Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

GERARD WILLIAM HOGAN

vom 17. Januar 2019(1)

Rechtssache C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

gegen

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal administratif de Montreuil [Verwaltungsgericht Montreuil, Frankreich])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 171 – Erstattung der Mehrwertsteuer – Richtlinie 2008/9/EG – Art. 20 – Anforderung zusätzlicher Informationen durch den Mitgliedstaat der Erstattung – Informationen, die dem Mitgliedstaat der Erstattung innerhalb eines Monats ab Eingang des Informationsersuchens bei dessen Adressaten vorzulegen sind – Rechtsnatur der Frist und Folgen der Nichteinhaltung“

1. Wenn ein Steuerpflichtiger es versäumt, innerhalb der einmonatigen Frist, die in 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(2) vorgesehen ist, ein Ersuchen der zuständigen Steuerbehörden um zusätzliche Informationen zu beantworten, bedeutet dies, dass dadurch sein Anspruch auf ein Mehrwertsteuerguthaben automatisch erloschen ist? Darum geht es im Wesentlichen im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen.
2. Dieses Vorabentscheidungsersuchen betrifft infolgedessen die Auslegung von Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9. Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Sea Chefs Cruise Services GmbH (im Folgenden: Sea Chefs), einer Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, und dem Ministre de l'Action et des Comptes publics (Minister für staatliches Handeln und öffentliche Haushalte, Frankreich) vor dem Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil, Frankreich) über den Bescheid dieses Ministeriums, mit dem der Antrag von Sea Chefs auf Erstattung eines von ihr für die Zeit vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2014 beanspruchten Mehrwertsteuerguthabens zurückgewiesen wurde.
3. Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen klären, ob die in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 vorgesehene Frist von einem Monat für die Vorlage von

Informationen eine Ausschlussfrist darstellt, deren Nichteinhaltung zum Erlöschen des Erstattungsanspruchs führt, oder ob diese Bestimmung dahin auszulegen ist, dass Mängel eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung behoben werden können, indem im Rahmen eines Einspruchsverfahrens nach Art. 23 der Richtlinie Nachweise beigebracht werden.

4. Bevor ich mich mit diesen Fragen befasse, sind jedoch zunächst die maßgebenden Rechtsvorschriften anzuführen.

I. **Rechtlicher Rahmen**

A. **Unionsrecht**

1. **Richtlinie 2006/112**

5. Art. 169 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem⁽³⁾ in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008⁽⁴⁾ bestimmt:

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

a) für seine Umsätze, die sich aus den in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären;

...“

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

„Jeder Steuerpflichtige, der im Sinne des Artikels 1 der Richtlinie 86/560/EWG, des Artikels 2 Nummer 1 und des Artikels 3 der Richtlinie 2008/9/EG und des Artikels 171 der vorliegenden Richtlinie nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er die Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführt, hat Anspruch auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

a) die in Artikel 169 genannten Umsätze;

b) die Umsätze, bei denen die Steuer nach den Artikeln 194 bis 197 und 199 lediglich vom Empfänger geschuldet wird.“

7. Art. 171 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

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

...“

2. **Richtlinie 2008/9**

8. Art. 7 der Richtlinie 2008/9 lautet:

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

9. Art. 8 der Richtlinie 2008/9 lautet:

„(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:

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

gemäß Artikel 9.“

10. Art.15 der Richtlinie 2008/9 sieht vor:

„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.

...“

11. Art. 20 der Richtlinie 2008/9 bestimmt:

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

Gegebenenfalls kann der Mitgliedstaat der Erstattung weitere zusätzliche Informationen anfordern.

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

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

12. In Art. 21 der Richtlinie 2008/9 heißt es:

„Fordert der Mitgliedstaat der Erstattung zusätzliche Informationen an, so teilt er dem Antragsteller innerhalb von zwei Monaten ab Eingang der angeforderten Informationen ... oder, falls er keine Antwort auf sein Ersuchen erhalten hat, binnen zwei Monaten nach Ablauf der Frist nach Artikel 20 Absatz 2 mit, ob er die Erstattung gewährt oder den Erstattungsantrag abweist. ...

...“

13. Art. 23 der Richtlinie 2008/9 sieht vor:

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

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

...“

B. Nationales Recht

14. Art. 242^o W in Anhang II des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch), mit dem der oben angeführte Art. 20 der Richtlinie 2008/9 umgesetzt wird, bestimmt:

„I. – Die Steuerbehörde kann auf elektronischem Wege ... insbesondere beim Antragsteller oder bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats der Europäischen Union, in dem er ansässig ist, zusätzliche Informationen anfordern, wenn sie der Auffassung ist, dass sie nicht über alle für die Entscheidung über den gesamten vom Antragsteller eingereichten Erstattungsantrag oder über einen Teil dieses Antrags erforderlichen Informationen verfügt. Werden die zusätzlichen Informationen bei einer anderen Person als dem Antragsteller oder der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats angefordert, soll das Ersuchen nur auf elektronischem Wege ergehen, wenn der Empfänger des Ersuchens über solche Mittel verfügt. Gegebenenfalls kann die Steuerbehörde neue zusätzliche Informationen anfordern. Im Rahmen dieser Ersuchen kann die Steuerbehörde vom Antragsteller die Einreichung des Originals einer Rechnung oder eines Einfuhrdokuments anfordern, wenn sie begründete Zweifel am Bestehen einer bestimmten Forderung oder an ihrer Höhe hat. Das Ersuchen kann sich auf alle Umsätze beziehen, ungeachtet ihrer Höhe.

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

II. Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

15. Am 17. September 2015 beantragte Sea Chefs bei den französischen Steuerbehörden für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2014 die Erstattung eines Mehrwertsteuerguthabens in Höhe von 40 054,31 Euro. Im Ausgangsverfahren wurde die Forderung auf 32 143,47 Euro beschränkt.

16. Mit Bescheid vom 29. Januar 2016 wurde der Antrag von Sea Chefs in vollem Umfang zurückgewiesen, weil sie die ihr von den französischen Steuerbehörden mit E-Mail vom 14. Dezember 2015 übermittelte Anforderung zusätzlicher Informationen nicht beantwortet habe.

17. Mit einer Klageschrift und einem Schriftsatz, die am 7. April 2016 und am 2. Januar 2017 in das Register eingetragen wurden, hat Sea Chefs vor dem Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil) u. a. Klage auf Erstattung eines Mehrwertsteuerguthabens in Höhe von 32 143,47 Euro für den in Rede stehenden Zeitraum erhoben.

18. Mit Schriftsätzen vom 24. Oktober 2016 und vom 28. Dezember 2017 hat der Direktor der Steuerverwaltung für Nicht-Gebietsansässige beantragt, die Klage als unzulässig abzuweisen. Die in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 aufgestellte und durch den letzten Absatz von Art. 242^o W in Anhang II des Code général des impôts in nationales Recht umgesetzte Beantwortungsfrist sei nicht eingehalten worden. Die Nichteinhaltung der einmonatigen Beantwortungsfrist führe dazu, dass der Antrag verfristet sei. Es sei nicht möglich, Mängel eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung vor dem Finanzgericht durch die Beibringung von Nachweisen für den Erstattungsanspruch zu beheben.

19. Mit Urteil vom 27. Juni 2017 beschloss das Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil), die Entscheidung über die Klage der Sea Chefs auszusetzen, dem Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) gemäß Art. L. 113^o 1 des Code de justice administrative (Verwaltungsgerichtsordnung) die Akte der Rechtssache zu übermitteln und ihm eine Reihe von

Fragen vorzulegen.

20. Der Conseil d'État (Staatsrat) entschied über diese Fragen mit Avis contentieux (Gutachten in Streitsachen) Nr. 412053 vom 18. Oktober 2017.

21. Das Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil) führt u. a. aus, wenn die französischen Steuerbehörden nicht über alle Informationen verfügten, um sich zu vergewissern, dass der nicht in Frankreich ansässige Steuerpflichtige die Voraussetzungen für den Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer auf ihm in Frankreich gelieferte Gegenstände oder erbrachte Dienstleistungen erfülle, könnten sie von ihm auf elektronischem Wege Informationen anfordern. Der Steuerpflichtige müsse die Informationen innerhalb eines Monats ab Eingang des Informationsersuchens vorlegen.

22. Das vorliegende Gericht führt ferner aus, zur Gewährleistung der Wirksamkeit des Mehrwertsteuersystems seien in der Richtlinie 2008/9 Fristen vorgesehen, um die zügige Bearbeitung der Erstattungsanträge zu ermöglichen. Sie müssten von den Antragstellern eingehalten werden. Allerdings regele weder die Richtlinie 2008/9 noch eine nationale Bestimmung, welche Folgen die Nichteinhaltung der Beantwortungsfrist für den Anspruch auf Mehrwertsteuererstattung habe. Insbesondere gebe es keine Rechtsvorschrift, aus der klar hervorgehe, ob der Steuerpflichtige die Möglichkeit habe, Mängel seines Antrags im gerichtlichen Verfahren zu beheben, oder ob sein Antrag präkludiert sei.

23. Sea Chefs hat vor dem Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil) vorgebracht, im Kontext eines Vorgehens nach Art. 23 der Richtlinie 2008/9 verstoße es gegen den unionsrechtlich gewährleisteten Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, ihr die Behebung von Mängeln unmöglich zu machen. Die Neutralität der Mehrwertsteuer werde durch einen Anspruch auf vollständigen Abzug sichergestellt, der ein tragender Grundsatz im Bereich der Mehrwertsteuer sei und das Recht auf einen gerichtlichen Rechtsbehelf einschließe.

24. Ferner verstoße das Fehlen einer Möglichkeit, Mängel ihres Antrags auf Mehrwertsteuererstattung vor Gericht zu beseitigen, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mehrwertsteuer. Die Steuerbehörden müssten zwar sicherstellen, dass ein Steuerpflichtiger seinen Verpflichtungen in Bezug auf die Angabe und Zahlung der Mehrwertsteuer nachkomme, und könnten weitere Pflichten auferlegen, damit die Mehrwertsteuer korrekt erhoben und Steuerhinterziehung vermieden werde; sie dürften jedoch nicht über das zur Erreichung dieser Ziele erforderliche Maß hinausgehen.

25. Das Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil) führt aus, die Frage der Vereinbarkeit der in Rede stehenden Ausschlussvorschrift mit den Grundsätzen der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit sei von entscheidender Bedeutung für den von ihm zu entscheidenden Rechtsstreit und werfe ernste Schwierigkeiten auf.

26. Unter diesen Umständen hat das Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Bestimmungen von Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 dahin auszulegen, dass mit ihnen eine Ausschlussvorschrift geschaffen wird, die bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger eines Mitgliedstaats, der von einem Mitgliedstaat, in dem er nicht ansässig ist, die Erstattung der Mehrwertsteuer verlangt, Mängel seines Erstattungsantrags nicht vor dem zuständigen Richter beheben kann, wenn er die Frist für die Beantwortung eines Auskunftersuchens der Verwaltung nach den Bestimmungen von Abs. 1 dieses Artikels nicht eingehalten hat, oder vielmehr dahin, dass der Steuerpflichtige im Rahmen des in Art. 23 der

Richtlinie vorgesehenen Einspruchsrechts und im Hinblick auf die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit der Mehrwertsteuer Mängel seines Antrags vor dem zuständigen Richter beheben kann?

III. Verfahren vor dem Gerichtshof

27. Sea Chefs, die französische und die spanische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Am Ende des schriftlichen Verfahrens ist der Gerichtshof zu dem Ergebnis gekommen, dass er ausreichend unterrichtet ist, um gemäß Art. 76 Abs. 2 seiner Verfahrensordnung ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden.

IV. Analyse

28. Die Richtlinie 2008/9 soll nach ihrem Art. 1 die Einzelheiten der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß Art. 170 der Richtlinie 2006/112 an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige regeln, die die Voraussetzungen von Art. 3 der Richtlinie 2008/9 erfüllen. Der Anspruch eines in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen auf die in der Richtlinie 2008/9 geregelte Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer entspricht seinem durch die Richtlinie 2006/112 geschaffenen Anspruch auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer(5).

29. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die bereits als Vorsteuer die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen belastet hat, ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Durch die Regelung des Vorsteuerabzugs – und damit auch der Erstattungen – soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. 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. Das Recht auf Vorsteuerabzug unterliegt jedoch der Einhaltung sowohl materieller als auch formeller Anforderungen oder Bedingungen(6).

30. Ungeachtet der in der Rechtsprechung des Gerichtshofs zwischen dem Anspruch auf Vorsteuerabzug und dem Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer gezogenen Parallelen sind die Bestimmungen in der Richtlinie 2008/9 über die Informationen, die ein Erstattungsantrag enthalten muss(7), und die Fristen für die Einreichung eines Erstattungsantrags(8) sehr viel detaillierter als die Bestimmungen für den Vorsteuerabzug in der Richtlinie 2006/112(9).

31. Beispielsweise enthält die Richtlinie 2006/112 keine Frist für den Vorsteuerabzug. In seinem Urteil vom 28. Juli 2016, *Astone*(10), hat der Gerichtshof gleichwohl festgestellt, dass die Art. 167, 168, 178, 179 Abs. 1, 180 und 182 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung, die für die Ausübung des Abzugsrechts eine Ausschlussfrist vorsieht, nicht entgegenstehen, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität beachtet werden, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist. Zudem hat er in seinen Urteilen vom 8. Mai 2008, *Ecotrade*(11), und vom 12. Juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*(12), ausgeführt, dass die Möglichkeit, das Abzugsrecht ohne jede zeitliche Beschränkung auszuüben, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderliefe, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt lange offenbleiben kann.

32. Die Richtlinie 2008/9 enthält dagegen eine Reihe von Fristen für das Verfahren zur

Einreichung eines Antrags und für die Erstattung der Mehrwertsteuer. Dazu hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 21. Juni 2012, *Elsacom*(13), festgestellt, dass Art. 15 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2008/9 eine Ausschlussfrist für die Einreichung eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung vorsieht und dass die Nichteinhaltung dieser Frist zum Erlöschen des Erstattungsanspruchs führt.

33. Der Gerichtshof hat dazu ausgeführt, dass die Verwendung der Begriffe „no later than“ (spätestens) in Art. 7 Abs. 1 Unterabs. 1 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige(14) bzw. „at the latest“ (spätestens) in Art. 15 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2008/9 deutlich macht, dass es sich um eine Ausschlussfrist handelt, und dass die Einreichung eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung nach Ablauf der betreffenden Fristen nicht mehr möglich ist.

34. Nebenbei bemerkt hat der Gerichtshof jedoch in seinem Urteil vom 21. Juni 2012, *Elsacom*(15), der imperativen Formulierung der fraglichen Bestimmungen kein Gewicht beigemessen.

35. Anders als bei der Frist in Art. 15 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2008/9 geht aus dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie nicht klar hervor, ob es sich bei der dort festgelegten Frist von einem Monat um eine Ausschlussfrist handelt, denn er enthält keinen Begriff wie „spätestens“. Zwar heißt es in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie „sind ... vorzulegen“, doch halte ich dies unter den konkreten Umständen nicht für ausschlaggebend.

36. Mir scheint vielmehr die Tatsache, dass Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9, anders als ihr Art. 15 Abs. 1, keinen Begriff wie „spätestens“ enthält, bedeutsam und kein bloßer Zufall zu sein. Sein Fehlen ist ein klarer Hinweis darauf, dass der Unionsgesetzgeber in Art. 20 Abs. 2 keine Ausschlussfrist festlegen wollte(16). In Anbetracht der grundlegenden Natur des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer im Kontext des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und des Neutralitätsgrundsatzes, der für dieses System von zentraler Bedeutung ist, müssen Ausschlussfristen, die zum Erlöschen dieses Rechts führen, zwingend in klarer und eindeutiger Weise mit expliziten Worten in der Richtlinie selbst normiert werden.

37. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der Mitgliedstaat, der über einen Erstattungsantrag zu entscheiden hat, nach Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 beim Antragsteller oder bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller ansässig ist, oder auch bei Dritten zusätzliche Informationen anfordern kann. Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 sieht gleichwohl eine einheitliche Frist von einem Monat für die Vorlage der angeforderten Informationen vor, unabhängig davon, von wem sie angefordert werden.

38. Schon diese Tatsache ist meines Erachtens ein starkes Indiz dafür, dass die von den französischen Steuerbehörden vertretene Auslegung dieser Bestimmung(17) nicht richtig sein kann. Wäre ihre Auslegung richtig, würde dies bedeuten, dass das Abzugsrecht des Steuerpflichtigen – obwohl es ein grundlegender Aspekt des gesamten Mehrwertsteuersystems ist – völlig von Handlungen Dritter abhinge, die nicht alle in der Lage sein dürften, die angeforderten Informationen innerhalb dieser relativ kurzen Frist vorzulegen. Es wäre daher schlicht unbillig, wenn das Versäumnis Dritter – etwa der Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist –, angeforderte Informationen innerhalb der in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie vorgesehenen Frist vorzulegen, zum Erlöschen des Erstattungsanspruchs eines Steuerpflichtigen führen könnte.

39. Dieses Ergebnis wird auch durch eine Erwägung in der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs bestätigt, mit der die Bedeutung des Rechts jeder Person auf eine gute

Verwaltung(18) und des durch Art. 47 der Charta gewährleisteten Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf(19) hervorgehoben wird. In diesem Kontext sehe ich einen wesentlichen Aspekt des Rechts jeder Person auf eine gute Verwaltung und des Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf darin, dass ein unionsrechtlich garantiertes materielles Recht nicht durch die Anwendung einer Frist, bei der es unter Umständen zu einer unbilligen oder willkürlichen Handhabung kommen kann, vereitelt oder ausgeschlossen werden kann. Dies wäre hier jedoch der Fall, wenn der Abzugsanspruch des Steuerpflichtigen automatisch verfristet wäre, nur weil ein *Anderer* es versäumt hat, ein Informationsersuchen innerhalb eines Monats zu beantworten.

40. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass Art. 21 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 eine Frist für den Mitgliedstaat der Erstattung enthält, innerhalb deren er – nach Eingang der gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie angeforderten Informationen oder falls er keine Antwort auf sein Ersuchen erhalten hat – dem Antragsteller mitteilen muss, ob er die Erstattung gewährt oder den Erstattungsantrag ablehnt. Man kann daher sagen, dass Art. 21 der Richtlinie 2008/9 es nicht ausschließt, dass der Mitgliedstaat eine Mehrwertsteuererstattung gewährt, obwohl der Antragsteller ein Ersuchen um zusätzliche Informationen unbeantwortet gelassen hat. Dies ist ein weiterer Beleg dafür, dass die Frist in Art. 20 Abs. 2 nicht als Ausschlussfrist in dem Sinne gedacht war, dass der Abzugsanspruch automatisch erlischt, wenn sie nicht eingehalten wird.

41. Darüber hinaus ist in Art. 26 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 vorgesehen, dass der Mitgliedstaat der Erstattung dem Antragsteller, wenn dieser von dem Mitgliedstaat angeforderte zusätzliche Informationen nicht innerhalb der vorgesehenen Fristen vorlegt, keine Zinsen auf einen nach Ablauf der in Art. 22 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 genannten Zahlungsfrist erstatteten Betrag schuldet. Art. 26 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 beruht somit eindeutig auf der Prämisse, dass die Nichteinhaltung der Frist für die Vorlage zusätzlicher Informationen in Art. 20 Abs. 2 nicht zum Erlöschen des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer führt.

42. Aus all diesen Gründen erscheint mir der Schluss zwingend, dass die in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 festgelegte Frist keine Ausschlussfrist in dem Sinne ist, in dem sie im vorliegenden Fall von den französischen Steuerbehörden angewandt wurde. Auch wenn die Frist in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 keine Ausschlussfrist ist, bleibt ihre Nichteinhaltung gleichwohl nicht ohne Folgen.

43. Erstens muss der Mitgliedstaat der Erstattung gemäß Art. 21 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9, falls er keine Antwort auf sein Ersuchen um zusätzliche Informationen erhalten hat, dem Antragsteller binnen zwei Monaten nach Ablauf der Frist nach Art. 20 Abs. 2 mitteilen, ob er die Erstattung gewährt oder den Erstattungsantrag ablehnt. Das Unterbleiben einer Antwort führt daher grundsätzlich zum Erlass einer Entscheidung über den Erstattungsantrag, gegen die der Antragsteller sodann nach Art. 23 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 Einspruch einlegen kann.

44. Art. 23 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 enthält keine detaillierten Bestimmungen über das darin vorgesehene Einspruchsrecht. Mangels näherer, den Anforderungen sowohl der Äquivalenz als auch der Effektivität unterliegender Angaben oder Beschränkungen richtet sich der Umfang des Einspruchs nach dem nationalen Verfahrensrecht. Daraus folgt, dass grundsätzlich zumindest Rechtsbehelfe vor einer Verwaltungsbehörde und/oder einem Gericht möglich sind, und zwar unter rechtlichen und tatsächlichen Aspekten.

45. Da meines Erachtens die Frist in Art. 20 Abs. 2 keine Ausschlussfrist ist und der Antragsteller seinen Anspruch auf eine Mehrwertsteuererstattung nicht dadurch verliert, dass er einem Ersuchen um weitere Informationen nicht innerhalb der vorgesehenen Frist nachkommt, kann er die zuvor vom Mitgliedstaat der Erstattung angeforderten zusätzlichen Informationen im Rahmen des Einspruchsverfahrens zur Behebung von Mängeln seines Erstattungsantrags vorlegen.

46. Um sicherzustellen, dass von dieser Befugnis nicht systematisch Gebrauch gemacht wird und dass die Frist in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 gleichwohl eingehalten wird, ist der Mitgliedstaat der Erstattung meines Erachtens – wiederum vorbehaltlich der Wahrung der Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz – berechtigt, aber nicht verpflichtet, anzuordnen, dass der Antragsteller die Kosten des Einspruchsverfahrens zu tragen hat, die sich daraus ergeben, dass er die zusätzlichen Informationen nicht innerhalb der in dieser Vorschrift vorgesehenen Frist vorgelegt hat.

47. Zweitens kann, wie oben in Nr. 41 dargelegt, die nicht rechtzeitige Beantwortung eines Ersuchens um zusätzliche Informationen nach Art. 26 der Richtlinie 2008/9 Auswirkungen auf die dem Antragsteller bei verspäteter Erstattung der Mehrwertsteuer zu zahlenden Zinsen haben.

V. Ergebnis

48. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Frage des Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil, Frankreich) wie folgt zu beantworten:

Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige ist dahin auszulegen, dass mit ihm keine Ausschlussfrist geschaffen wird, deren Nichteinhaltung zum automatischen Verlust des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer durch einen Mitgliedstaat führt. Ein Steuerpflichtiger kann daher Mängel seines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung beheben, indem er im Rahmen eines Einspruchsverfahrens nach Art. 23 der Richtlinie Nachweise beibringt.

1 Originalsprache: Englisch.

2 ABl. 2008, L 44, S. 23.

3 ABl. 2006, L 347, S. 1.

4 ABl. 2008, L 44, S. 1.

5 Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 34 und 36 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

6 Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 37 bis 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

7 Vgl. Art. 8 der Richtlinie 2008/9. Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass Sea Chefs den Antrag auf Mehrwertsteuererstattung offenbar innerhalb der Frist des Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie einreichte. Zudem gibt es, vorbehaltlich der Nachprüfung durch das vorliegende Gericht, in den dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen keinen Anhaltspunkt dafür, dass Sea Chefs die nationalen Rechtsvorschriften zur Umsetzung des Art. 8 der Richtlinie 2008/9

nicht eingehalten hätte; Sea Chefs hatte somit einen gültigen und vollständigen Antrag auf Mehrwertsteuererstattung eingereicht. Zudem gibt es keine Anhaltspunkte für Betrug oder Rechtsmissbrauch.

8 Vgl. Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9.

9 Vgl. Art. 178 der Richtlinie 2006/112 zu den Bedingungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug.

10 C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 39.

11 C?95/07 und C?96/07, EU:C:2008:267, Rn. 44.

12 C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 48.

13 C?294/11, EU:C:2012:382, Rn. 26 und 33.

14 ABI. 1979, L 331, S. 11.

15 C?294/11, EU:C:2012:382, Rn. 26 und 33.

16 Eine solche Vorgehensweise stünde auch im Einklang mit der Vorgehensweise des europäischen Gesetzgebers bei den Verfahren für den Vorsteuerabzug und mit dem Fehlen einer spezifischen Frist für die Einreichung eines Abzugsantrags in der Richtlinie 2006/112.

17 Siehe oben, Nr. 18.

18 Vgl. entsprechend Art. 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta), der u. a. die Organe der Union bindet. Art. 41 der Charta bindet zwar nicht die Behörden der Mitgliedstaaten; sie unterliegen aber bei der Umsetzung von Unionsrecht der in diesem Artikel der Charta verankerten Pflicht zu guter Verwaltung, da er einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts widerspiegelt. Vgl. Urteil vom 8. Mai 2014, N. (C?604/12, EU:C:2014:302, Rn. 49 und 50).

19 Vgl. entsprechend Urteil vom 19. September 2018, C.E. und N.E. (C?325/18 PPU und C?375/18 PPU, EU:C:2018:739, Rn. 82). Zum Einspruchsrecht nach Art. 23 Abs. 2 der Richtlinie 2008/9 siehe unten, Nrn. 44 bis 46.