Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 21. Januar 2021 [1]

Rechtssache C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt,
Beteiligte:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

(Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofs [Österreich])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 183 – Erstattung des Vorsteuerüberschusses – Verzinsung bei nachträglicher Erhöhung des Vorsteuerüberschusses oder nachträglicher Reduktion der Steuerschuld – Fehlen nationaler Umsetzungsmaßnahmen – Unmittelbare Anwendung einer Richtlinie – Analoge Anwendung einer nicht einschlägigen Richtlinie – Erstattungsrichtlinie (Richtlinie 2008/9/EG) – Art. 27 – Unionsrechtskonforme Auslegung nationalen Rechts“

I. Einführung

1. Im vorliegenden Verfahren stellt sich die Frage, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dem Steuerpflichtigen einen unmittelbaren Verzinsungsanspruch bezüglich eines erst nachträglich ausgezahlten Vorsteuerüberschusses bzw. erst nachträglich ausgezahlten Steuererstattungsanspruches gewährt. Nach Angaben des vorlegenden Gerichts hat die Republik Österreich für die Mehrwertsteuer keine solche Verzinsungsregelung vorgesehen. Die existierenden Verzinsungsregelungen für andere Steuerarten könnten nicht unionsrechtskonform ausgelegt und auf die Mehrwertsteuer angewendet werden.

2. Allerdings enthält eine andere Richtlinie (die Erstattungsrichtlinie) einen unmittelbar anwendbareren Verzinsungsanspruch für nachträglich erstattete Vorsteuerüberschüsse an im Ausland ansässige Steuerpflichtige, die keine Umsätze im Inland ausgeführt haben. Fraglich ist, ob diese Richtlinie hier analog angewendet werden kann.

3. Selbst wenn dies verneint wird und auch der Mehrwertsteuerrichtlinie kein unmittelbar anwendbarer Verzinsungsanspruch entnommen werden kann, kann der Gerichtshof möglicherweise dennoch weitere nützliche Hinweise geben, die für die Möglichkeit einer unionsrechtskonformen Lösung des Rechtsstreits hilfreich sind.

1 Originalsprache: Deutsch.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [2] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) betrifft die Verminderung der Bemessungsgrundlage und regelt:

„(1) Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

(2) Die Mitgliedstaaten können im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von Absatz 1 abweichen."

5. Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten.

Die Mitgliedstaaten können jedoch festlegen, dass geringfügige Überschüsse weder vorgetragen noch erstattet werden."

6. Die Richtlinie 2008/9/EG zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG [3] (im Folgenden: Erstattungsrichtlinie) betrifft die Modalitäten der Erstattung der Vorsteuer an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige, die dort keine Umsätze ausgeführt haben.

7. Art. 27 dieser Erstattungsrichtlinie betrifft die Verzinsung des genannten Erstattungsanspruchs und lautet:

„(1) Zinsen werden für den Zeitraum berechnet, der sich vom Tag nach dem letzten Tag der Frist für die Zahlung der Erstattung gemäß Artikel 22 Absatz 1 bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung der Erstattung erstreckt.

(2) Die Zinssätze entsprechen den geltenden Zinssätzen für die Erstattung von Mehrwertsteuer an im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige nach dem nationalen Recht des betroffenen Mitgliedstaats.

Falls nach nationalem Recht für Erstattungen an ansässige steuerpflichtige Personen keine Zinsen zu zahlen sind, entsprechen die Zinssätze den Zinssätzen bzw. den entsprechenden Gebühren, die der Mitgliedstaat der Erstattung bei verspäteten Mehrwertsteuerzahlungen der Steuerpflichtigen anwendet."

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

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

B. Österreichisches Recht

8. In Österreich wird der Zinsanspruch des Steuerpflichtigen im Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundeabgabenordnung, im Folgenden: BAO) geregelt:

9. § 205 BAO betrifft den Zinsanspruch des Steuerpflichtigen bei Erstattungsansprüchen in der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer:

„(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden, …

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen. …“

10. § 205a BAO erfasst seit dem 1. Januar 2012 einen Zinsanspruch des Steuerpflichtigen für überzahlte Steuern, wenn diese nachträglich aufgrund einer Beschwerde niedriger als ursprünglich festgesetzt werden, und lautet:

„(1) Soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, herabgesetzt wird, sind auf Antrag des Abgabenpflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw. Erkenntnisses festzusetzen (Beschwerdezinsen). …

(4) Die Zinsen betragen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Zinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.“

III. Ausgangsrechtsstreit

11. Das Vorabentscheidungsersuchen basiert auf zwei verschiedenen Revisionsverfahren vor dem vorlegenden Gericht.

– Zum ersten Revisionsverfahren (Ro 2017/15/0035)

12. CS, der Kläger im ersten Verfahren (im Folgenden: Kläger 1), machte in seiner Umsatzsteuervoranmeldung für August 2007 einen Vorsteuerüberschuss in Höhe von 60 689,28 Euro geltend. Das Finanzamt setzte diesen Überschuss jedoch nur in Höhe von 14 689,28 Euro fest. Der Kläger 1 focht diesen Bescheid vor Gericht erfolgreich an. Der Vorsteuerüberschuss wurde ihm am 22. Mai 2013 in voller Höhe „ausgezahlt“.

13. Am 30. Mai 2013 beantragte Kläger 1 gem. § 205a BAO für den Zeitraum ab dessen Inkrafttreten (1. Januar 2012) eine Verzinsung dieses Vorsteuerüberschusses bis zur Erfüllung am 22. Mai 2013. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt ab. Dagegen klagte Kläger 1 erfolglos vor dem Bundesfinanzgericht (Österreich).

14. Die Ablehnung begründete das Bundesfinanzgericht damit, dass § 205a BAO nicht den Fall eines erfolgreich eingeklagten Vorsteuerüberschusses erfasse, sondern nur die erfolgreiche gerichtliche Bekämpfung einer zu hoch festgesetzten und gezahlten Steuerschuld. Dagegen richtet sich die Revision von Kläger 1.

– Zum zweiten Revisionsverfahren (Ro 2018/15/0026)

15. Der Kläger im zweiten Verfahren (technoRent International, im Folgenden: Kläger 2) ist ein in Deutschland ansässiges Unternehmen. Dieses verkaufte in den Jahren 2003 und 2004 Maschinen in Österreich und unterwarf diese Geschäftsvorfälle in Österreich der Umsatzsteuer. Im Jahr 2005 machte Kläger 2 in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Mai 2005 eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 367 081,58 Euro geltend. Hintergrund war eine nachträgliche Minderung des Entgelts im Sinne von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie, da einige der Maschinen offenbar nicht oder nicht in voller Höhe bezahlt wurden.

16. Diese Minderung der Bemessungsgrundlage wurde einer behördlichen Prüfung (von Juli 2006 bis Juni 2008) unterzogen. Das Guthaben wurde am 10. März 2008 Kläger 2 zunächst „ausgezahlt“. Bei Ende der Prüfung vertrat das Finanzamt jedoch die Auffassung, dass die Minderung der Bemessungsgrundlage doch nicht vorzunehmen sei. Mit Bescheid vom 13. Oktober 2008 setzte das Finanzamt daher eine Nachforderung in Höhe von 367 081,58 Euro fest. Die Klage gegen diesen Umsatzsteuerbescheid war erfolgreich.

17. Im Oktober 2013 beantragte Kläger 2 für den Zeitraum Juli 2005 bis Mai 2013 eine Verzinsung des Betrages von 367 081,58 Euro. Über diesen Antrag entschied das Finanzamt dahin gehend, dass nur für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 8. April 2013 ein Anspruch auf Zinsen (in Höhe von 10 021,32 Euro) nach § 205a BAO bestehe. Einer gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde gab das Gericht am 29. Mai 2017 zum Teil statt, indem es Kläger 2 auch für den Zeitraum vom 2. September 2005 bis 9. März 2008 Verzugszinsen zusprach. Die dagegen gerichtete Revision des Finanzamtes wendet sich ausschließlich gegen den Zuspruch von Verzugszinsen für den Zeitraum vom 2. September 2005 bis zum 9. März 2008.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

18. Der für beide Revisionsverfahren zuständige Verwaltungsgerichtshof (Österreich) sieht sich nicht in der Lage, die in den §§ 205 bzw. 205a BAO enthaltenen Zinsvorschriften unionsrechtskonform auszulegen, und legte daraufhin mit Beschluss vom 24. Oktober 2018 dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

„1. Ergibt sich aus dem Unionsrecht eine unmittelbar anwendbare Regelung, die einem Steuerpflichtigen, dem das Finanzamt in einer Situation, wie sie in den Ausgangsverfahren vorliegt, nicht rechtzeitig ein Umsatzsteuerguthaben erstattet, einen Anspruch auf Verzugszinsen einräumt, sodass er diesen Anspruch beim Finanzamt bzw. bei den Verwaltungsgerichten geltend machen kann, obwohl das nationale Recht eine solche Zinsenregelung nicht vorsieht?

Für den Fall der Bejahung der 1. Vorlagefrage:

2. Ist es auch im Falle der durch eine nachträgliche Entgeltminderung nach Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 entstandenen Umsatzsteuerforderung des Steuerpflichtigen zulässig, dass die Verzinsung erst nach Ablauf eines angemessenen Zeitraumes, der dem Finanzamt zur Überprüfung der Richtigkeit des vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Anspruches zur Verfügung steht, beginnt?

3. Hat der Umstand, dass das nationale Recht eines Mitgliedstaates keine Verzinsungsregelung für die verspätete Gutschrift von Umsatzsteuerguthaben enthält, zur Folge, dass von den nationalen Gerichten bei der Bemessung der Zinsen die in Art. 27 Abs. 2 zweiter Unterabsatz der Richtlinie 2008/9 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112 an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige angeordnete Rechtsfolge auch dann zur Anwendung zu bringen ist, wenn die Ausgangsverfahren nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fallen?“

19. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Republik Österreich und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zur den Vorlagefragen

20. Alle drei Vorlagefragen betreffen im Kern die Frage, ob und, wenn ja, in welchem Umfang unionsrechtlich die Verzinsung eines Vorsteuerüberschusses bzw. eines Mehrwertsteuererstattungsanspruches (häufig auch als Mehrwertsteuerguthaben bezeichnet) geboten ist. Da die zweite und die dritte Frage unter dem Vorbehalt einer Bejahung der ersten Frage stehen, werde ich mich zunächst der ersten Frage zuwenden.

21. Das vorlegende Gericht scheint bei dieser Frage von der Prämisse auszugehen, dass im österreichischen Recht die Verzinsung eines Vorsteuerüberschusses bzw. eines Mehrwertsteuererstattungsanspruches nicht bzw. nur für ganz spezielle Konstellationen vorgesehen ist. Eine analoge Anwendung der allgemein für die Ertragsteuer geltenden Vorschrift des § 205 BAO sei dabei nicht möglich. Auch § 205a BAO erfasse seit dem 1. Januar 2012 nur den Fall, dass aufgrund eines Bescheides nachträglich die Mehrwertsteuer herabgesetzt, nicht aber der Vorsteuerabzug heraufgesetzt werde. Dies ist der Grund, warum das Gericht nach einer „sich aus dem Unionsrecht“ ergebenden, unmittelbar anwendbaren Regelung fragt.

22. Im vorliegenden Fall handelt es sich um die Verzinsung eines Vorsteuerüberschusses bzw. eines Mehrwertsteuererstattungsanspruches. Damit kommt als einschlägiges Unionsrecht primär die Mehrwertsteuerrichtlinie und hier vor allem deren Art. 183 und Art. 90 in Betracht.

23. Zur Beantwortung der ersten Frage ist daher zunächst die Reichweite eines Verzinsungsanspruchs nach Art. 183 und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie (dazu B.1) und dessen unmittelbare Anwendbarkeit zu klären (dazu B.2). Anschließend ist auf eine unmittelbare analoge Anwendung des an sich nicht einschlägigen Art. 27 der Erstattungsrichtlinie (dazu B.3) und auf die Möglichkeiten einer unionsrechtskonformen Auslegung der §§ 205 und 205a BAO einzugehen (dazu C).

B. Zur Verzinsung eines Mehrwertsteuerüberschusses und Mehrwertsteuererstattungsanspruchs

1. Inhalt und Reichweite von Art. 183 und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie

a) Verzinsung eines Vorsteuerüberschusses

24. Zu klären ist zunächst, ob sich ein Verzinsungsanspruch des Einzelnen aus der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt. In der Mehrwertsteuerrichtlinie findet sich keine konkrete Verzinsungsregelung. Auch Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie besagt nur, dass die Mitgliedstaaten den Überschuss, der sich aus der positiven Differenz von Vorsteuerabzug und Steuerschuld ergibt, entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten können.

25. Insofern sieht diese Vorschrift ihrem Wortlaut nach weder eine Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen auf den zu erstattenden Mehrwertsteuerüberschuss noch den Zeitpunkt vor, ab dem solche Zinsen geschuldet werden. [4]

26. Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist jedoch in Verbindung mit Art. 179 zu sehen. Laut Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird der Vorsteuerabzug vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für den Zeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für den das Vorsteuerabzugsrecht entstanden ist. Im Ergebnis wird in Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine zwangsweise Verrechnung mit der geschuldeten Steuer für den jeweiligen Steuerzeitraum vorgesehen. Ist die Steuerschuld größer als der Vorsteuerabzug, verbleibt eine noch zu zahlende (geringere) Steuer. Ist die Steuerschuld hingegen kleiner als der Vorsteuerabzug, verbleibt ein Vorsteuerüberschuss, den Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft.

27. Aus dieser Verbindung des Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie mit dem Vorsteuerabzugsrecht des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Neutralität resultiert eine ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist, welches grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Insbesondere kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen *sofort* ausgeübt werden. [5]

28. Des Weiteren ist zu beachten, dass das Bestehen des Abzugsrechts als solches unter die Art. 167 bis 172 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, die im Kapitel „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ stehen, während die Art. 178 bis 183 dieser Richtlinie allein die Einzelheiten der Ausübung dieses Rechts betreffen. [6] Der Gerichtshof hat insofern bereits klargestellt, dass die von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten der Ausübung dieses Rechts den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürfen, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet wird. [7] Im Ergebnis verlangt der Grundsatz der Neutralität des

4 So Urteile vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 19), und vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 27).

5 Urteile vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 21), vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 43), vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 32), vom 30. September 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, Rn. 34), und vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

6 Urteil vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 44), vgl. in diesem Sinne bereits: Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, Rn. 30), und Urteil vom 8. November 2001, Kommission/Niederlande (C-338/98, EU:C:2001:596, Rn. 71).

7 So ausdrücklich: Urteile vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 22), vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 45), und vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 33).

Mehrwertsteuersystems, dass die finanziellen Verluste, die dem Steuerpflichtigen, wenn ihm der Mehrwertsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die fehlende Verfügbarkeit der fraglichen Geldbeträge entstehen, durch die Zahlung von Verzugszinsen ausgeglichen werden. [8]

29. Insofern ergibt sich aus Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität ein Anspruch des Steuerpflichtigen – wie hier von Kläger 1 – auf Verzinsung seines nicht ausgezahlten Vorsteuerüberschusses.

b) Verzinsung eines Mehrwertsteuererstattungsanspruchs

30. Nichts anderes gilt in Übereinstimmung mit der Auffassung der Kommission in dem Fall eines Steuerpflichtigen, der – wie hier Kläger 2 – zunächst die Mehrwertsteuer ordnungsgemäß abgeführt hat und dem aufgrund einer Verminderung der Bemessungsgrundlage nach Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie nunmehr – d. h. seit dem Eintritt der Verminderung – ein Erstattungsanspruch (sogenanntes Mehrwertsteuerguthaben) gegen den Steuergläubiger zusteht.

31. In beiden Fällen ist ein Steuerpflichtiger mit zu viel Mehrwertsteuer belastet, die er entweder indirekt über seinen Lieferanten oder direkt an den Staat abgeführt hat. Im Hinblick auf den Grundsatz der Neutralität unterscheidet sich die Belastung bei einer verspäteten Berücksichtigung der Minderung der Bemessungsgrundlage nach Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie daher in keiner Weise von der verspäteten Auszahlung eines Vorsteuerüberschusses nach Art. 183. Aus diesem Grund hat der Gerichtshof in einem Fall der Verminderung der Bemessungsgrundlage auch bereits entschieden, [9] dass „sich der Grundsatz, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuerbeträge zuzüglich Zinsen zu erstatten, aus dem Unionsrecht“ ergibt. [10]

32. Folglich sind auch zunächst zutreffend erhobene Mehrwertsteuerbeträge, die aufgrund einer nachträglich eintretenden Minderung der Bemessungsrundlage zurückzugewähren sind, weil der Rechtsgrund für die Zahlung nicht mehr besteht, ab diesen Zeitpunkt zuzüglich Zinsen zu erstatten.

c) Ausschluss einer Verzinsung durch Art. 27 der Erstattungsrichtlinie?

33. Anders als dies im Vorabentscheidungsersuchen anklingt und auch von der Republik Österreich vertreten wird, kann demgegenüber aus dem Wortlaut des Art. 27 Abs. 2 Satz 2 der Erstattungsrichtlinie nicht gefolgert werden, dass die Mitgliedstaaten in Gänze auf eine Verzinsung dieser Ansprüche verzichten könnten. Dieser lautet: „Falls nach nationalem Recht für Erstattungen an ansässige steuerpflichtige Personen keine Zinsen zu zahlen sind, entsprechen die Zinssätze den Zinssätzen bzw. den entsprechenden Gebühren, die der Mitgliedstaat der Erstattung bei verspäteten Mehrwertsteuerzahlungen der Steuerpflichtigen anwendet.“

34. Die Formulierung „(f)alls nach nationalem Recht … keine Zinsen zu zahlen sind“ bedeutet nicht, dass der Richtliniengeber davon ausging, dass es möglich sei, keine Verzinsungsregelungen für Vorsteuererstattungen an Steuerpflichtige im nationalen Recht vorzusehen.

8 So ausdrücklich Urteile vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 23 und 24), und vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 51). So im Ergebnis auch Urteil vom 23. April 2020, Sole-Mizo und Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 und C-126/18, EU:C:2020:292, Rn. 36).

9 Urteil vom 19. Juli 2012, Littlewoods Retail Ltd u. a. (C-591/10, EU:C:2012:478, Rn. 25).

10 So auch – allerdings für einen Fall des Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie – Urteil vom 23. April 2020, Sole-Mizo und Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 und C-126/18, EU:C:2020:292, Rn. 36).

35. Wie aus dem ersten und zweiten Erwägungsgrund der Erstattungsrichtlinie hervorgeht, bestand vor Einführung dieser Richtlinie in ihrer gegenwärtigen Form ein erhebliches Defizit bei der Umsetzung und Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige. Um diesem Defizit zu begegnen, wurde ausweislich des dritten Erwägungsgrundes der Erstattungsrichtlinie die Position der Unternehmen gestärkt. Daher wurde eine konkrete, für alle Mitgliedstaaten verbindliche Auffangvorschrift in Art. 27 Abs. 2 Satz 2 der Erstattungsrichtlinie vorgesehen. Falls es keine Verzinsungsregelung für Erstattungsansprüche von nicht ansässigen Steuerpflichtigen geben sollte, gelten demnach die Regelungen für verspätete Zahlungen an den Staat.

36. Diese Auffangvorschrift für einen speziellen Fall (Art. 27 Abs. 2 Satz 2 der Erstattungsrichtlinie) schließt jedoch keinesfalls eine Verzinsung für alle anderen Fälle aus. Dies gilt umso mehr, als der Grundsatz der Neutralität (siehe oben, Nr. 28) eine Verzinsung für alle anderen Fälle gebietet.

d) Zwischenergebnis

37. Aus Art. 183 und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität folgt daher eine Verzinsungspflicht des Mitgliedstaates für Vorsteuerüberschüsse und für Ansprüche auf Steuererstattungen aufgrund einer Verminderung der Bemessungsgrundlage.

2. Unmittelbar anwendbarer Zinsanspruch aus Art. 183 oder Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität?

38. Als Nächstes ist zu prüfen, ob Art. 183 und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität einen unmittelbar anwendbaren Zinsanspruch gewähren. Dies ist in Übereinstimmung mit der Auffassung der Republik Österreich zu verneinen. Zwar steht nach Art. 183 und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität fest, dass grundsätzlich eine Verzinsung zu erfolgen hat. Die genauen Einzelheiten – z. B. den Zinssatz oder den Beginn der Verzinsung – gibt das Unionsrecht aber nicht vor.

39. Bei der Festlegung der Verzinsung steht den Mitgliedstaaten vielmehr ein Umsetzungsspielraum zu.[11] Nichts anderes gilt für eine Verzinsung des Erstattungsanspruches nach Maßgabe des Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie.[12]

40. Diesen Umsetzungsspielraum hat der Gerichtshof mehrfach bestätigt. Danach steht z. B. eine Regelung, die eine Auszahlung des Überschusses binnen einer Frist von 45 Tagen nach Anmeldung der Steuer bis zum Beginn des Zinslaufs regelt, im Einklang mit Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie.[13]

41. Folglich obliegt es den Mitgliedstaaten, die Einzelheiten der Verzinsung in ihrem nationalen Recht zu regeln. Vor dem Hintergrund der innerhalb der Union existierenden unterschiedlichen Währungsräume mit unterschiedlichen Inflationsraten und Zinssätzen ist diese inhaltliche Offenheit der Mehrwertsteuerrichtlinie verständlich. Eine unmittelbare Anwendung von Art. 183 oder des Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität zur Bestimmung eines konkreten Anspruchs auf Verzinsung zugunsten des Steuerpflichtigen scheidet damit aus.

11 Urteile vom 23. April 2020, Sole-Mizo und Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 und C-126/18, EU:C:2020:292, Rn. 37), vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 20 – Autonomie), vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 39), vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 33 und 64), und vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, Rn. 17).

12 Vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, Littlewoods Retail Ltd u. a. (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Urteil vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 50 und 61).

3. Analoge Anwendung von Art. 27 der Erstattungsrichtlinie?

42. Auch eine analoge Anwendung von Art. 27 der Erstattungsrichtlinie – wie sie das vorlegende Gericht mit seiner dritten Frage offenbar erwägt – kommt vorliegend und in Übereinstimmung mit der Auffassung der Republik Österreich nicht in Betracht. Dieser Artikel ist zwar hinreichend genau und präzise und wäre daher an sich unmittelbar anwendbar. Er verpflichtet den Mitgliedstaat aber nur in den Fällen eines im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen ohne inländische Umsätze zu einer bestimmten Verzinsungsregelung.

43. Folglich hat Österreich mit der Nichtumsetzung dieser Verzinsungsregel für den Fall eines im Inland ansässigen Steuerpflichtigen (bzw. eines Steuerpflichtigen mit inländischen Umsätzen) keinen Verstoß gegen Art. 27 der Erstattungsrichtlinie begangen. Damit kommt der Sinn und Zweck einer unmittelbaren Anwendung einer Richtlinie hier nicht zum Tragen. Es kann und muss nicht verhindert werden, dass der Staat aus der Nichtbeachtung des Unionsrechts Nutzen ziehen kann [14].

44. Weiters fehlt es auch an einer planwidrigen Regelungslücke als Voraussetzung für eine analoge Anwendung. Wie bereits oben erläutert (Nrn. 35 und 36), bestand vor Einführung der Erstattungsrichtlinie in ihrer gegenwärtigen Form ein erhebliches Defizit bei dem Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige. Für im Inland ansässige Steuerpflichtige ging der Gesetzgeber jedoch anscheinend nicht von einem solchen Defizit aus, sonst hätte er nicht nur diesen einen speziellen Fall geregelt.

45. Abgesehen davon würde eine analoge Anwendung einer nicht einschlägigen Richtlinie hier eine Missachtung der in der Mehrwertsteuerrichtlinie erkennbaren Wertung des Unionsgesetzgebers bedeuten. Dieser hat mit der Formulierung der Art. 183 und 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten die Durchführung und auch die Verzinsung des Mehrwertsteuerüberschusses und des Erstattungsanspruchs überlassen. Der Gerichtshof spricht von einem Spielraum der Mitgliedstaaten. [15] Diesen Spielraum würde eine analoge Anwendung von Art. 27 der Erstattungsrichtlinie umgehen.

4. Zwischenergebnis

46. Aus Art. 183 und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität ergibt sich keine direkt anwendbare Zinsregelung zugunsten des Steuerpflichtigen. Hierzu fehlt es an der hinreichenden Bestimmtheit in Bezug auf den Zinssatz und den Zinsbeginn. Dies ändert nichts daran, dass Art. 183 und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität eine Verzinsungsregelung verlangen. Eine analoge Anwendung von Art. 27 der Erstattungsrichtlinie kommt ebenfalls nicht in Betracht.

C. Grenzen des Umsetzungsspielraums der Mitgliedstaaten: Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität

47. Da die Mehrwertsteuerrichtlinie somit keine unmittelbar anwendbare Verzinsungsregelung enthält, fällt die Ausgestaltung des Zinsanspruchs grundsätzlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, haben sie insoweit Spielraum [16] und können die Modalitäten des Zinsanspruchs festlegen.

14 In diesem Sinne ausdrücklich: Urteile vom 24. Januar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 38), vom 14. Juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 22 und 23), und vom 26. Februar 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, Rn. 49).

15 Urteile vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 39), vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 33 und 64), vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, Rn. 17), und vom 25. Oktober 2001, Kommission/Italien (C-78/00, EU:C:2001:579, Rn. 32).

16 Urteile vom 23. April 2020, Sole-Mizo und Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 und C-126/18, EU:C:2020:292, Rn. 37), vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 20 – Autonomie), vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 39), und vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 29).

48. Allerdings dürfen die Einzelheiten der Erstattung nicht ungünstiger sein als die, die bei ähnlichen internen Sachverhalten gelten (Grundsatz der Äquivalenz), und nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der Effektivität). [17]

49. Diese Grundsätze wirken sich auf die Anwendung und Auslegung des nationalen Rechts durch die nationalen Gerichte aus. Denn wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, obliegt es dem nationalen Gericht, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts – im vorliegenden Fall die Mehrwertsteuerrichtlinie – Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls die bisherige Auslegung aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lässt, wenn diese nicht mit dem Unionsrecht vereinbar ist. [18] Das nationale Gericht hat das gesamte nationale Recht zu berücksichtigen, um zu beurteilen, inwieweit es so angewandt werden kann, dass kein dem Unionsrecht widersprechendes Ergebnis erzielt wird. [19]

50. Voraussetzung ist allerdings, dass für das Gericht eine solche Möglichkeit besteht. Nach der Auffassung des vorlegenden Gerichts schließen der Wortlaut, Zweck und die Systematik der §§ 205 und 205a BAO ihre Anwendung „auf verspätet gutgeschriebene Umsatzsteuerforderungen“ zwar aus. Jedoch kommt möglicherweise eine unionsrechtskonforme Auslegung oder analoge Anwendung dieser Vorschriften in Betracht. Wenn es keine Regelung für die Überzahlung von Mehrwertsteuer gibt, könnte eine planwidrige Regelungslücke vorliegen. Diese könnte für Kläger 2 z. B. durch eine analoge Anwendung der für andere Steuerarten geltenden Verzinsungsregelungen (z. B. § 205 BAO) nach den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität geschlossen werden.

51. Im Hinblick auf Kläger 1 gilt: Ob aufgrund eines Rechtsbehelfs die Steuerschuld reduziert oder aber der Vorsteuerabzugsanspruch erhöht wird, ist für den sich daraus ergebenden Vorsteuerüberschuss (d. h. den Saldo nach Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie) nicht entscheidend. Möglicherweise kommt daher hier eine unionsrechtskonforme erweiternde Auslegung des § 205a BAO nach den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität doch in Betracht.

52. Da aber nicht jedes nationale Recht einer unionsrechtskonformen Auslegung zugänglich ist, wie sich u. a. auch aus der Schadensersatzpflicht der Mitgliedstaaten für Unionsrechtsverstöße [20] ergibt, kann dies letztendlich nur das vorlegende Gericht entscheiden.

53. Da die erste Vorlagefrage verneint wurde, müssen die zweite und die dritte Frage nicht mehr gesondert beantwortet werden.

17 Urteile vom 16. Juli 2020, UR (Mehrwertsteuerpflicht von Rechtsanwälten) (C-424/19, EU:C:2020:581, Rn. 25), vom 4. März 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, Rn. 58), vom 10. Juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, Rn. 54), vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 20), vom 21. Januar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, Rn. 17), und vom 3. September 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, Rn. 24).

18 So ausdrücklich Urteil vom 16. Juli 2020, UR (Mehrwertsteuerpflicht von Rechtsanwälten) (C-424/19, EU:C:2020:581, Rn. 30), vgl. entsprechend Urteile vom 4. März 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, Rn. 61), und vom 5. März 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, Rn. 44). In diesem Sinne auch schon: Urteile vom 10. Juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, Rn. 54), vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 20), und vom 21. Januar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, Rn. 17).

19 Ähnlich Urteile vom 4. März 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, Rn. 59), und vom 8. November 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, Rn. 59 und 66).

20 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Januar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 42 u. 43), vom 4. Juli 2006, Adeneler u. a. (C-212/04, EU:C:2006:443, Rn. 112), und vom 14. Juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 27).

VI. Ergebnis

54. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die erste Vorlagefrage des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu antworten:

Aus dem Unionsrecht – hier Art. 183 und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität – ergibt sich: Ein Vorsteuerüberschuss nach Art. 183 ist ebenso wie ein sich aus der Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebender Erstattungsanspruch grundsätzlich zu verzinsen, wenn er nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird. Eine unmittelbar anwendbare Richtlinienregelung bezüglich einer konkreten Verzinsung dieser Ansprüche existiert jedoch nicht. Dem vorlegenden Gericht obliegt es daher, alles in seiner Zuständigkeit Liegende zu tun, um ein unionsrechtskonformes Ergebnis zu erreichen, etwa durch analoge Anwendung oder durch unionsrechtskonform erweiternde Auslegung des nationalen Rechts.