereiteln können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Februar 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, Rn. 45 und 46).

83 Insoweit ist auch darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen in der Tat ein Ziel ist, das von den Bestimmungen des Unionsrechts im Bereich der Mehrwertsteuer anerkannt und gefördert wird. Die von den Mitgliedstaaten erlassenen Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung solcher Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass dadurch das Recht auf Mehrwertsteuererstattung und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer systematisch in Frage gestellt würden (vgl. entsprechend Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

84 Was erstens die in der Richtlinie 2008/9 vorgesehenen Modalitäten der Erstattung der Mehrwertsteuer betrifft, die formelle Anforderungen im Sinne der in Rn. 80 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung sind, ergibt sich aus Art. 10 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 der genannten Richtlinie, dass einem Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer nicht notwendigerweise das Original der Rechnung oder eine Kopie hiervon beizufügen ist. Denn zum einen haben die Mitgliedstaaten nach Art. 10 der Richtlinie nur dann, wenn sich auf einer Rechnung die Steuerbemessungsgrundlage mindestens auf einen Betrag von 1 000 Euro oder den Gegenwert in der jeweiligen Landeswährung beläuft – wobei dieser Schwellenwert auf 250 Euro oder auf den Gegenwert in der jeweiligen Landeswährung festgesetzt ist, wenn die Rechnung Kraftstoff betrifft –, die Möglichkeit, nicht aber die Pflicht, von jedem Antragsteller zu verlangen, seinem Erstattungsantrag eine Kopie der Rechnung beizufügen. Zum anderen kann der Mitgliedstaat der Erstattung nach Art. 20 Abs. 1 Unterabs. 3 der Richtlinie ohne Rücksicht auf die Schwellenwerte in Art. 10 der Richtlinie das Original oder eine Durchschrift der Rechnung verlangen, in der die Forderung nachgewiesen wird, wenn er begründete Zweifel am Bestehen einer bestimmten Forderung hat.

85 Hierbei ist zum einen auch festzustellen, dass die vorliegende Klage keinen Verstoß gegen formelle Anforderungen betrifft, der den Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer erfüllt wurden, sondern – vorbehaltlich der Einreichung des Erstattungsantrags in der Frist gemäß Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie – den Zeitpunkt betrifft, zu dem dieser Nachweis erbracht werden kann.

86 Zum anderen geht entgegen dem Vorbringen der Bundesrepublik Deutschland und insbesondere im Hinblick auf die Bedeutung des Erstattungsanspruchs als Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, wie in Rn. 77 des vorliegenden Urteils ausgeführt, eine Verwaltungspraxis, die es ausschließt, dass die Steuerpflichtigen im Wege der Anforderung zusätzlicher Informationen aufgefordert werden, erforderlichenfalls über diese Frist hinaus den Nachweis der Erfüllung der materiellen Voraussetzungen ihres Erstattungsanspruchs zu erbringen, außer unter den in Rn. 34 des vorliegenden Urteils angeführten Umständen offensichtlich über das hinaus, was zur Erreichung der Ziele der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen im Bereich der

Mehrwertsteuer erforderlich ist.

87 Da zweitens Art. 15 Abs. 1 Unterabs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2008/9 ausdrücklich vorsieht, dass „[der] Erstattungsantrag ... nur dann als vorgelegt [gilt], wenn der Antragsteller alle in den Artikeln 8, 9 und 11 geforderten Angaben gemacht hat“, folgt daraus, dass der Umstand, dass ein Antragsteller unter Verstoß gegen die vom Mitgliedstaat gemäß Art. 10 der Richtlinie insoweit auferlegte Pflicht seinem Erstattungsantrag keine Kopie der Rechnung beigelegt hat, nicht dazu führen kann, dass der Erstattungsantrag als nicht vorgelegt angesehen wird.

88 Daher stehen die mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und mit der praktischen Wirksamkeit des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer zusammenhängenden Anforderungen in dem Fall, dass der Antragsteller seinem Erstattungsantrag entgegen der entsprechenden Verpflichtung des nationalen Rechts keine Kopie der Rechnung beigelegt hat, grundsätzlich dem entgegen, dass die Steuerverwaltung den rechtzeitig gestellten Erstattungsantrag ablehnt, wenn sie den Antragsteller nicht gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 dazu aufgefordert hat, seinen Antrag durch die – erforderlichenfalls nach Ablauf der Frist gemäß Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie erfolgende – Vorlage der Kopie der Rechnung oder durch Vorlage sachdienlicher Informationen, die die Bearbeitung des Antrags ermöglichen, zu ergänzen.

89 Daher greifen die erste und die zweite Rüge der Kommission durch.

Zur Rüge eines Verstoßes gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes

– *Vorbringen der Parteien*

90 Mit ihrer dritten Rüge wirft die Kommission der Bundesrepublik Deutschland vor, dadurch gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoßen zu haben, dass die zuständige nationale Behörde es nach gefestigter Verwaltungspraxis systematisch unterlassen habe, gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 zusätzliche Informationen und Belege nach dem 30. September des betreffenden Jahres anzufordern. Ein Steuerpflichtiger, der die Empfangsbestätigung für seinen Erstattungsantrag bei der Steuerverwaltung erhalten habe, dürfe nämlich darauf vertrauen, dass sein Antrag entsprechend den Vorschriften dieser Richtlinie bearbeitet werde.

91 So gehe aus dem Urteil vom 8. Juni 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, Rn. 47), hervor, dass der Grundsatz des Vertrauensschutzes einem rückwirkenden Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug entgegenstehe. Folglich verstoße erst recht ein Ausschluss des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer gegen bestehendes Recht gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes, denn der Steuerpflichtige dürfe auf die Gesetzmäßigkeit der Verwaltungspraxis vertrauen.

92 Nach Ansicht der Bundesrepublik Deutschland verstößt die Verwaltungspraxis der zuständigen nationalen Behörde bei der Bearbeitung der Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer nicht gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes, da diese Verwaltungspraxis den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2008/9 entspreche. Zudem weise die zuständige nationale Behörde jeden, der Erstattung beantrage, in der nach Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie zu erteilenden Eingangsbestätigung auf dessen Pflicht hin, die erforderlichen Belege einzureichen.

93 Im Übrigen sei diese Verwaltungspraxis keineswegs Gegenstand einer rückwirkenden Gesetzesänderung gewesen. Die Annahme, dass jeder Verstoß gegen das Unionsrecht zwangsläufig einen Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes darstelle, sei unzutreffend.

– *Würdigung durch den Gerichtshof*

94 Der Grundsatz des Vertrauensschutzes ist Teil der Rechtsordnung der Europäischen Union. Er muss deshalb nicht nur von den Unionsorganen, sondern auch von den Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Unionsrichtlinien einräumen, beachtet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. April 2020, Hecta Viticol, C-184/19, EU:C:2020:337, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung)

95 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs leitet sich der Grundsatz des Vertrauensschutzes vom Grundsatz der Rechtssicherheit ab, der u. a. gebietet, dass Rechtsvorschriften – vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können – klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssen. Auf diesen abgeleiteten Grundsatz kann sich jeder berufen, bei dem eine zuständige Behörde durch bestimmte Zusicherungen begründete Erwartungen geweckt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Oktober 2018, Klohn, C-167/17, EU:C:2018:833, Rn. 50 und 51).

96 Im vorliegenden Fall ist jedoch festzustellen, dass die Kommission nicht bestreitet, dass die Empfangsbestätigung, die nach Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 dem Steuerpflichtigen von der zuständigen nationalen Behörde übermittelt wird, wenn er nach Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer gestellt hat, einen Hinweis auf die Pflicht enthält, die erforderlichen Belege vorzulegen.

97 Unter diesen Voraussetzungen kann nicht angenommen werden, dass eine solche Empfangsbestätigung dem Steuerpflichtigen die Gewissheit geben kann, dass sein Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer von der zuständigen nationalen Behörde bearbeitet werden wird, obwohl er die erforderlichen Informationen und Belege nicht vorgelegt hat.

98 Darüber hinaus geht aus dem Vorbringen der Kommission nicht hervor, dass die zuständige nationale Behörde insoweit ihre Verwaltungspraxis zum Nachteil der Steuerpflichtigen geändert hätte, indem sie ihnen rückwirkend ihren Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer genommen hätte.

99 Infolgedessen ist die auf einen Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes gestützte dritte Rüge zurückzuweisen.

100 Nach alledem hat die Bundesrepublik Deutschland unter Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und die praktische Wirksamkeit des Anspruchs der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen auf Erstattung der Mehrwertsteuer dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112 sowie aus Art. 5 der Richtlinie 2008/9 verstoßen, dass sie die Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer abgelehnt hat, die vor dem 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahrs gestellt wurden, denen aber nicht die Kopien der Rechnungen oder der Einfuhrdokumente, die gemäß Art. 10 der Richtlinie 2008/9 von den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats der Erstattung verlangt werden, beigefügt sind, ohne die Antragsteller zuvor aufzufordern, ihre Anträge durch die – erforderlichenfalls nach diesem Zeitpunkt erfolgende – Vorlage dieser Kopien zu ergänzen oder sachdienliche Informationen vorzulegen, die die Bearbeitung dieser Anträge ermöglichen.

Kosten

101 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Nach Art. 138 Abs. 3 der Verfahrensordnung trägt jede Partei ihre eigenen Kosten, wenn jede Partei teils obsiegt, teils unterliegt. Der Gerichtshof kann jedoch entscheiden, dass eine Partei außer ihren eigenen Kosten einen Teil der

Kosten der Gegenpartei trägt, wenn dies in Anbetracht der Umstände des vorliegenden Falles gerechtfertigt erscheint. Da die Kommission beantragt hat, der Bundesrepublik Deutschland die Kosten aufzuerlegen, und diese mit ihrem Vorbringen im Wesentlichen unterlegen ist, sind der Bundesrepublik Deutschland in Anbetracht der Umstände des vorliegenden Falles neben ihren eigenen Kosten zwei Drittel der Kosten der Kommission aufzuerlegen. Die Kommission trägt ein Drittel ihrer Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Die Bundesrepublik Deutschland hat unter Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und die praktische Wirksamkeit des Anspruchs der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen auf Erstattung der Mehrwertsteuer dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 170 und 171 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 geänderten Fassung sowie aus Art. 5 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 verstoßen, dass sie die Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer abgelehnt hat, die vor dem 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahrs gestellt wurden, denen aber nicht die Kopien der Rechnungen oder der Einfuhrdokumente, die gemäß Art. 10 der Richtlinie 2008/9 von den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats der Erstattung verlangt werden, beigelegt sind, ohne die Antragsteller zuvor aufzufordern, ihre Anträge durch die – erforderlichenfalls nach diesem Zeitpunkt erfolgende – Vorlage dieser Kopien zu ergänzen oder sachdienliche Informationen vorzulegen, die die Bearbeitung dieser Anträge ermöglichen.**
- 2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**
- 3. Die Bundesrepublik Deutschland trägt neben ihren eigenen Kosten zwei Drittel der Kosten der Europäischen Kommission.**
- 4. Die Europäische Kommission trägt ein Drittel ihrer Kosten.**

Regan

Ileši?

Juhász

Lycourgos

Jarukaitis

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 18. November 2020.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünfte Kammer

A. Calot Escobar

* Verfahrenssprache: Deutsch.