

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 8. Juni 2006¹(1)

Rechtssache C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

gegen

Ministero delle Finanze

1. Die Fragen, die die italienische Corte suprema di cassazione in der vorliegenden Rechtssache vorgelegt hat, betreffen die Frage, wie ein Steuerpflichtiger Mehrwertsteuer erstattet erhalten kann, die er an einen Lieferanten gezahlt hat, der diese irrtümlich in Rechnung gestellt und an die Steuerbehörden entrichtet hat.
2. Nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie⁽²⁾ hat im Wesentlichen ein Lieferant, der einem Kunden Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, diesen Betrag an die Steuerbehörden unabhängig davon abzuführen, ob die Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen war oder nicht. Weiter kann ein Steuerpflichtiger nach dieser Richtlinie die Steuer, die ihm für die ihm erbrachten Lieferungen in Rechnung gestellt wird, als Vorsteuer von der Steuer abziehen, die er für Lieferungen, die er tätigt, zu entrichten hat.
3. Nach ständiger Rechtsprechung⁽³⁾ gilt das Recht auf Vorsteuerabzug nicht für Steuer, die geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist, die aber sonst nicht geschuldet wäre. In solchen Fällen muss jedoch das nationale Recht die Berichtigung der irrtümlich belasteten (und/oder abgezogenen) Beträge zulassen.
4. Ferner gilt das Vorsteuerabzugsrecht nach der Sechsten Richtlinie nur dann, wenn ein Steuerpflichtiger in dem Mitgliedstaat, in dem die Vorsteuer angefallen ist, einen steuerbaren Umsatz tätigt und daher dafür Mehrwertsteuer zu entrichten hat, von der er die Vorsteuer abziehen kann.
5. Im vorliegenden Fall tätigte der Steuerpflichtige, dem die Mehrwertsteuer irrtümlich in Rechnung gestellt wurde (auf Leistungen, die ihm von Werbeagenturen erbracht wurden), keine steuerbaren Umsätze im selben Mitgliedstaat. Ein solcher Sachverhalt wird normalerweise durch die Achte Mehrwertsteuerrichtlinie⁽⁴⁾ geregelt, nach der die Vorsteuer nicht von der Mehrwertsteuer abgezogen, sondern dem Steuerpflichtigen erstattet wird.
6. Das nationale Gericht möchte wissen, ob unter diesen Umständen a) Mehrwertsteuer, die irrtümlich in Rechnung gestellt und entrichtet worden ist, nach der Achten Richtlinie erstattet

werden kann, auch wenn sie nach der Sechsten Richtlinie nicht abzugsfähig gewesen wäre, und b) ein gebietsfremder Steuerpflichtiger berechtigt sein muss, die Erstattung unmittelbar bei der Behörde zu beantragen, die die Steuer erhoben hat, oder ob es genügt, dass er Anspruch auf mittelbares Vorgehen in der Weise hat, dass er die Erstattung von dem Lieferanten verlangen kann, der die Steuer in Rechnung gestellt hat (und der wiederum die Erstattung bei der Steuerbehörde beantragen kann).

Mehrwertsteuerrecht und Rechtsprechung der Gemeinschaft

Die Lage innerhalb eines Mitgliedstaats nach der Sechsten Richtlinie

7. Artikel 21 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lautete zu dem für das vorliegende Verfahren maßgebenden Zeitpunkt(5), soweit erheblich:

„Die Mehrwertsteuer schuldet

1. im inneren Anwendungsbereich

a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt ...

...

c) jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist;

...“

8. Artikel 17 Absatz 2(6) bestimmt, soweit erheblich:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden[(7)].

...“

9. Gemäß Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a(8) muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine nach Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b(9) ausgestellte Rechnung besitzen. Nach jener Bestimmung muss die Rechnung getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen.

10. Nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere dann, „wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“.

Einschlägige Rechtsprechung zur Sechsten Richtlinie

11. Das Urteil Genius Holding(10), die Leitentscheidung, betraf einen Sachverhalt, bei dem ein Subunternehmer einem Hauptunternehmer irrtümlich Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hatte.

Nach der damals geltenden nationalen Regelung, die im Einklang mit der Sechsten Richtlinie genehmigt worden war, schuldete tatsächlich nur der Unternehmer den Betrag, den er seinem Auftraggeber in Rechnung stellte. Es stellte sich die Frage, ob das Vorsteuerabzugsrecht für Steuer galt, die gemäß Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c nur deshalb geschuldet war, weil sie in der Rechnung aufgeführt war.

12. Der Gerichtshof hat den Wortlaut von Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a insbesondere insofern untersucht, als dieser sowohl vom Wortlaut der vorhergehenden Vorschrift, Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie des Rates(11), als auch von demjenigen des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a des Vorschlags der Kommission für eine Sechste Richtlinie(12) abwich. Er ist zu dem Ergebnis gelangt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur für diejenigen Steuern besteht, die geschuldet werden – d. h. mit einem der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz in Zusammenhang stehen – oder die entrichtet worden sind, soweit sie geschuldet wurden. Diese Auslegung ist ferner dadurch bestätigt worden, dass eine Rechnung vorliegen muss, die den auf jeden Umsatz entfallenden Steuerbetrag ausweist, und dass die Berichtigungsregelung besteht, die anwendbar ist, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war(13).

13. Der Gerichtshof hat ausgeführt, dass es „Sache der Mitgliedstaaten ist, ... dass sie in ihrem innerstaatlichen Recht vorsehen, dass jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung seinen guten Glauben nachweist“, und entschieden, dass das „Recht auf Vorsteuerabzug sich nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist“(14). Die Vorsteuerabzugsregelung war daher nicht anwendbar, doch musste eine Regelung für die Berichtigung zur Verfügung stehen, um gutgläubig begangene Irrtümer zu bereinigen.

14. Generalanwalt Mischo hatte jedoch in seinen Schlussanträgen ausgeführt(15), dass zum Zweck der Wahrung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer eine solche Steuer ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen sollte, außer wenn (unter Umständen, die betrügerisches Verhalten nahelegen) der Lieferant, der die Rechnung erstellt habe, die Steuer nicht an die Steuerbehörden abgeführt habe.

15. Das Urteil Schmeink & Cofreth(16) betraf ebenfalls einen Sachverhalt, bei dem Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde. In diesem Fall waren die zu Unrecht in Rechnung gestellten Beträge in Wirklichkeit nicht in gutem Glauben, sondern in betrügerischer Absicht in Rechnung gestellt worden. Unbeschadet dessen hat der Gerichtshof den Standpunkt eingenommen, dass das Kriterium des guten Glaubens nicht erforderlich war, um eine Berichtigung zu erreichen, sofern jede Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Er hat für Recht erkannt:

„1. Hat der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt, so verlangt der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, ohne dass eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung abhängig gemacht werden darf.

2. Es ist Sache der Mitgliedstaaten, das Verfahren festzulegen, in dem zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wobei diese Berichtigung nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen darf.“

16. Im Urteil Karageorgou(17) hat der Gerichtshof einen Sachverhalt behandelt, bei dem ein als Mehrwertsteuer bezeichneter Betrag in einer Rechnung, die von einer Person ausgestellt worden war, die dem Staat Dienstleistungen erbrachte, nicht als Mehrwertsteuer eingestuft werden

konnte. Diese Lage entstand, weil die betroffenen Personen irrtümlich glaubten, sie erbrächten diese Dienstleistungen als Selbständige, während es sich in Wirklichkeit um ein Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer handelte. Der Gerichtshof ist den Urteilen Genius Holding und Schmeink & Cofreth in der Feststellung gefolgt, dass Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c die Erstattung eines solchen Betrages nicht ausschließt. Bei einer Berichtigung des so ausgewiesenen Betrages, der in keinem Fall Mehrwertsteuer darstellen kann, liegt keine Gefährdung des Steueraufkommens im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerregelung vor. Der Gerichtshof hat erneut ausgeführt, dass die Sechste Richtlinie diesen Fall nicht ausdrücklich vorsieht und dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, eine Lösung zur Verfügung zu stellen, solange diese Lücke nicht durch den Gemeinschaftsgesetzgeber ausgefüllt wird(18).

17. Ein anderes Urteil, das in den in der vorliegenden Rechtssache eingereichten Erklärungen erwähnt worden ist, betraf einen geringfügig abweichenden Sachverhalt. In der Rechtssache Langhorst(19) hatte ein Landwirt Schweine an Viehhändler verkauft. Statt dass er Rechnungen über den Preis ausstellte, stellten diese ihm Gutschriften für diesen Preis aus, in denen sie irrtümlich Mehrwertsteuer zu einem höheren Satz berechneten, als er anwendbar war. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass eine solche Gutschrift als „als Rechnung zu betrachtendes“ Dokument angesehen werden kann und dass der Empfänger der Rechnung (also der Landwirt) als die Person angesehen werden kann, die in diesem Dokument tatsächlich Mehrwertsteuer im Sinne von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c ausgewiesen hat und deshalb den angegebenen Betrag schuldet(20).

Ort der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung

18. Artikel 9 der Sechsten Richtlinie enthält Bestimmungen über den Ort, der als Ort einer Dienstleistung im Sinne der Richtlinie gilt. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e bestimmt:

„Als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an ... innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, [gilt] der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnort oder seinen üblichen Aufenthaltsort:

...

– Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,

...“

19. Nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b(21) schuldet die Mehrwertsteuer „der Empfänger einer in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e ... genannten Dienstleistung, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird“, für die betreffende Dienstleistung(22). „Die Mitgliedstaaten können jedoch vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer die Steuergesamtschuld zu entrichten hat.“

Erstattungen bei grenzüberschreitenden Lieferungen nach der Achten Richtlinie

20. Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, der oben dargestellt worden ist(23), betrifft den Vorsteuerabzug innerhalb ein und desselben Mitgliedstaats. Für andere Sachverhalte bestimmt Artikel 17 Absätze 3 und 4(24), soweit erheblich:

„(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und

Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke:

a) seiner Umsätze, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten ... ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde⁽²⁵⁾, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären;

...

(4) Mehrwertsteuererstattungen nach Absatz 3 erfolgen

– an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige entsprechend den in der [Achten Richtlinie] festgelegten Bestimmungen;

...“

21. Artikel 2 der Achten Richtlinie lautet:

„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 Buchstabe a [der Sechsten Richtlinie] bezeichneten Umsätze ... verwendet werden.“

22. Artikel 5 dieser Richtlinie bestimmt:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie wird der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17 der [Sechsten Richtlinie], wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird, bestimmt.

...“

Zusammenfassung der Wirkungen der Regelung auf grenzüberschreitende Lieferungen

23. Aufgrund der erwähnten Bestimmungen ergibt sich die folgende Lage: Werden in einem Mitgliedstaat A von einem in diesem Mitgliedstaat ansässigen Lieferanten/Dienstleister einem im Mitgliedstaat B ansässigen gewerblichen Abnehmer⁽²⁶⁾, der im Mitgliedstaat A keine Mehrwertsteuer entrichtet, weil er dort keine steuerbaren Umsätze tätigt, Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht, so hat der gewerbliche Abnehmer in der Regel Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die ihm der Lieferant/Dienstleister im Mitgliedstaat A in Rechnung gestellt hat, und er hat für diese Lieferungen/Dienstleistungen keine Vorsteuer, die er von der Steuer für seine Umsätze im Mitgliedstaat B abziehen kann.

24. In besonderen Situationen, in denen der Mechanismus der Verlagerung der Steuerschuld trotzdem Anwendung findet (beispielsweise dann, wenn es um die Erbringung von Werbedienstleistungen geht, von denen gilt, dass sie im Mitgliedstaat B, nicht im Mitgliedstaat A erbracht werden), darf der Lieferant/Dienstleister bei der Erbringung bzw. Lieferung im Mitgliedstaat A keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen. Stattdessen schuldet der gewerbliche Abnehmer die Mehrwertsteuer auf die ihm erbrachte Lieferung bzw. Dienstleistung im Mitgliedstaat B und darf diese als Vorsteuer von der Steuer absetzen, die er im Mitgliedstaat B für seine Umsätze zu entrichten hat.

25. Stellt der Lieferant/Dienstleister dem gewerblichen Abnehmer dennoch im Mitgliedstaat A Mehrwertsteuer in Rechnung (als ob die Lieferung im Mitgliedstaat A erfolgt wäre), während in

dieser Situation der Mechanismus der Verlagerung der Steuerschuld hätte angewandt werden müssen (weil von der Lieferung gilt, dass sie im Mitgliedstaat B erfolgt ist), so wurde die Mehrwertsteuer irrtümlich in Rechnung gestellt. Genau dies ist im vorliegenden Fall geschehen.

26. Zahlt der gewerbliche Abnehmer dann die ihm irrtümlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer, und führt der Lieferant/Dienstleister die Mehrwertsteuer ordnungsgemäß an die Behörden im Mitgliedstaat A ab, dann ist – sofern und solange der gewerbliche Abnehmer nicht die Mehrwertsteuer, die er irrtümlich entrichtet hat, a) von seinem Lieferanten/Dienstleister oder b) von den Steuerbehörden erstattet erhalten kann – der Umsatz für den gewerblichen Abnehmer *nicht* „in Bezug auf die Mehrwertsteuer neutral“, und die Steuerbehörden im Mitgliedstaat A haben Mehrwertsteuer erhalten, die ihnen nicht zustand.

Das Ausgangsverfahren

Sachverhalt und Verfahren

27. Nach den Ausführungen im Vorlagebeschluss und den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen lässt sich der Sachverhalt wie folgt zusammenfassen.

28. Die Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (im Folgenden: Klägerin) ist eine Gesellschaft, die ihre Geschäfte hauptsächlich in Deutschland betreibt. Sie hat keine ständige Niederlassung in Italien.

29. 1994 erbrachte ein italienisches Unternehmen der Klägerin Werbe- und Marketing-Dienstleistungen, für die es Mehrwertsteuer in Höhe von 175 022 025 ITL(27) in Rechnung stellte.

30. Nach dem Vorlagebeschluss waren diese Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit, so dass die Mehrwertsteuer in der Rechnung irrtümlich aufgeführt und zunächst von der Klägerin an das italienische Unternehmen bezahlt und dann von diesem Unternehmen an die Steuerbehörde abgeführt wurde.

31. Nach der angeführten Regelung(28) waren die Dienstleistungen wohl nicht im strengen Sinne von der Steuer befreit, sondern sie galten gemäß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie als in Deutschland, wo die Klägerin ihren Sitz hat, erbracht. Nichtsdestoweniger wurde die Mehrwertsteuer in Italien irrtümlich in Rechnung gestellt und entrichtet. Da die Regelung der Verlagerung der Steuerschuld Anwendung fand, schuldete die Klägerin die Mehrwertsteuer in Deutschland.

32. Die Klägerin beantragt eine teilweise Erstattung der in Rede stehenden Mehrwertsteuer. Es ist nicht klar, weshalb die Erstattung nur teilweise beantragt wurde, doch ist es denkbar, dass die Dienstleistungen nicht allein für die Zwecke der steuerpflichtigen Umsätze der Klägerin erworben wurden. Bei dieser Lage würde nur ein teilweises Recht auf Erstattung entstehen(29).

33. Die Steuerbehörden lehnten die Erstattung ab, und die Klägerin ging gegen den ablehnenden Bescheid gerichtlich vor.

34. Die Klage wurde sowohl in der ersten Instanz als auch in der Rechtsmittelinstanz mit der Begründung abgewiesen, dass die Steuer im Zusammenhang mit nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Dienstleistungen entrichtet worden sei, die einer in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtigen Person erbracht worden seien.

35. Die Klägerin hat sodann Kassationsbeschwerde bei der Corte suprema di cassazione mit der Begründung erhoben, dass gegen Bestimmungen des nationalen Rechts verstoßen worden sowie Bestimmungen falsch angewandt worden seien⁽³⁰⁾ und dass die Begründung unzureichend sei.

36. Die Corte suprema hat Zweifel an der Auslegung der italienischen Regelung im Licht der Urteile des Gerichtshofes Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth und Karageorgou. Sie ersucht den Gerichtshof daher um Vorabentscheidung über die folgenden Fragen:

1. Sind die Artikel 2 und 5 der Achten Richtlinie, soweit sie die Erstattung an einen gebietsfremden Erwerber oder Dienstleistungsempfänger davon abhängig machen, dass die Gegenstände oder Dienstleistungen für die Durchführung steuerbarer Umsätze verwendet werden, dahin auszulegen, dass auch die nicht geschuldete Mehrwertsteuer, die irrtümlich in Rechnung gestellt und dem Fiskus gezahlt wurde, erstattungsfähig ist, und falls dies zu bejahen ist, verstößt eine nationale Vorschrift, nach der eine Erstattung an einen gebietsfremden Erwerber/Dienstleistungsempfänger ausgeschlossen ist, weil die in Rechnung gestellte und rechtsgrundlos gezahlte Steuer nicht abgesetzt werden kann, gegen die genannten Bestimmungen der Richtlinie?
2. Ist es generell möglich, der einheitlichen Gemeinschaftsregelung zu entnehmen, dass ein Erwerber/Dienstleistungsempfänger gegenüber dem Fiskus Steuerschuldner ist? Ist es mit dieser Regelung und insbesondere mit den Grundsätzen der Neutralität der Mehrwertsteuer, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung vereinbar, wenn das nationale Recht dem mehrwertsteuerpflichtigen Erwerber/Dienstleistungsempfänger, der nach dem nationalen Recht zur Ausstellung von Rechnungen und zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist, in dem Fall einer in Rechnung gestellten und rechtsgrundlos gezahlten Steuer keinen Anspruch gegenüber dem Fiskus auf Erstattung einräumt? Verstößt auf dem Gebiet der Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobener Mehrwertsteuer eine nationale Regelung gegen die Grundsätze der Effektivität und der Nichtdiskriminierung, die – gemäß der entsprechenden Auslegung durch die nationalen Gerichte – dem Erwerber/Dienstleistungsempfänger eine Klagebefugnis nur gegenüber dem Veräußerer/Dienstleister und nicht gegenüber dem Fiskus einräumt, obwohl es in der nationalen Rechtsordnung im Bereich der direkten Steuern einen ähnlichen Fall in Form der Substitution gibt, bei dem beide Parteien (der Steuersubstitut und das Steuersubjekt) berechtigt sind, beim Fiskus die Erstattung zu beantragen?

37. Die Klägerin, die italienische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. In der Sitzung vom 30. März 2006 haben die italienische Regierung und die Kommission mündliche Ausführungen gemacht.

Würdigung

Die erste Frage

38. Im Kern geht die Frage des nationalen Gerichts danach, ob die Lösung, die in der Rechtsprechung seit dem Urteil Genius Holding in Bezug auf Vorsteuerabzug nach der Sechsten Richtlinie gewählt worden ist, auch im Hinblick auf Erstattungen nach der Achten Richtlinie verfolgt werden sollte.

39. Bevor diese Frage beantwortet werden kann, müssen jedoch die Zweifel der Klägerin an der Fortgeltung der Entscheidung Genius Holding geprüft werden.

Gibt das Urteil Genius Holding noch die Rechtslage wieder?

40. Die Klägerin ist der Ansicht, dass die Entscheidung des Gerichtshofes in der Rechtssache Genius Holding nicht durch den Wortlaut von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie gerechtfertigt gewesen und zudem durch das Urteil Langhorst überholt sei. Sie beruft sich auf den Passus des letztgenannten Urteils, in dem der Gerichtshof entschieden habe, dass dann, wenn der Steuerpflichtige, der die Mehrwertsteuer in der Gutschrift anzugeben gehabt hätte, den angegebenen Betrag nicht schulden würde, dieser Steuerpflichtige „einen Teil der Mehrwertsteuer, die in dem als Rechnung zu betrachtenden Dokument ausgewiesen ist, nicht zu entrichten [brauchte], obwohl die Mehrwertsteuer ... vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen in vollem Umfang abgezogen werden konnte ...“(31). Dies bedeutet nach Ansicht der Klägerin eine Umkehrung der Entscheidung in der Rechtssache Genius Holding und eine Rückkehr zu einem allumfassenden Vorsteuerabzugsrecht. Das Vorsteuerabzugsrecht sei das wichtigste Mittel zur Gewährleistung der Anwendung des Grundprinzips der Neutralität der Mehrwertsteuer, und die Mitgliedstaaten seien nicht befugt, dieses Recht zu beschränken(32).

41. Die Klägerin ist auch um Abgrenzung zur Rechtssache Karageorgou bemüht. Auch wenn die theoretischen Erwägungen in diesem Urteil gültig seien, sei es in einem anderen Sachzusammenhang ergangen(33). Im vorliegenden Fall könne der in Rede stehende Betrag nicht gleichzeitig Mehrwertsteuer, die der Lieferant, der sie in Rechnung gestellt habe, gemäß Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c abzuführen habe, und vom Standpunkt des Abnehmers her betrachtet, „Nichtmehrwertsteuer“ darstellen.

42. Meines Erachtens stellt das Urteil Langhorst die Entscheidung in der Rechtssache Genius Holding nicht in Frage.

43. Der Passus, aus dem die Klägerin herleitet, dass der Gerichtshof seine Rechtsprechung geändert habe, ist Teil der Antwort auf die zweite Frage im Urteil Langhorst dahin, ob der Steuerpflichtige, der dem in einer als Rechnung zu betrachtenden Gutschrift ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag, der höher ist als der aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldete Betrag, nicht widersprochen hat, als die Person angesehen werden kann, die diesen Betrag ausgewiesen hat und ihn deshalb im Sinne von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie schuldet.

44. Diese Frage hat der Gerichtshof im Sinne des Vorschlags von Generalanwalt Léger bejaht, der seine Untersuchung weitgehend auf das Urteil in der Rechtssache Genius Holding gestützt hat(34). Unter diesen Umständen kann in die Erwägungen des Gerichtshofes, die ganz einfach denjenigen des Generalanwalts folgen, wenn auch in einer weit knapperen Formulierung, bei der jede Erwähnung jenes Urteils unterblieben ist, keine Abgabe der Entscheidung Genius Holding hineingelesen werde. Zudem ist der Gerichtshof dem Urteil Genius Holding später ganz eindeutig sowohl in den Urteilen Schmeink & Cofreth als auch Karageorgou gefolgt.

45. Was den Passus „vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen in vollem Umfang abgezogen werden konnte“ im Urteil Langhorst angeht, so scheint mir klar, dass der Gerichtshof nicht entschieden hat, dass der Empfänger *einen Anspruch* auf Abzug der irrtümlich in Rechnung gestellten Steuer gehabt haben könnte; vielmehr hatte der Gerichtshof den Fall vor Augen, dass der Abzug *tatsächlich* erfolgt sei und dass eine Gelegenheit für betrügerisches Handeln geschaffen werden könnte, wenn der Lieferant nicht den gesamten angegebenen Betrag abzuführen brauchte.

46. Dies vorausgeschickt, habe ich in einer Hinsicht großes Verständnis für die Auffassung der Klägerin. Es wäre sinnwidrig, einen irrtümlich in Rechnung gestellten Betrag gleichzeitig als Mehrwertsteuer, die vom Lieferanten gemäß Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie abzuführen ist, und als „Nichtmehrwertsteuer“ zu betrachten, die von einem

gewerblichen Abnehmer nicht gemäß Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a abgezogen werden kann.

47. Der Standpunkt der Klägerin gibt weitgehend die Lösung wieder, die dem Gerichtshof von der Kommission und von Generalanwalt Mischo in der Rechtssache Genius Holding vorgeschlagen worden war, wonach die Mehrwertsteuer, die vom Lieferanten gemäß Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c abzuführen ist, vom Lieferanten auch als Steuer zu betrachten ist, die „geschuldet oder entrichtet“ im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a ist. Sie sollte daher von einem gewerblichen Abnehmer abgezogen werden können (vorausgesetzt, dass Steuerhinterziehung dadurch ausgeschlossen ist, dass Fälle außer Acht bleiben, in denen der in Rede stehende Betrag nachweislich nicht tatsächlich gezahlt worden ist).

48. Diese Lösung erscheint mir, so muss ich zugeben, was die Kohärenz und Einfachheit des Systems betrifft, der Lösung vorzuziehen zu sein, für die sich der Gerichtshof in seinem Urteil in der Rechtssache Genius Holding letztendlich entschieden hat. Ich frage mich auch, ob sie nicht eher mit der jüngeren Rechtsprechung des Gerichtshofes im Bereich des Karussellbetrugs im Einklang stehen könnte.

49. Bei Karussellbetrug handelt es sich sicherlich um eine andere Situation, bei der die Mehrwertsteuer innerhalb einer Lieferkette ordnungsgemäß in Rechnung gestellt wurde, jedoch den Steuerbehörden auf einer oder mehreren Stufen in betrügerischer Weise vorenthalten worden ist. Im Urteil Optigen(35) hat der Gerichtshof entschieden, dass das Recht eines Steuerpflichtigen, der Tätigkeiten ausübt, die die objektiven Kriterien der Sechsten Richtlinie erfüllen, auf Vorsteuerabzug nicht dadurch berührt werden kann, dass in der Lieferkette, ohne dass dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde. Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung.

50. Meines Erachtens wäre das System, wenn das Recht auf Vorsteuerabzug unter solchen Umständen unberührt bleibt, kohärenter, wenn dieses Recht auch unter Umständen unberührt bliebe, wie sie in der Rechtssache Genius Holding gegeben waren. Zudem hat der Gerichtshof ausdrücklich ausgeführt, dass die Berichtigung gemäß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie davon abhängt, dass der ursprüngliche gute Glaube beim Ausstellen der Rechnungen(36) nachgewiesen werden kann, oder, nach dem Urteil Schmeink & Cofreth, dass keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt(37). Ein solcher Vorbehalt könnte auch dann gelten, wenn der Abnehmer ein Abzugsrecht anstelle eines Berichtigungsanspruchs erhalten hätte.

51. Gleichwohl schlage ich dem Gerichtshof nicht vor, jetzt seine Entscheidung in der Rechtssache Genius Holding zu überdenken. Diese Entscheidung beruht auf anerkannten Auslegungsgrundsätzen und gelangt, wenn auch in einem umständlicheren Verfahren, zum selben Ergebnis wie die vom Generalanwalt vorgeschlagene Lösung, das zudem unter dem Gesichtspunkt der Neutralität der Mehrwertsteuer offenkundig richtig ist. Es ist zudem seit mehr als 15 Jahren ständige Rechtsprechung, und jede Änderung zum jetzigen Zeitpunkt würde wahrscheinlich zu unerwünschter Unruhe in der Mehrwertsteuerpraxis der Mitgliedstaaten führen.

52. Daher lässt sich meines Erachtens nichts daraus herleiten, dass der Grundsatz des Urteils Genius Holding in der Rechtssache Karageorgou auf andere Gegebenheiten angewandt wurde. Daher wende ich mich jetzt der Prüfung zu, ob dieser Grundsatz auch auf Sachverhalte angewandt werden sollte, die der Achten Richtlinie unterliegen.

Sollte das Urteil Genius Holding im Kontext der Achten Richtlinie angewandt werden?

53. Nach den Ausführungen des nationalen Gerichts besteht der Grund für den Ausschluss des Abzugs nach der Sechsten Richtlinie in Fällen, in denen nicht geschuldete Steuer fälschlich in Rechnung gestellt worden ist, nicht darin, dass der gewerbliche Abnehmer belastet werden sollte, der sonst zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre, sondern in der Verhütung von Steuerhinterziehungen. In der Achten Richtlinie sei der Zweck der Beschränkung des Erstattungsanspruchs auf Fälle, in denen der Abzug nach der Sechsten Richtlinie zulässig gewesen wäre, ein anderer. Er bestehe darin, Abnehmer auszuschließen, denen die Mehrwertsteuer angelastet werden sollte (entweder weil sie Endverbraucher seien oder weil ihre Lieferungen für befreite Umsätze verwendet würden). Angesichts dieses Unterschieds im Zweck sei nicht klar, ob die gleiche Lösung angewandt werden sollte.

54. Die Klägerin weist ebenfalls auf den unterschiedlichen Zweck hin. Ihres Erachtens ist es unangemessen, eine Erstattung nach der Achten Richtlinie auszuschließen, wenn der Grund für die fehlende Abziehbarkeit nach der Sechsten Richtlinie nur darin bestehe, dass die Steuer irrtümlich in Rechnung gestellt worden sei.

55. Die italienische Regierung führt jedoch aus, dass es in der vorliegenden Rechtssache um die Erstattung von Mehrwertsteuer gehe, die bei einer Lieferung zu Unrecht in Rechnung gestellt worden sei. Das Verfahren nach den Artikeln 2 und 5 der Achten Richtlinie könne keine Anwendung finden, weil die Voraussetzungen, dass die Steuer abziehbar gewesen wäre, wenn der Abnehmer in Italien ansässig gewesen wäre⁽³⁸⁾, nicht erfüllt sei.

56. Die Kommission macht geltend, dass die Achte Richtlinie nach dem Urteil Debouche⁽³⁹⁾ nicht bezwecke, das durch die Sechste Richtlinie geschaffene System in Frage zu stellen. Wie Generalanwalt Tesauo in seinen Schlussanträgen in dieser Rechtssache ausgeführt habe⁽⁴⁰⁾, liege der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige derselbe Grundgedanke zugrunde und es gälten für sie daher dieselben Regeln wie für den Vorsteuerabzug des im Inland ansässigen Steuerpflichtigen. Dies werde bestätigt durch das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Monte Dei Paschi Di Siena⁽⁴¹⁾, das die Bestimmungen über einen anteiligen Abzug in Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie auf eine Erstattung nach der Achten Richtlinie anwende.

57. In dieser Frage stimme ich mit der italienischen Regierung und der Kommission überein.

58. Auf förmlicher Ebene sind die Verweise auf Artikel 17 der Sechsten Richtlinie in den Artikeln 2 und 5 der Achten Richtlinie klar. Artikel 2 verleiht einen Anspruch auf Erstattung, „soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a ... [der Sechsten Richtlinie] bezeichneten Umsätze ... verwendet wurden“. Artikel 5 bestimmt ausdrücklich, dass „der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17 der [Sechsten Richtlinie], wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird, bestimmt [wird]“.

59. Ferner ist bei der gleichen wortgetreuen Vorgehensweise wie im Urteil Genius Holding⁽⁴²⁾ zu bemerken, dass Artikel 17 Absatz 3 des Vorschlags der Kommission für eine Sechste Richtlinie wie Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a dieses Vorschlags sich auf einem Steuerpflichtigen „in Rechnung gestellte“ Mehrwertsteuer bezog, und dass der Wortlaut geändert wurde in „in Absatz 2 genannte Mehrwertsteuer“, dass aber in dieser Bestimmung „in Rechnung gestellte“ in „geschuldete oder entrichtete“ geändert wurde.

60. Ferner spricht die von der Kommission angeführte Rechtsprechung für eine parallele Behandlung.

61. Vielleicht der wichtigste Gesichtspunkt ist, dass die Kohärenz zwischen dem Erstattungs- und dem Vorsteuerabzugssystem grundsätzlich wünschenswert ist, sofern kein Unterschied in der Natur einer grenzüberschreitenden Lieferkette besteht, der eine unterschiedliche Behandlung erfordert. Offensichtlich gibt es keinen solchen Unterschied.

62. Zwar ist die Erstattungsregelung nach der Achten Richtlinie nicht identisch mit der Abzugsregelung nach der Sechsten Richtlinie. Gleichwohl gibt es zwischen den von den beiden Richtlinien geregelten Sachverhalten erhebliche Parallelen.

63. Nehmen wir an, dass X und Y Steuerpflichtige sind und X bei einem Geschäft der Lieferant, Y ein gewerblicher Abnehmer ist. In einer auf einen einzigen Mitgliedstaat beschränkten Situation stellt X dem Y Mehrwertsteuer in Rechnung, der wiederum den gleichen Betrag von der Steuer für seine Umsätze abzieht, die er zu entrichten hat.

64. Ist X im Mitgliedstaat A und Y im Mitgliedstaat B niedergelassen, und tätig Y im Mitgliedstaat A keine steuerpflichtigen Umsätze, so erhält entweder a) Y nach der Achten Richtlinie die im Mitgliedstaat A in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer erstattet, und der Mehrwertsteuerbetrag, den er seinen Abnehmern in Rechnung stellt und den er an die Steuerbehörden im Mitgliedstaat B entrichtet, beruht auf dem gesamten Nettopreis, zu dem er seine Lieferung erhält, oder b), wenn die Regelung der Verlagerung der Steuerschuld nach der Sechsten Richtlinie Anwendung findet, stellt X keine Mehrwertsteuer in Rechnung, und Y schuldet Mehrwertsteuer auf die Lieferung im Mitgliedstaat B, kann sie aber auch als Vorsteuer abziehen. In beiden Fällen setzt sich die Kette dann in der üblichen Weise fort.

65. Stellt X irrtümlich Y für den Umsatz Mehrwertsteuer in Rechnung, so verhält es sich, wenn Y diese Rechnung bezahlt und X den Betrag an die Steuerbehörden abführt, nach dem Urteil Genius Holding, wenn der Sachverhalt auf einen einzigen Mitgliedstaat (Mitgliedstaat A) beschränkt ist, wie folgt:

- X muss Y den irrtümlich in Rechnung gestellten Betrag zurückzahlen;
- die Steuerbehörden haben X den Betrag zu erstatten, und
- Y muss diesen Betrag von seinem Vorsteuerabzug ausnehmen (oder, wenn er bereits abgezogen worden ist, diesen Abzug gemäß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie berichtigen).

66. Befinden sich X und Y in unterschiedlichen Mitgliedstaaten, so bleiben von diesen Erfordernissen das erste und das zweite anwendbar. Allerdings könnte Y weder nach der Achten Richtlinie(43) noch nach der Regelung der Verlagerung der Steuerschuld nach der Sechsten Richtlinie(44) die von X in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer abziehen, da beide Situationen einen Abzug als solchen nicht vorsehen. Entsprechend hat Y dann keinen Erstattungsanspruch. Die Lieferkette wird ebenfalls in der üblichen Weise fortgesetzt.

67. In diesen beiden Fallgestaltungen bleibt die Neutralität der Mehrwertsteuer durch Mittel gewahrt(45), die im Wesentlichen parallel sind (auch wenn sie, wie ich erwähnt habe, komplexer sind, als wenn, je nach Lage des Falles, Abzug oder Erstattung erlaubt worden wäre).

68. Ferner sei bemerkt, dass die nationale Bestimmung, um die es im Urteil Genius Holding ging, ebenfalls eine Regelung der Verlagerung der Steuerschuld gebot, auch wenn es sich um eine

Bestimmung handelte, die der Rat nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie genehmigt hatte, und nicht eine der Art, mit der sich die Achte Richtlinie befasst(46). Es wäre befremdlich, wenn der diesem Urteil zugrunde liegende Grundsatz auf die eine Verlagerung der Steuerschuld angewandt würde und auf die andere nicht.

69. Daher bin ich der Ansicht, dass die Lösung, die der Gerichtshof im Urteil Genius Holding in Bezug auf Abzüge nach der Sechsten Richtlinie gefunden hat, auch in Bezug auf Erstattungen nach der Achten Richtlinie gewählt werden sollte.

Die zweite Frage

70. Wenn ein Abnehmer in der Lage der Klägerin (d. h. in der Lage von Y in meinem obigen Beispiel) keinen Anspruch auf Erstattung gemäß Artikel 17 Absätze 3 und 4 der Sechsten Richtlinie und den Bestimmungen der Achten Richtlinie hat, so möchte das nationale Gericht wissen, ob es dann ausreicht, dass er einen Anspruch auf Erstattung gegen seinen Lieferanten (in meinem Beispiel X) hat, der die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat und der seinerseits die Behörde, an die er die Steuer entrichtet hat, in Anspruch nehmen kann, oder ob ihm ein Anspruch unmittelbar gegen die Steuerbehörde zustehen muss.

71. Diese Frage wird, wie die italienische Regierung und die Kommission ausgeführt haben, in drei Teilen gestellt, die sich wie folgt zusammenfassen lassen:

- a) Kann der Abnehmer allgemein als Steuerschuldner der Mehrwertsteuer in Bezug auf diesen Umsatz betrachtet werden?
- b) Ist es mit dem gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem (und mit den Grundsätzen der Neutralität, Effektivität und Äquivalenz sowie dem Diskriminierungsverbot) vereinbar, wenn nationales Recht dem Abnehmer *keinen* Anspruch gegen die Steuerbehörden verleiht, wenn nicht geschuldete Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und entrichtet worden ist?
- c) Macht es einen Unterschied, wenn andere nationale Bestimmungen (im Bereich der direkten Besteuerung) unter ungefähr vergleichbaren Umständen beiden Teilen ein gemeinsames Vorgehen gegen die Steuerbehörden gestatten?

72. Ich werde diese drei Teile nacheinander behandeln.

Kann der Abnehmer allgemein als Steuerschuldner der Mehrwertsteuer für einen Umsatz betrachtet werden?

73. Wie die Klägerin ausführt, ermächtigt Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie(47) die Mitgliedstaaten, zu bestimmen, dass „eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat“. Nach Artikel 22 Absatz 8(48) können die Mitgliedstaaten „weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden“. Daher ist es mit der Sechsten Richtlinie vereinbar, wenn der Abnehmer einer der Steuerschuldner für die Mehrwertsteuer ist.

74. Andererseits enthielt, wie die italienische Regierung bemerkt, obwohl das Gemeinschaftsrecht die Gesamtschuldnerschaft des Abnehmers zulässt, das italienische Recht 1994 keine solche Bestimmung (auch wenn eine solche Bestimmung jetzt besteht).

75. Ferner stellt, wie die Kommission richtig ausführt, Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie die Regel auf, dass grundsätzlich der Lieferant/Dienstleister die Mehrwertsteuer schuldet und Verpflichtungen gegenüber den Steuerbehörden zu erfüllen hat.

Die einzigen Ausnahmen sind die in den restlichen Bestimmungen des Artikels 21 Absatz 1 aufgeführten (insbesondere die Regelung der Verlagerung der Steuerschuld bei grenzüberschreitenden Geschäften) oder die vom Rat auf der Grundlage von Artikel 27 der Sechsten Richtlinie zugelassenen (die in solchen Fällen eine Regelung der Verlagerung der Steuerschuld unter besonderen Umständen innerhalb eines Mitgliedstaats umfassen(49)).

76. Ich stimme daher der italienischen Regierung und der Kommission zu. Die Klägerin führt zu Recht aus, dass die Mitgliedstaaten unter bestimmten Umständen entscheiden *können*, dass der Abnehmer zusammen mit dem Lieferanten/Dienstleister als Gesamtschuldner haftet, und dass in Situationen, auf die die Regelung der Verlagerung der Steuerschuld Anwendung findet, stets der Abnehmer der Steuerschuldner ist. Gleichwohl sind dies Ausnahmen von der Regel, dass der Lieferant/Dienstleister die Mehrwertsteuer für einen Umsatz an die Behörden abzuführen hat. Infolgedessen kann grundsätzlich nur der Lieferant/Dienstleister einen Anspruch in Bezug auf irrtümlich entrichtete Steuer gegen diese Behörden geltend machen.

77. Zwar ist dann, wenn aus irgendeinem Grund die Regelung der Verlagerung der Besteuerung Anwendung findet, der Abnehmer der Schuldner der Mehrwertsteuer auf den Umsatz. Daher hat grundsätzlich der Abnehmer Anspruch auf Rückzahlung(50) sämtlicher irrtümlich gezahlter Steuern durch die Behörden. Ferner scheint es, dass im Ausgangsverfahren die Regelung der Verlagerung der Steuerschuld nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e anwendbar war, so dass die Klägerin sowohl Steuerschuldnerin sein als auch Anspruch auf die Rückzahlung von irrtümlich gezahlter Steuer haben müsste. Allerdings darf nicht vergessen werden, dass nach dieser Regelung eine Beziehung der Klägerin zu den Steuerbehörden ihres eigenen Mitgliedstaats, nämlich Deutschland, und nicht zu denjenigen des Mitgliedstaats besteht, in dem der Lieferant irrtümlich Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und entrichtet hat, nämlich Italien.

78. Ich würde daher auf den ersten Teil der zweiten Frage antworten, dass grundsätzlich nur der Lieferant bzw. Erbringer der Dienstleistung gegenüber den Steuerbehörden als Steuerschuldner der Mehrwertsteuer auf einen Umsatz zu betrachten und daher berechtigt ist, Rückzahlung der irrtümlich entrichteten Mehrwertsteuer zu verlangen. Ist ausnahmsweise eine andere Person gemäß Gemeinschaftsrecht oder genehmigten nationalen Regelungen Steuerschuldner, so kann dieser Schuldner von den Steuerbehörden, denen gegenüber er Steuerschuldner war, die Rückzahlung irrtümlich von ihm entrichteter Steuern verlangen.

Ist es zulässig, dass nationales Recht dem Abnehmer *keinen* Anspruch gegen die Steuerbehörden zugesteht, wenn nicht geschuldete Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und entrichtet worden ist?

79. In Italien dürfte es, wenn weder ein Abzug nach der Sechsten Richtlinie noch eine Erstattung nach der Achten Richtlinie verfügbar ist, möglich sein, dass ein Lieferant/Dienstleister, der irrtümlich Mehrwertsteuer auf einen Umsatz in Rechnung gestellt und eingenommen und diese Steuer an die Steuerbehörden abgeführt hat, die Rückzahlung des Betrages von diesen Behörden verlangt und dass der Abnehmer beim selben Umsatz die Erstattung dieses Betrages nur durch zivilrechtliches Vorgehen vom Lieferanten verlangen kann.

80. Die Bedenken des nationalen Gerichts in Bezug auf diese Regelung betreffen die gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse der Äquivalenz (bzw. der Nichtdiskriminierung) und der Effektivität. Die jüngste Formulierung dieser Erfordernisse findet sich im Urteil MyTravel(51): „In Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung von Abgaben ist es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden kann; diese Voraussetzungen müssen dem Äquivalenzprinzip und dem Effektivitätsprinzip entsprechen, d. h., sie dürfen nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Klagen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und sie

dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Gemeinschaftsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen.“

81. Nach Ansicht der Klägerin verlangt das Effektivitätsprinzip, dem Abnehmer einen Anspruch direkt gegen die Steuerbehörden zuzugestehen. Andernfalls wären mindestens zwei Konflikte mit diesem Grundsatz möglich: Der Lieferant könne zahlungsunfähig sein, wenn der Abnehmer seinen Anspruch gegen ihn erhebe, oder der Lieferant könne von den Zivilgerichten zur Rückzahlung an den Abnehmer verurteilt werden, jedoch mit seinem Anspruch gegen die Steuerbehörden vor den Finanzgerichten keinen Erfolg haben.

82. Die Kommission erinnert an die Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere in der Rechtssache Schmeink & Cofreth, wonach die Mitgliedstaaten für die Berichtigung von Irrtümern bei der Inrechnungstellung von Mehrwertsteuer sowohl durch Berichtigung der Rechnung als auch durch Rückzahlung der irrtümlich entrichteten Steuer Sorge zu tragen hätten. Diese Verpflichtung ergebe sich aus dem Grundsatz der Neutralität und aus dem Verbot ungerechtfertigter Bereicherung (hier seitens der Steuerbehörden). Die Mitgliedstaaten könnten wählen, welches Verfahren geeignet sei, sofern das Effektivitätsprinzip gewahrt werde. Dass regelmäßig nur der Lieferant/Dienstleister als Steuerpflichtiger die Rückzahlung von den Steuerbehörden verlangen und der Abnehmer Rückzahlung des Lieferanten nach Zivilrecht verlangen könne, erscheine grundsätzlich annehmbar. Wenn jede Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen sei, könne der Effektivitätsgrundsatz allerdings erfordern, dass der Abnehmer in der Lage sein müsse, gegen die Steuerbehörden vorzugehen, wenn sich die Erstattung im gewöhnlichen Verfahren als „praktisch unmöglich oder außerordentlich schwierig“ erweise (z. B. im vorliegenden Fall, wenn der italienische Lieferant/Dienstleister nicht mehr existiere). Schließlich verlange das Diskriminierungsverbot, dass jeder Mitgliedstaat, der einem in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Abnehmer eine Klagemöglichkeit gegen die Steuerbehörden einräume, einem in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Abnehmer das gleiche Klagerecht einräume.

83. Die italienische Regierung stimmt der Kommission darin zu, dass die in Italien geltende Regelung legitim sei. Sie stimmt nicht mit der weiteren Ansicht der Kommission überein, dass der Abnehmer berechtigt sein müsse, die Rückzahlung unmittelbar von den Steuerbehörden zu verlangen, wenn sein zivilrechtlicher Anspruch gegen den Lieferanten aus irgendeinem Grund nicht durchsetzbar sei.

84. Gleichwohl finde ich die Lösung der Kommission insgesamt überzeugend.

85. Erstens erscheint das System von Rechtsschutzmöglichkeiten, das in Italien gilt, grundsätzlich mit dem gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem und der Rechtsprechung vereinbar. Wenn es einem Lieferanten/Dienstleister, der irrtümlich für einen Umsatz Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und vereinnahmt und diese an die Steuerbehörden abgeführt hat, möglich ist, Rückzahlung des Betrages von diesen Behörden zu verlangen, und wenn es dem Abnehmer beim gleichen Umsatz möglich ist, diesen Betrag vom Lieferanten/Dienstleister durch Zivilklage beizutreiben, dann sind der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und das Prinzip der Effektivität von Ansprüchen auf Erstattung irrtümlich entrichteter Steuer gewahrt.

86. Zweitens ist ein derartiges System grundsätzlich ausreichend. In allen Fällen, in denen es zum gewünschten Ergebnis führen kann – vollständige Rückzahlung an die Person, die die Belastung der irrtümlicherweise entrichteten Steuer getragen hat – braucht keine zusätzliche Rechtsschutzmöglichkeit für den Abnehmer gegenüber den Steuerbehörden vorgesehen zu werden. Daher ist es nicht notwendig, einen direkten Anspruch des Abnehmers gegen die Steuerbehörden von der Art vorzusehen, wie ihn die Klägerin offensichtlich geltend zu machen versucht hat, *sofern nicht* das Rechtsschutzsystem zwar in Gang gesetzt wurde, jedoch als Ergebnis tatsächlicher Umstände, die nicht im Zusammenhang mit dem Grund des Anspruchs

stehen(52), nicht das normale Ergebnis gezeitigt hat.

87. Drittens kann es Fälle geben, in denen eben das geschieht. In solchen Fällen muss eine andere Lösung zur Verfügung stehen, um die Erfordernisse der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivität zu beachten. Eine andere solche Lösung als die, die es dem Abnehmer, der die volle Belastung der irrtümlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer getragen hat, ermöglicht, unmittelbar gegen die Steuerbehörden vorzugehen, die ungerechtfertigt bereichert wären, wenn sie derartige Mehrwertsteuer behalten könnten, ist schwer vorstellbar.

88. Hierzu sind in der mündlichen Verhandlung zwei Punkte erörtert worden.

89. Auf der einen Seite hat die Kommission vorgetragen, dass solche Fälle außerordentlich selten seien und dass es unwahrscheinlich sei, dass sie das grundlegende Rechtsschutzsystem erheblich beeinflussten, während die italienische Regierung ausgeführt hat, dass sie wahrscheinlich erheblich häufiger seien. Jedoch spielt meines Erachtens die Häufigkeit des Auftretens keine Rolle. Was zählt, ist, dass solche Situationen, wenn sie sich ergeben, im Einklang mit den Erfordernissen der Neutralität und der Effektivität behandelt werden müssen.

90. Auf der anderen Seite hat die italienische Regierung vorgetragen, dass ein Mittel zur Vermeidung ungerechtfertigter Bereicherung durch die Steuerbehörden im Falle einer irrtümlichen Entrichtung von Mehrwertsteuer nur dann zur Verfügung stehen sollte, wenn eine entsprechende Abhilfe auch zur Verfügung stehe, um eine ungerechtfertigte Entreichung der öffentlichen Kassen zu vermeiden, wenn geschuldete Mehrwertsteuer nicht entrichtet werde. Anscheinend sollte damit gesagt werden, dass andernfalls eine ungerechtfertigte Bereicherung des Abnehmers vorliege. Dieses Vorbringen geht jedoch fehl. Hat der Lieferant/Dienstleister dem Abnehmer Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und sie von ihm vereinnahmt, sie jedoch nicht an die Steuerbehörden abgeführt, so liegt keine ungerechtfertigte Bereicherung des Abnehmers vor (auch wenn tatsächlich ungerechtfertigte Bereicherung und/oder Steuerhinterziehung beim Lieferanten/Dienstleister vorliegen kann). Hat der Lieferant/Dienstleister dem Abnehmer für einen steuerpflichtigen Umsatz Mehrwertsteuer weder in Rechnung gestellt noch von ihm vereinnahmt, dann hat der Abnehmer, wenn er selbst steuerpflichtig ist, keine Mehrwertsteuer zum Abziehen und ist daher nicht ungerechtfertigt bereichert – und/oder, ob er nun gewerblicher Abnehmer oder Endverbraucher ist, kann er selbst in eine Absprache verwickelt sein, mit der die Steuer hinterzogen wird. In der letztgenannten Situation ist es gerechtfertigt, wenn das nationale Recht Strafen und Zwangsbeitreibung des in Rede stehenden Betrages vorsieht.

91. Schließlich stimme ich mit der Kommission darin überein, dass der Äquivalenzgrundsatz verlangt, dass jeder Mitgliedstaat, der es einem in seinem Gebiet ansässigen Abnehmer ermöglicht, Erstattung unmittelbar von den Steuerbehörden zu erhalten, dasselbe einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Abnehmer ermöglicht. Dem Gerichtshof ist jedoch nicht bekannt, ob dies in Italien der Fall ist.

92. Daher bin ich der Ansicht, dass dann, wenn Mehrwertsteuer, die nicht geschuldet war, von einem Lieferanten/Dienstleister bei einem Umsatz, der zur Entrichtung der Steuer verpflichtet gewesen wäre, wenn sie geschuldet gewesen wäre, in Rechnung gestellt und an die Steuerbehörden abgeführt worden ist, es grundsätzlich den Grundsätzen der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivität nationaler Bestimmungen über die Erstattung von entgegen dem Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuern genügt, wenn nationale Verfahrensregeln es diesem Lieferanten/Dienstleister ermöglichen, die Erstattung des Betrages bei diesen Behörden zu beantragen, und es dem Abnehmer beim gleichen Umsatz erlauben, diesen Betrag vom Lieferanten/Dienstleister mittels zivilrechtlicher Klage beizutreiben. Ist jedoch der Erfolg einer solchen zivilrechtlichen Klage durch tatsächliche Umstände ausgeschlossen, die nicht im Zusammenhang mit dem Anspruch stehen, so muss das nationale Recht aufgrund des

Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer, des Effektivitätsgrundsatzes und des Verbotes ungerechtfertigter Bereicherung der Steuerbehörden eine Möglichkeit des Abnehmers vorsehen, der den irrtümlicherweise berechneten Betrag gezahlt hat, diesen von den Steuerbehörden zurückzuerlangen. Zudem muss ein Anspruch, der einem Abnehmer bei einem solchen Umsatz, der in dem in Rede stehenden Mitgliedstaat ansässig ist, zur Verfügung steht, auch einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Abnehmer zur Verfügung stehen.

Ändert es an dieser Beurteilung etwas, wenn andere nationale Bestimmungen im Bereich der direkten Besteuerung ein gemeinsames Vorgehen beider Beteiligter gegen die Steuerbehörden unter in extra vergleichbaren Umständen zulassen?

93. Wenn Einkommensteuer von einem Arbeitgeber irrtümlicherweise einbehalten und an die Steuerbehörden abgeführt worden ist, lässt das italienische Recht anscheinend zu, dass sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer Erstattung von den Steuerbehörden verlangen. Das vorliegende Gericht fragt sich, ob die Verfügbarkeit einer solchen gemeinsamen oder alternativen Rechtsschutzmöglichkeit in dieser Situation in Verbindung damit, dass sie bei einem Mehrwertsteuersachverhalt von der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art dem Lieferanten/Dienstleister und dem Abnehmer nicht zur Verfügung steht, das gemeinschaftsrechtliche Äquivalenzprinzip oder Diskriminierungsverbot verletzen könnte.

94. Die Kommission weist darauf hin, dass der Gerichtshof über die italienische Regelung im Bereich der direkten Besteuerung nicht vollständig unterrichtet sei, und ist allgemein der Ansicht, dass eine Situation in diesem Bereich kaum mit der Situation im Bereich der Mehrwertsteuer verglichen werden könne. In der letztgenannten Situation stehe grundsätzlich nur der Lieferant/Dienstleister in einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zu den Steuerbehörden. Tatsächlich bestehe kein Zusammenhang zwischen dem ganzen System der direkten Besteuerung und dem System der Mehrwertsteuer. Da das Diskriminierungsverbot nur vergleichbare Sachverhalte betreffe, sei es hier nicht einschlägig.

95. In dieser Hinsicht stimme ich voll und ganz mit der Kommission überein.

Ergebnis

96. Nach allem schlage ich vor, auf die Fragen der Corte suprema di cassazione wie folgt zu antworten:

1. Die Artikel 2 und 5 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates sind dahin auszulegen, dass Mehrwertsteuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist, nicht die Anforderungen für eine Erstattung nach den Bestimmungen dieser Richtlinie erfüllt.

2. Grundsätzlich ist nur der Lieferant bzw. Erbringer der Dienstleistung gegenüber den Steuerbehörden als Steuerschuldner der Mehrwertsteuer auf einen Umsatz zu betrachten und daher berechtigt, Rückzahlung der irrtümlich entrichteten Mehrwertsteuer zu verlangen. Ist ausnahmsweise eine andere Person gemäß Gemeinschaftsrecht oder genehmigten nationalen Regelungen Steuerschuldner, so kann dieser Schuldner von den Steuerbehörden, denen gegenüber er Steuerschuldner war, die Rückzahlung irrtümlich von ihm entrichteter Steuern verlangen.

3. Wenn Mehrwertsteuer, die nicht geschuldet war, von einem Lieferanten/Dienstleister bei einem Umsatz, der zur Entrichtung der Steuer verpflichtet gewesen wäre, wenn sie geschuldet gewesen wäre, in Rechnung gestellt und an die Steuerbehörden abgeführt worden ist, genügt es grundsätzlich den Grundsätzen der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivität nationaler

Bestimmungen über die Erstattung von entgegen dem Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuern, wenn nationale Verfahrensregeln es diesem Lieferanten/Dienstleister ermöglichen, die Erstattung des Betrages bei diesen Behörden zu beantragen, und es dem Abnehmer beim gleichen Umsatz erlauben, diesen Betrag vom Lieferanten/Dienstleister mittels zivilrechtlicher Klage beizutreiben. Ist jedoch der Erfolg einer solchen zivilrechtlichen Klage durch tatsächliche Umstände ausgeschlossen, die nicht im Zusammenhang mit dem Anspruch stehen, so muss das nationale Recht aufgrund des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer, des Effektivitätsgrundsatzes und des Verbotes ungerechtfertigter Bereicherung der Steuerbehörden eine Möglichkeit des Abnehmers vorsehen, der den irrtümlicherweise berechneten Betrag gezahlt hat, diesen von den Steuerbehörden zurückzuerlangen. Zudem muss ein Anspruch, der einem Abnehmer bei einem solchen Umsatz, der in dem in Rede stehenden Mitgliedstaat ansässig ist, zur Verfügung steht, auch einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Abnehmer zur Verfügung stehen.

4. Dass nach nationalem Recht eine Antwort gegen die Steuerbehörden auf Erstattung direkter Steuern, die irrtümlicherweise einbehalten und entrichtet wurden, sowohl der einbehaltenden Partei als auch der Partei zusteht, der gegenüber die Einbehaltung erfolgt ist, ist bei der Beurteilung der Vereinbarkeit einer Regelung, nach der nur der Lieferant/Dienstleister und nicht der Abnehmer im Rahmen eines Umsatzes Erstattung eines irrtümlich in Rechnung gestellten und gezahlten Mehrwertsteuerbetrags von den Steuerbehörden verlangen kann, mit dem Äquivalenzprinzip grundsätzlich unerheblich.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – Sechste 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, häufig geändert; im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 – Vgl. Rechtssache C-342/87, Genius Holding, Slg. 1989, 4227, Rechtssache C-454/98, Schmeink & Cofreth, Slg. 2000, I-6973, und verbundene Rechtssachen C-78/02 bis C-80/02, Karageorgou, Slg. 2003, I-13295, eingehend erörtert unten, Nrn. 11 ff.

4 – Achte 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).

5 – Der gegenwärtige Text von Artikel 21 findet sich in Artikel 28g der Richtlinie, eingeführt durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1), und wurde selbst später verschiedentlich geändert. Im vorliegenden Fall geht es um Mehrwertsteuer, die 1994 entrichtet wurde. Die Bestimmung, die sich damals in Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c fand, findet sich jetzt in Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe d. Ich habe mich dafür entschieden, die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie nicht in ihrer numerischen Reihenfolge darzustellen (die zudem nicht mehr die Reihenfolge ist, in der sie in der Richtlinie erscheinen), sondern in einer Reihenfolge, die für ein schnelleres Verständnis der Regelung im vorliegenden Kontext zweckdienlicher ist.

6 – Jetzt zu finden in Artikel 28f, ebenfalls eingeführt durch die Richtlinie 91/680 und ebenfalls inzwischen geändert.

7 – In der im maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Fassung bezog sich die Wendung „im Inland“ bzw. deren Entsprechung, die durch die Richtlinie 91/680 eingeführt wurde, in vielen Sprachfassungen, einschließlich der englischen, der französischen, der italienischen und der

spanischen, auf die Schuld des Lieferanten. In der deutschen Fassung bezog sie sich jedoch auf den Ort, wo die Steuer geschuldet oder entrichtet wurde, und in der niederländischen Fassung auf den Ort der Lieferung bzw. Erbringung. Inzwischen vereinheitlichte die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer – Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18), die am 1. Januar 1996 in Kraft getreten ist, alle Sprachfassungen im Sinne der deutschen. ... [Betrifft nur die englische Fassung].

8 – In Artikel 28f, seit der Richtlinie 91/680 nicht geändert.

9 – In Artikel 28h in der durch die Richtlinie 91/680 eingeführten Fassung, die zum maßgeblichen Zeitpunkt anwendbar war; inzwischen geändert.

10 – Angeführt oben in Fußnote 3.

11 – Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1701). Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a lautete: „Soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke des Unternehmens verwendet werden, wird der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: a) Die Mehrwertsteuer, die *ihm* für an ihn gelieferte Gegenstände und an ihn erbrachte Dienstleistungen *in Rechnung* gestellt wird“ (Hervorhebung hinzugefügt).

12 – ABl. 1973, C 80, S. 1. Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a des Vorschlags lautete: „Der *Steuerpflichtige* ist, wenn Gegenstände und Dienstleistungen zur Vermeidung für Zwecke seiner besteuerten Tätigkeiten bestimmt sind, befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: a) die Mehrwertsteuer, *die ihm* für an ihn gelieferte Gegenstände und an ihn erbrachte Dienstleistungen *gemäß Artikel 22 Absatz 3 in Rechnung gestellt wird*“ (Hervorhebung hinzugefügt).

13 – Randnrn. 12 bis 16 des Urteils.

14 – Randnrn. 18 und 19 und Tenor des Urteils.

15 – Ebenso die Kommission in ihren Erklärungen; der Gerichtshof ist der von der niederländischen, der deutschen und der spanischen Regierung vertretenen Ansicht gefolgt. Vgl. insbesondere Nrn. 17 bis 27 der Schlussanträge.

16 – Angeführt oben in Fußnote 3, Randnrn. 58 und 59.

17 – Angeführt oben in Fußnote 3.

18 – Randnrn. 42 und 48 bis 53 des Urteils.

19 – Rechtssache C-141/96, Slg. 1997, I-5073.

20 – Randnrn. 8, 9, 24, 27 und 28 des Urteils.

21 – In Artikel 28g in der durch die Richtlinie 91/680 eingeführten und zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Fassung; inzwischen geändert.

22 – Dies wird häufig als „Verlagerung der Steuerschuld“ bezeichnet.

23 – Nr. 8.

24 – In Artikel 28f.

25 – Die Formulierung in der englischen Fassung [transactions ... deductible] erscheint unglücklich. Mehrwertsteuer ist abziehbar, „transactions“ (Umsätze) sind dies nicht. Im Französischen heißt es „qui ouvriraient droit à déduction“, und es wäre vorzuziehen, wenn es im Englischen hieße „in respect of which VAT would be deductible“.

26 – Um ständige Wiederholungen zu vermeiden, werde ich den Begriff „Abnehmer“ oder „gewerblicher Abnehmer“ für einen Steuerpflichtigen verwenden, der besteuerte Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen erwirbt und sie für die Zwecke seiner steuerpflichtigen Umsätze verwendet, um eine solche Person von einem Abnehmer zu unterscheiden, der Endverbraucher ist.

27 – Entsprechend ungefähr 91 000 Euro.

28 – Artikel 7 Absatz 4 Buchstaben d und e des Decreto del Presidente della Repubblica Nr. 633/1972 (im Folgenden: DPR 633/1972).

29 – Urteil in der Rechtssache C?136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, Slg. 2000, I?6109.

30 – Artikel 19 des DPR Nr. 633/1972, der das Vorsteuerabzugsrecht eingeführt hat und Artikel 38bis dieses DPR, der die Erstattung von im Wesentlichen die geschuldete Steuer übersteigender Vorsteuer regelt. Artikel 38 DPR sieht gemäß der Achten Richtlinie Erstattungen an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige von Mehrwertsteuer vor, die nach Artikel 19 abziehbar wäre.

31 – Randnrn. 27 und 28 des Urteils.

32 – Die Reemtsma GmbH führt die Urteile in der Rechtssache 50/87, Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnrn. 16 und 17, und in der Rechtssache C?97/90, Lennartz, Slg. 1991, I?3795, Randnr. 27, an.

33 – D. h. einem Sachverhalt, bei dem der in Rechnung gestellte Betrag wegen der Beschäftigtenstellung des Lieferanten/Dienstleisters nicht eigentlich als Mehrwertsteuer eingestuft war: vgl. oben, Nr. 16.

34 – Vgl. Nrn. 52 ff. der Schlussanträge.

35 – Verbundene Rechtssachen C?354/03, C?355/03 und C?484/03, Slg. 2006, I?0000; vgl. insbesondere Randnrn. 51 bis 54.

36 – Genius Holding, Randnr. 18.

37 – Schmeink & Cofreth, Randnrn. 56 bis 63.

38 – Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

39 – Rechtssache C?302/93, Slg. 1996, I?4495, Randnr. 18.

40 – Nr. 7 Absatz 3, Slg. 1996, I?4500.

41 – Angeführt oben Fußnote 29.

42 – Vgl. oben, Nr. 12.

43 – In Bezug auf Lieferungen, bei denen der Lieferort der Mitgliedstaat A war.

44 – Bei Lieferungen, als deren Ort der Mitgliedstaat B galt.

45 – Weil X an Y zurückzahlt und dann selbst den Betrag von den Steuerbehörden im Mitgliedstaat A zurückfordert.

46 – Vgl. Randnr. 5 des Urteils.

47 – In der 1994 geltenden Fassung.

48 – In Artikel 28h.

49 – Wie die nationale Regelung im Urteil Genius Holding.

50 – Ich verwende hier den Begriff „Rückzahlung“ in einem allgemeinen Sinn im Unterschied zu dem besonderen Verfahren der „Erstattung“ nach der Achten Richtlinie.

51 – Rechtssache C?291/03, Slg. 2005, I?8477, Randnr. 17.

52 – Beispielsweise Zahlungsunfähigkeit des Lieferanten.