

Downloaded via the EU tax law app / web

Rechtssache C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

gegen

Ministero delle Finanze

(Vorabentscheidungsersuchen der Corte suprema di cassazione)

„Achte Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 2 und 5 – Nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige – Rechtsgrundlos gezahlte Steuer – Erstattungsverfahren“

Schlussanträge der Generalanwältin E. Sharpston vom 8. Juni 2006

Urteil des Gerichtshofs (Zweite Kammer) vom 15. März 2007

Leitsätze des Urteils

1. *Steuerrecht – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Erstattung der Steuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige*

*(Richtlinie 79/1072 des Rates, Art. 2 und 5)*

2. *Steuerrecht – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Steuerschuldner*

*(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 21 Nr. 1)*

3. *Steuerrecht – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Steuer*

*(Richtlinie 77/388 des Rates)*

1. Die Art. 2 und 5 der Achten Richtlinie 79/1072 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige sind dahin auszulegen, dass nicht geschuldete Mehrwertsteuer, die dem Dienstleistungsempfänger irrtümlich in Rechnung gestellt und an den Fiskus des Mitgliedstaats des Orts dieser Dienstleistungen gezahlt worden ist, nicht nach diesen Bestimmungen erstattungsfähig ist.

Die Achte Richtlinie, die nicht bezweckt, das durch die Sechste Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern geschaffene System in Frage zu stellen, soll die Durchführungsbestimmungen für die Erstattung der Mehrwertsteuer festlegen, die in einem Mitgliedstaat von Steuerpflichtigen entrichtet worden ist, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. Ihr Zweck ist es also, die Regeln für den Erstattungsanspruch, der sich aus Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie ergibt, zu harmonisieren. Die Art. 2 und 5 der Achten Richtlinie verweisen nämlich ausdrücklich auf Art. 17 der Sechsten Richtlinie. Da das Recht auf Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 17 nicht auf die zu Unrecht in Rechnung gestellte und an die Steuerbehörde gezahlte Mehrwertsteuer erstreckt werden kann, ist somit festzustellen, dass diese Mehrwertsteuer nicht nach den Bestimmungen der Achten

Richtlinie erstattungsfähig ist.

(vgl. Randnrn. 25-28, Tenor 1)

2. Abgesehen von den in Art. 21 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in ihrer durch die Richtlinie 92/111 geänderten Fassung ausdrücklich vorgesehenen Fällen ist nur der Dienstleistungserbringer gegenüber den Steuerbehörden des Mitgliedstaats des Orts der Dienstleistungen als Schuldner der Mehrwertsteuer anzusehen.

(vgl. Randnr. 33, Tenor 2)

3. Die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung stehen nationalen Rechtsvorschriften, nach denen nur der Dienstleistungserbringer einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen gegen die Steuerbehörden hat und der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung der nicht geschuldeten Leistung gegen diesen Dienstleistungserbringer erheben kann, nicht entgegen. Für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, müssen die Mitgliedstaaten jedoch, damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, die erforderlichen Mittel vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen.

Die nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der direkten Steuern sind für diese Antwort ohne Bedeutung, da das System der direkten Steuern in seiner Gesamtheit keinen Bezug zum Mehrwertsteuersystem hat.

(vgl. Randnrn. 42, 45, Tenor 3)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

15. März 2007(\*)

„Achte Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 2 und 5 – Nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige – Rechtsgrundlos gezahlte Steuer – Erstattungsverfahren“

In der Rechtssache C-35/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht von der Corte suprema di cassazione (Italien) mit Entscheidung vom 23. Juni 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 31. Januar 2005, in dem Verfahren

**Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH**

gegen

**Ministero delle Finanze**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans sowie der Richter P. K?ris, J. Klu?ka, J. Makarczyk und G. Arestis (Berichterstatter),

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 30. März 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, vertreten durch S. Pettinato, avvocato,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch M. Afonso, M. Velardo und A. Aresu als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 8. Juni 2006

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2 und 5 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11, im Folgenden: Achte Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (im Folgenden: Reemtsma) und dem Ministero delle Finanze (Finanzministerium) wegen dessen Weigerung, Reemtsma teilweise die Mehrwertsteuer auf Werbe- und Marketingleistungen zu erstatten, die ihr in Italien erbracht worden waren.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Gemeinschaftsrecht*

3 Art. 2 der Achten Richtlinie bestimmt:

„Jeder Mitgliedstaat erstattet einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Buchstabe b) bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden.“

4 Art. 5 Abs. 1 der Achten Richtlinie sieht vor:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie wird der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17

der Richtlinie 77/388/EWG, wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird, bestimmt.“

5 In Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in ihrer durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 384, S. 47) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) heißt es:

„[Es gilt] als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an ... innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, 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 sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

...

– Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,;

...“

6 Art. 17 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) 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 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,

...

(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 im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären;

...“

7 In Art. 21 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie heißt es:

„(1) Die Mehrwertsteuer schuldet

1. im inneren Anwendungsbereich

a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der Dienstleistungen nach Buchstabe b).

Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt bzw. erbracht, so können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person geschuldet wird. Als solche kann unter anderem ein Steuervertreter oder der Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen bzw. der steuerpflichtigen Dienstleistung bestimmt werden.

...

Die Mitgliedstaaten können bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat;

b) der Empfänger einer in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten Dienstleistung oder der Empfänger einer in Artikel 28b Teile C, D und E genannten Dienstleistung, der im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist, wenn die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird; die Mitgliedstaaten können jedoch vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat;

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

### *Nationales Recht*

8 Das Dekret des Präsidenten der Republik Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 zur Einführung und Regelung der Mehrwertsteuer (Supplemento ordinario zur GURI Nr. 1 vom 11. November 1972, S. 1, im Folgenden: Präsidialdekret Nr. 633/72), erlassen zur Durchführung der Achten Richtlinie, bestimmt in seinem Art. 17 Abs. 1:

„Steuerpflichtige – Steuerschuldner ist, wer steuerpflichtige Vermögensübertragungen oder Leistungen bewirkt; er hat die Steuer für alle bewirkten Umsätze zusammen und bereinigt um den in Art. 19 vorgesehenen Abzug gemäß den in Titel II vorgesehenen Modalitäten und Bedingungen an den Fiskus zu entrichten.“

9 Art. 19 Abs. 2 des Präsidialdekrets Nr. 633/72 sieht vor:

„Nicht abzugsfähig ist die Steuer auf den Erwerb oder die Einfuhr von Gegenständen und Leistungen, die zu befreien oder nicht steuerpflichtigen Umsätzen gehören ...“

10 In Art. 38ter des Präsidialdekrets Nr. 633/72 heißt es:

„In den Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, die nicht im Sinne von Art. 35ter unmittelbar identifiziert sind, nicht nach Art. 17 Abs. 2 einen Vertreter benannt haben, im Staat ihres Wohnsitzes oder ihrer Niederlassung steuerpflichtig sind und in Italien abgesehen von Transportleistungen und anderen nicht steuerpflichtigen Nebenleistungen im Sinne von Art. 9 sowie den in Art. 7 Abs. 4 Buchst. d genannten Leistungen keine Umsätze bewirkt haben, können für Zeiten von bis zu einem Jahr eine Erstattung der auf eingeführte oder erworbene bewegliche Gegenstände und Dienstleistungen erhobenen Steuer erhalten, wenn diese gemäß Art. 19 abzugsfähig ist und mindestens 200 EUR beträgt ...“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen**

11 Der Sachverhalt, wie er sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, kann wie folgt zusammengefasst werden.

12 Reemtsma ist eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland und ohne ständige Niederlassung in Italien. 1994 wurden ihr von einem italienischen Unternehmen Werbe- und Marketingleistungen erbracht, für die dieses Mehrwertsteuer in Höhe von insgesamt 175 022 025 ITL in Rechnung stellte.

13 Die Mehrwertsteuer wurde Reemtsma berechnet und an den italienischen Fiskus entrichtet.

14 Reemtsma beantragte daraufhin eine teilweise Erstattung zweier 1994 entrichteter Mehrwertsteuerbeträge, die rechtsgrundlos gezahlt worden seien, weil die betreffenden Leistungen an einen Steuerpflichtigen erbracht worden seien, der in einem anderen Mitgliedstaat als der Italienischen Republik, hier in Deutschland, ansässig sei, so dass die Mehrwertsteuer in Deutschland geschuldet worden sei.

15 Gegen die Ablehnung der Erstattung durch die nationalen Steuerbehörden klagte Reemtsma vor den italienischen Gerichten. Ihre Klage wurde sowohl in der ersten Instanz als auch in der Rechtsmittelinstanz mit der Begründung abgewiesen, dass sich die ausgestellten Rechnungen auf Werbe- und Marketingleistungen bezogen hätten, die nicht steuerpflichtig gewesen seien, weil die Leistungen an eine in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtige Person erbracht worden seien und daher die territoriale Bedingung nicht erfüllt gewesen sei.

16 Reemtsma wandte sich daraufhin an die Corte suprema di cassazione, die der Ansicht ist, dass die Entscheidung des Rechtsstreits von der Auslegung von Vorschriften und Grundsätzen des Gemeinschaftsrecht abhängt, und daher beschlossen hat, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Art. 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 an den 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/Dienstleistungserbringer 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?

## **Zu den Vorlagefragen**

### *Zur ersten Frage*

17 Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 2 und 5 der Achten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass nicht geschuldete Mehrwertsteuer, die dem Dienstleistungsempfänger irrtümlich in Rechnung gestellt und an den Fiskus des Mitgliedstaats des Orts dieser Dienstleistungen gezahlt worden ist, erstattungsfähig ist.

18 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht ausdrücklich den Fall vorsieht, dass die Mehrwertsteuer irrtümlich in Rechnung gestellt worden ist.

19 Die Parteien des Ausgangsverfahrens bestreiten nicht, dass die zugunsten von Reemtsma erbrachten Dienstleistungen, bei denen es sich um Werbe- und Marketingleistungen handelte, nicht mehrwertsteuerpflichtig waren. Ort der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung, die an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistungserbringers ansässige Empfänger erbracht werden, ist nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie nämlich der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist. Im Ausgangsverfahren gelten die betreffenden Leistungen als in Deutschland erbracht.

20 Nach Art. 2 der Achten Richtlinie hat jeder Steuerpflichtige, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist als dem, in dem sich der Ort der Dienstleistung befindet, Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer, mit der Dienstleistungen belastet wurden, die ihm in dem Mitgliedstaat erbracht wurden, in dem sich der Ort der Dienstleistung befindet, und die u. a. für Zwecke der in Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie bezeichneten Umsätze verwendet werden. Gemäß Art. 5 Abs. 1 der Achten Richtlinie bestimmt sich die Erstattung nach Art. 17 der Sechsten Richtlinie, wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird.

21 Die Begrenzung des Erstattungsanspruchs auf die abzugsfähige Mehrwertsteuer bedeutet nach Ansicht von Reemtsma nicht, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte und an den Fiskus entrichtete Steuer nicht erstattungsfähig sei. So stehe Art. 21 Nr. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie in seiner Auslegung durch das Urteil des Gerichtshofs vom 17. September 1997, Langhorst (C-141/96, Slg. 1997, I-5073), dem Grundsatz entgegen, dass der Erstattungsanspruch nur auf geschuldete Steuern anwendbar sei. Der Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer sei eines der grundlegenden Mittel zur Sicherstellung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer und könne deshalb nicht begrenzt werden.

22 Die italienische Regierung und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften sind dagegen der Auffassung, dass die Art. 2 und 5 der Achten Richtlinie nicht herangezogen werden könnten, um die Erstattung der irrtümlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer zu verlangen, da das in Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug nicht gegeben sei. Das Urteil vom 13. Dezember 1989, Genius Holding (C-342/87, Slg. 1989, 4227), stehe nämlich dem Recht auf Abzug der zu Unrecht in Rechnung gestellten und an die Steuerbehörde gezahlten Mehrwertsteuer entgegen.

23 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in Randnr. 13 des Urteils Genius Holding festgestellt hat, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur für diejenigen Steuern besteht, die geschuldet werden – d. h. mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang stehen – oder die entrichtet worden sind, soweit sie geschuldet wurden. Er hat daher entschieden, dass sich das Recht auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die

nach Art. 21 Nr. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist (vgl. u. a. Urteil Genius Holding, Randnr. 19). Diese Rechtsprechung hat der Gerichtshof in den Urteilen vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C?454/98, Slg. 2000, I?6973, Randnr. 53), und vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C?78/02 bis C?80/02, Slg. 2003, I?13295, Randnr. 50), bestätigt.

24 Daher ist zu prüfen, ob die in der vorstehenden Randnummer erwähnte Rechtsprechung im Rahmen der Achten Richtlinie zu beachten ist.

25 Insoweit ist daran zu erinnern, dass die Achte Richtlinie nicht bezweckt, das durch die Sechste Richtlinie geschaffene System in Frage zu stellen (vgl. u. a. Urteil vom 26. September 1996, Debouche, C?302/93, Slg. 1996, I?4495, Randnr. 18).

26 Außerdem soll die Achte Richtlinie die Durchführungsbestimmungen für die Erstattung der Mehrwertsteuer festlegen, die in einem Mitgliedstaat von Steuerpflichtigen entrichtet worden ist, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. Ihr Zweck ist es also, die Regeln für den Erstattungsanspruch, der sich aus Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie ergibt, zu harmonisieren (vgl. u. a. Urteil vom 13. Juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C?136/99, Slg. 2000, I?6109, Randnr. 20). Wie nämlich in Randnr. 20 des vorliegenden Urteils dargelegt, verweisen die Art. 2 und 5 der Achten Richtlinie ausdrücklich auf Art. 17 der Sechsten Richtlinie.

27 Da das Recht auf Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 17 nicht auf die zu Unrecht in Rechnung gestellte und an die Steuerbehörde gezahlte Mehrwertsteuer erstreckt werden kann, ist somit festzustellen, dass diese Mehrwertsteuer nicht nach den Bestimmungen der Achten Richtlinie erstattungsfähig ist.

28 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 2 und 5 der Achten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass nicht geschuldete Mehrwertsteuer, die dem Dienstleistungsempfänger irrtümlich in Rechnung gestellt und an den Fiskus des Mitgliedstaats des Orts dieser Dienstleistungen gezahlt worden ist, nicht nach diesen Bestimmungen erstattungsfähig ist.

#### *Zur zweiten Frage*

29 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob es in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens ausreicht, dass der Dienstleistungsempfänger einen Anspruch auf Rückzahlung der Mehrwertsteuer gegen den Dienstleistungserbringer hat, der sie zu Unrecht in Rechnung gestellt hat und seinerseits die Erstattung von der Steuerbehörde verlangen könnte, oder ob der betreffende Dienstleistungsempfänger seinen Antrag unmittelbar an die Steuerbehörde richten können muss. Diese Frage besteht aus drei Teilen.

30 Erstens fragt das vorliegende Gericht, ob der Dienstleistungsempfänger generell gegenüber den Steuerbehörden des Mitgliedstaats des Orts der Dienstleistungen als Schuldner der Mehrwertsteuer angesehen werden kann.

31 Hierzu heißt es in Art. 21 Nr. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie: „Die Mehrwertsteuer schuldet ... im inneren Anwendungsbereich ... der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der Dienstleistungen nach Buchstabe b).“ Art. 21 stellt also die Regel auf, dass nur der Dienstleistungserbringer Schuldner der Mehrwertsteuer ist und Pflichten gegenüber den Steuerbehörden hat. In derselben Bestimmung sind jedoch abschließend Ausnahmen von dieser Regel aufgezählt, und andere können vom Rat der Europäischen Union auf der Grundlage von Art. 27 der Sechsten Richtlinie genehmigt werden. So können die Mitgliedstaaten, wenn die



steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt bzw. erbracht wird, die erforderlichen Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person geschuldet wird; dies kann der Empfänger der steuerpflichtigen Dienstleistungen sein.

32 Selbst wenn in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens, in dem die in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie vorgesehene Regelung der Verlagerung der Besteuerung Anwendung findet, Reemtsma als Schuldner der Mehrwertsteuer einen Anspruch auf deren Erstattung gehabt hätte, ist daran zu erinnern, wie es die Generalanwältin in Nr. 77 ihrer Schlussanträge getan hat, dass nach dieser Regelung eine Beziehung von Reemtsma zu den Steuerbehörden des Niederlassungsstaats, nämlich Deutschland, und nicht zu denjenigen des Mitgliedstaats besteht, in dem der Dienstleistungserbringer irrtümlich Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und angemeldet hat, nämlich der Italienischen Republik.

33 Daher ist auf den ersten Teil der zweiten Frage zu antworten, dass abgesehen von den in Art. 21 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen nur der Dienstleistungserbringer gegenüber den Steuerbehörden des Mitgliedstaats des Orts der Dienstleistungen als Schuldner der Mehrwertsteuer anzusehen ist.

34 Zweitens möchte das vorliegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung nationalen Rechtsvorschriften wie denen im Ausgangsverfahren entgegenstehen, die dem Dienstleistungsempfänger keinen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer durch die Steuerbehörde einräumen, wenn diese Steuer von dem betreffenden Dienstleistungsempfänger nicht geschuldet, aber gleichwohl an die Steuerbehörde des Mitgliedstaats des Orts der Dienstleistungen gezahlt wurde.

35 Nach Ansicht von Reemtsma folgt aus dem Grundsatz der Effektivität, dass die nationalen Rechtsvorschriften den Anspruch auf Erstattung der unter Verstoß gegen die anwendbare Regelung als Mehrwertsteuer gezahlten Beträge nicht vereiteln dürften. Dieser Grundsatz könnte nämlich durch die Zahlungsunfähigkeit des Dienstleistungserbringers oder eventuell durch einander widersprechende Urteil der Zivil- und der Finanzgerichtsbarkeit verletzt werden.

36 Die Kommission ist dagegen der Auffassung, dass ein Steuersystem akzeptabel ist, wie es in Italien praktiziert wird und in dem zum einen grundsätzlich nur der Dienstleistungserbringer die Erstattung der Mehrwertsteuer von den Steuerbehörden verlangen kann und zum anderen der Dienstleistungsempfänger einen zivilrechtlichen Anspruch auf Rückzahlung des rechtsgrundlos gezahlten Betrags gegen den Dienstleistungserbringer hat. Insoweit seien die Mitgliedstaaten in der Wahl des Verfahrens frei, das sie für geeignet hielten, um die Rückzahlung sicherzustellen, sofern der Grundsatz der Effektivität beachtet werde. So könnte dessen Umsetzung erfordern, dass der Dienstleistungsempfänger unmittelbar die Steuerbehörden in Anspruch nehmen kann, wenn sich die Rückzahlung als praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig erweisen sollte.

37 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass es in Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung von Abgaben Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten ist, die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden kann; diese Voraussetzungen müssen den Grundsätzen der Gleichwertigkeit und der Effektivität 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 (vgl. u. a. Urteile vom 17. Juni 2004, Recheio – Cash & Carry, C-30/02, Slg. 2004, I-6051, Randnr. 17, und vom 6. Oktober 2005, MyTravel, C-291/03, Slg. 2005, I-8477, Randnr. 17).

38 Die Sechste Richtlinie enthält auch keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnung. In Art. 20 der Sechsten Richtlinie ist lediglich geregelt, unter welchen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung berichtigt werden kann. Unter diesen Umständen ist es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann (vgl. Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnrn. 48 und 49).

39 In Anbetracht der in den beiden vorstehenden Randnummern angeführten Rechtsprechung ist festzustellen, dass ein System wie das, um das es im Ausgangsverfahren geht und in dem zum einen der Dienstleistungserbringer, der die Mehrwertsteuer irrtümlich an die Steuerbehörden entrichtet hat, deren Erstattung verlangen kann, und zum anderen der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung einer nicht geschuldeten Leistung erheben kann, die Grundsätze der Neutralität und der Effektivität beachtet. Denn ein solches System ermöglicht es dem Dienstleistungsempfänger, der mit der irrtümlich in Rechnung gestellten Steuer belastet war, die rechtsgrundlos gezahlten Beträge erstattet zu bekommen.

40 Außerdem sind nach ständiger Rechtsprechung mangels einer einschlägigen Gemeinschaftsregelung die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats (vgl. u. a. Urteile vom 16. Mai 2000, Preston u. a., C-78/98, Slg. 2000, I-3201, Randnr. 31, und vom 19. September 2006, i-21 Germany und Arcor, C-392/04 und C-422/04, Slg. 2006, I-0000, Randnr. 57).

41 Wenn, wie die Kommission zu Recht ausführt, die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Dienstleistungserbringers, können die genannten Grundsätze gebieten, dass der Dienstleistungsempfänger seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann. Damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, müssen deshalb die Mitgliedstaaten die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen.

42 Daher ist auf den zweiten Teil der zweiten Frage zu antworten, dass die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung nationalen Rechtsvorschriften wie denen im Ausgangsverfahren, nach denen nur der Dienstleistungserbringer einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen gegen die Steuerbehörden hat und der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung der nicht geschuldeten Leistung gegen diesen Dienstleistungserbringer erheben kann, nicht entgegenstehen. Für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, müssen die Mitgliedstaaten jedoch, damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt

wird, die erforderlichen Mittel vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen.

43 Drittens möchte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob die Grundsätze der Gleichwertigkeit und der Nichtdiskriminierung nationalen Rechtsvorschriften wie denen im Ausgangsverfahren entgegenstehen, die dem Dienstleistungsempfänger eine Klagemöglichkeit nur gegenüber dem Dienstleistungserbringer, nicht aber gegenüber den Steuerbehörden einräumen, obwohl es im nationalen System der direkten Steuern den Fall gibt, dass bei zu Unrecht erhobener Steuer sowohl die mit der Abführung der Steuer betraute Person als auch der Steuerschuldner gegen diese Behörden klagen können.

44 Hierzu genügt die Feststellung, dass das Diskriminierungsverbot nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs nur eine besondere Ausprägung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes im Gemeinschaftsrecht ist, der verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden, es sei denn, dass eine derartige Behandlung objektiv gerechtfertigt ist (vgl. u. a. Urteile vom 18. Mai 1994, Codorniu/Rat, C-309/89, Slg. 1994, I-1853, Randnr. 26, und vom 17. Juli 1997, National Farmers' Union u. a., C-354/95, Slg. 1997, I-4559, Randnr. 61).

45 Im vorliegenden Fall hat das System der direkten Steuern in seiner Gesamtheit keinen Bezug zum Mehrwertsteuersystem. Folglich sind die nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der direkten Steuern für die Antwort auf den zweiten Teil der zweiten Frage ohne Bedeutung.

## **Kosten**

46 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Die Art. 2 und 5 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 sind dahin auszulegen, dass nicht geschuldete Mehrwertsteuer, die dem Dienstleistungsempfänger irrtümlich in Rechnung gestellt und an den Fiskus des Mitgliedstaats des Orts dieser Dienstleistungen gezahlt worden ist, nicht nach diesen Bestimmungen erstattungsfähig ist.**
- 2. Abgesehen von den in Art. 21 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in ihrer durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 geänderten Fassung ausdrücklich vorgesehenen Fällen ist nur der Dienstleistungserbringer gegenüber den Steuerbehörden des Mitgliedstaats des Orts der Dienstleistungen als Schuldner der Mehrwertsteuer anzusehen.**
- 3. Die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung stehen nationalen Rechtsvorschriften wie denen im Ausgangsverfahren, nach denen nur der Dienstleistungserbringer einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen gegen die Steuerbehörden hat und der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung der nicht geschuldeten Leistung gegen diesen Dienstleistungserbringer erheben kann, nicht entgegen. Für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, müssen die Mitgliedstaaten**

**jedoch, damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, die erforderlichen Mittel vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen.**

**Die nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der direkten Steuern sind für diese Antwort ohne Bedeutung.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Italienisch.