SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GIUSEPPE TESAURO

vom 1. Februar 1996 *

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen, das der Gerechtshof Den Haag dem Gerichtshof vorgelegt hat, betrifft die Auslegung des Artikels 17 Absätze 2 und 3 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [1] (im folgenden: Sechste Richtlinie), und der Artikel 3 Buchstabe b und 5 Absatz 1 der Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979, Achte Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige [2] (im folgenden: Achte Richtlinie).

2. Zum besseren Verständnis der Gründe, die das nationale Gericht zu dieser Vorlage veranlaßt haben, sollen hier noch einmal kurz die einschlägigen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts in der zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Fassung sowie der Sachverhalt selbst dargestellt werden.

3. Soweit hier von Bedeutung, bestimmt Artikel 17 folgendes:

„(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 Tätig-

* Originalsprache: Italienisch.

1 — ABl. L 145, S. 1.

2 — ABl. L 331, S. 11.

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

...

(4) Der Rat wird möglichst vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig gemeinschaftliche Durchführungsbestimmungen erlassen, nach denen Erstattungen nach Absatz 3 an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige erfolgen."

Diese Durchführungsbestimmungen hat der Rat mit der Achten Richtlinie erlassen. In deren Artikel 2 heißt es: „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 ..., soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Umsätze ... verwendet werden."

Die Voraussetzungen für die Erstattung sind in Artikel 3 geregelt, wo es insbesondere heißt:

„Um die Erstattung zu erhalten, muß ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt,

...

b) durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist. Ist die zuständige Behörde nach Artikel 9 Absatz 1 jedoch bereits im Besitz dieses Nachweises, so braucht der Steuerpflichtige während eines Jahres nach dem Zeitpunkt der ersten Ausstellung der Bescheinigung keine neue Bescheinigung mehr vorzulegen. Für Steuerpflichtige, die eine Steuerbefreiung nach Artikel 24 Absatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG [der eine Übergangsregelung für Kleinunternehmen vorsieht] erhalten, stellen die Mitgliedstaaten keine Bescheinigung aus;

c) schriftlich erklären, daß er ... im Inland keine Gegenstände geliefert und keine Dienstleistungen erbracht hat."

Artikel 5 Absatz 1 sieht außerdem vor, daß für „die Anwendung dieser Richtlinie ... der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17 der Richtlinie 77/388/EWG, wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird, bestimmt [wird]".

4. Wenden wir uns nun dem Sachverhalt zu. Herr Debouche, ein in Belgien niedergelassener Rechtsanwalt und Kläger des Ausgangsverfahrens (im folgenden: Kläger) mietete bei einer Leasinggesellschaft in den Niederlanden ein Fahrzeug, das er ausschließlich in Belgien im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit benutzte. Im Januar 1991 stellte der Kläger bei der niederländischen Behörde einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die ihm für die Vermietung des Wagens in der Zeit vom 1. Januar bis 31. Oktober 1990 in Rechnung gestellt worden war. Diesem aufgrund der Artikel 17 und 33 der Wet op omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz von 1968; mit diesen Artikeln wurden die Vorschriften der Achten Richtlinie in das niederländische Recht umgesetzt) gestellten Antrag war eine von der belgischen Behörde den Vorschriften der Richtlinie entsprechend ausgestellte Bescheinigung über seine Steuerpflichtigkeit beigefügt. Daraus ging hervor, daß der Kläger „in Belgien nicht mehrwertsteuerpflichtig ist, da er Dienstleistungen erbringt, die gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b und Anhang F der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) befreit sind" [3].

3 — Belgien hat nämlich von der den Mitgliedstaaten in Artikel 28 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, während der Übergangszeit die in Anhang F aufgeführten Umsätze weiterhin zu befreien, wozu auch die Dienstleistungen von Rechtsanwälten gehören, um die es im vorliegenden Fall geht und die in Nr. 2 dieses Anhangs ausdrücklich genannt sind.

Aufgrund dieser Bescheinigung lehnte die niederländische Steuerbehörde den Erstattungsantrag ab.

5. Mit der daraufhin beim Gerechtshof Den Haag erhobenen Klage wendete sich der Kläger gegen diese Entscheidung und machte geltend, daß gemäß Artikel 3 Buchstabe b der Achten Richtlinie als mehrwertsteuerpflichtig und damit als erstattungsberechtigt alle diejenigen zu betrachten seien, die aufgrund von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie in dem Land, in dem sie ansässig seien, die Steuerpflichtigeneigenschaft besäßen, also alle diejenigen, die dort eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübten. Dagegen komme es nicht darauf an, ob die Betroffenen in dem Land, in dem sie ansässig seien, steuerbare Umsätze bewirkten oder die Steuer tatsächlich schuldeten.

Der Kläger trug außerdem vor, daß die Verweisung des Artikels 5 der Achten Richtlinie auf Artikel 17 der Sechsten Richtlinie, „wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird", im Hinblick auf die Bestimmung des konkreten Inhalts des Erstattungsanspruchs nur so verstanden werden könne, daß eine Erstattung der Steuer in all den Fällen erfolgen müsse, in denen die Tätigkeit des Antragstellers ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen würde, wenn diese Tätigkeit in dem Land ausgeübt würde, in dem die Erstattung beantragt werde. Eventuelle Sonderregelungen, die die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaats des Antragstellers für den Ausschluß oder die Befreiung von der Steuer vorsähen, seien daher überhaupt nicht zu berücksichtigen. Da die Dienstleistungen von Rechtsanwälten in den Niederlanden

mehrwertsteuerpflichtig seien, müsse die niederländische Behörde also dem belgischen Anwalt die Steuer erstatten, die auf Dienstleistungen erhoben worden sei, die im Inland erbracht und für Umsätze in Belgien verwendet worden seien, da das Recht auf Vorsteuerabzug anerkannt würde, wenn diese Umsätze in den Niederlanden bewirkt würden.

6. Der Gerechtshof Den Haag ist der Ansicht, daß die Entscheidung des Rechtsstreits von der Auslegung der genannten Vorschriften der Sechsten und der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrem wechselseitigen Zusammenhang abhänge, und er hat daher das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof um Auskunft im wesentlichen darüber ersucht, unter welchen Voraussetzungen ein Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer besteht, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem der Betroffene seinen Wohnsitz hat, entrichtet wurde. Das vorlegende Gericht fragt insbesondere, ob eine Person aufgrund der Achten Richtlinie auch dann einen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer hat, die sie in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem sie ansässig ist, entrichtet hat, wenn sie in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig ist, keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug oder Erstattung der Steuer hat, weil sie dort Umsätze bewirkt, die nach den geltenden nationalen Vorschriften von der Steuer befreit sind.

7. Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst zu klären, welcher Zusammenhang zwischen der Sechsten und der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie besteht und welche Zwecke die betreffende Regelung verfolgt.

Um die effektive Neutralität der Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handels- und Dienstleistungsverkehr zu gewährleisten und dadurch zur wirtschaftlichen Integration der Mitgliedstaaten beizutragen, hat Artikel 17 der Sechsten Richtlinie einem Steuerpflichtigen insbesondere zwei Ansprüche gewährt, und zwar zum einen den Anspruch auf Erstattung der entrichteten Vorsteuer auf Waren und Dienstleistungen, die für Umsätze im Ausland verwendet werden und für die ein Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt würden, und zum anderen den Anspruch auf Erstattung der Steuer, die in einem anderen als dem Wohnsitzland entrichtet wurde. Für diesen zweiten Fall sah Artikel 17 Absatz 4 jedoch den späteren Erlaß von Bestimmungen zur Harmonisierung der Einzelheiten der Erstattung vor und ermächtigte die Mitgliedstaaten, bis zum Inkrafttreten dieser Regelung selbst die Bedingungen und Grenzen der Erstattung festzulegen.

Aus der betreffenden Vorschrift ergibt sich eindeutig, daß der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige derselbe Grundgedanke zugrunde liegt und für sie daher dieselben Regeln gelten wie für den Vorsteuerabzug des im Inland ansässigen Steuerpflichtigen. Bekanntlich ist der Mehrwertsteuermechanismus so angelegt, daß jeder Steuerpflichtige von der Steuer, die er schuldet und die er auf den Empfänger seiner Leistung abwälzt, die Steuer abziehen kann, die der Erbringer einer von ihm in Anspruch genommenen Leistung auf ihn abgewälzt hat: So hat die Erhebung der Steuer, die letztlich der Endverbraucher zu tragen hat, der sie nicht mehr abwälzen kann, keine Auswirkungen auf die Steuerpflichtigen, die am Produktions- und Vertriebsprozeß beteiligt sind, da jeder die ganze Steuer, die er zum Teil an seinen Leistungserbringer gezahlt und

zum Teil an den Fiskus abgeführt hat, durch Abwälzen auf den Erwerber zurückbekommt. Auf demselben Grundsatz, nämlich dem der Wettbewerbsneutralität der Steuer [4], beruht der Erstattungsmechanismus des Artikels 17 Absatz 4, der im Rahmen der Verwirklichung des Binnenmarkts verhindern soll, daß der Steuerpflichtige die entrichtete Vorsteuer endgültig zu tragen hat, wenn er sich Gegenstände oder Dienstleistungen, die er für seine Tätigkeit benötigt, in einem anderen Land als demjenigen beschafft, in dem er ansässig ist. Das System ist also offensichtlich so konzipiert, daß der Mechanismus des Vorsteuerabzugs und der Mechanismus der Steuererstattung einander entsprechen.

8. Die Durchführungsbestimmungen zu Artikel 17 Absatz 4 wurden, wie schon gesagt, mit der Achten Richtlinie erlassen, deren Rechtsgrundlage eben diese Vorschrift ist. Aus ihren Begründungserwägungen, insbesondere aus der zweiten und dritten Begründungserwägung, ergibt sich, daß sie „die Unterschiede zwischen den ... in den Mitgliedstaaten geltenden Bestimmungen, die mitunter Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen verursachen, ... beseitigen" und „vermeiden [sollen], daß ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Steuer, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat ... in Rechnung gestellt ... worden ist, endgültig tragen muß und damit einer Doppelbesteuerung unterliegt".

4 — Vgl. dazu das Urteil vom 12. Juni 1979 in der Rechtssache 126/78 (Nederlandse Spoorwegen, Slg. 1979, 2041, insbesondere Randnrn. 6 und 7); vgl. auch folgende neuere Urteile, in denen dieser Grundsatz bestätigt wird: Urteile vom 22. Juni 1993 in der Rechtssache C-333/91(Sofitam, Slg. 1993, I-3513, insbesondere Randnr. 10), vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-111/92 (Lange, Slg. 1993, I-4677, insbesondere Randnrn. 16 und 17) und vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94 (BLP Group, Slg. 1995, I-983, insbesondere Randnr. 26).

In Anbetracht des Zwecks, den die Achte Richtlinie verfolgt, nämlich die Regelung der Sechsten Richtlinie auch durch eine Harmonisierung der Einzelheiten der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland Ansässige zu vervollständigen, um das Problem der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu beseitigen, müssen ihre Vorschriften, wie sowohl die Kommission als auch die niederländische und die portugiesische Regierung im Verlauf des Verfahrens ausgeführt haben, im Lichte der in der Sechsten Richtlinie aufgestellten Grundsätze des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems ausgelegt werden.

9. Gemäß Artikel 17 Absatz 2, auf den dessen Absatz 4 über Absatz 3 indirekt verweist, ist ein Steuerpflichtiger aber nur befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Mit anderen Worten, die Vorsteuer kann nur abgezogen werden, wenn die Gegenstände und Dienstleistungen, auf die sie erhoben wurde, „Preisbestandteile" eines steuerbaren Umsatzes sind.

Der Wortlaut der Vorschrift läßt ebensowenig wie die Konzeption des Systems einen Zweifel daran, daß derjenige kein Recht auf Vorsteuerabzug hat, der zwar grundsätzlich als steuerpflichtig anzusehen ist, da er eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Richtlinie ausübt, dessen Umsätze aber aufgrund der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften von der Steuer befreit

sind. Ein solcher *von der Steuer befreiter Steuerpflichtiger* ist, da er die Mehrwertsteuer nicht auf Dritte abwälzen kann, nämlich als Endverbraucher anzusehen [5].

10. Um festzustellen, ob jemand einen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer hat, ist auf dieselben Grundsätze zurückzugreifen, da beide Fälle gleich gelagert sind. Darauf deutet auch der Wortlaut der Achten Richtlinie hin, wo in Artikel 3 Buchstabe b der Erstattungsanspruch davon abhängig gemacht wird, daß der Steuerpflichtige eine „Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, [darüber vorlegt], daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist".

Der Kläger hat sich jedoch gerade auf diese Vorschrift, und zwar insbesondere auf ihre englische Fassung berufen, in der es heißt: „any taxable person ... shall ... produce evidence ... that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State"; darauf stützt er seine Auffassung, daß für die Zwecke der Erstattung der Nachweis ausreiche, daß man Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie sei. Zwar ist Artikel 3 Buchstabe b nicht in allen Sprachfassungen gleichermaßen eindeutig formuliert: Wenn die Verwendung des zweiten Partizips in den meisten Sprachfassungen, z. B. in der französischen („tout assujetti ... doit ... justifier ... qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État"), der italienischen („ogni soggetto passivo ... deve ... comprovare ... che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato"), der niederländischen („een belastingplichtige ... moet ... aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde") und der spanischen Fassung („todo sujeto pasivo ... estará obligado a ... justificar ... que está *sometido* al impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado"), auch deutlich die Absicht zum Ausdruck bringt, die Entstehung des Erstattungsanspruchs des Steuerpflichtigen davon abhängig zu machen, daß er in seinem Wohnsitzstaat steuerbare Umsätze bewirkt, so muß man doch zugeben, daß andere Sprachfassungen, insbesondere die englische, aber auch die deutsche, wonach der Antragsteller nachweisen muß, „daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist", unterschiedliche Auslegungen zulassen.

Weichen die verschiedenen sprachlichen Fassungen einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift voneinander ab, dann verbietet es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes die Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung, diese Vorschrift in einer ihrer Fassungen isoliert zu betrachten; sie muß vielmehr nach dem wirklichen Willen des Gesetzgebers und dem von diesem verfolgten Zweck ausgelegt werden [6]. In Anbetracht dieser Erwägungen läßt sich eine Auslegung des Artikels 3 Buchstabe b, die den Erstattungsanspruch davon abhängig macht, daß der Steuerpflichtige in dem Land, in dem er ansässig ist, tatsächlich steuerbare Umsätze bewirkt, sicher besser mit der Konzeption

5 — Vgl. dazu die Urteile vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53) und vom 6. April 1995, a. a. O., Fußnote 4.

6 — Vgl. Urteile vom 12. November 1969 in der Rechtssache 29/69 (Stauder, Slg. 1969, insbesondere Randnrn. 3 und 4), vom 28. März 1985 in der Rechtssache 100/84 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1985, 1169, insbesondere Randnr. 17) und vom 17. Oktober 1991 in der Rechtssache C-100/90 (Kommission/Dänemark, Slg. 1991, I-5089, insbesondere Randnrn. 7 und 8).

des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems und den konkreten Zielen der Achten Richtlinie, insbesondere mit dem Ziel, Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, vereinbaren. Würde ein solcher Anspruch nämlich in Fällen wie dem vorliegenden eingeräumt, also einer Person zuerkannt, die von der Steuer befreite Leistungen erbringt, so käme man letztlich zu dem Ergebnis, auf ihre Tätigkeit den sogenannten Nullsteuersatz anzuwenden, also Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug; eine solche Praxis ist aber nach der Sechsten Richtlinie grundsätzlich verboten [7].

11. Ich glaube nicht, daß man zur Stützung der gegenteiligen Auffassung mit dem letzten Satz des Artikels 3 Buchstabe b argumentieren kann, wonach „[die Mitgliedstaaten] für Steuerpflichtige, die eine Steuerbefreiung nach Artikel 24 Absatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG erhalten, ... keine Bescheinigung aus[stellen]", denn diese Vorschrift sieht bekanntlich Sondermaßnahmen zugunsten von Kleinunternehmen vor. Der Kläger vertritt nun die Auffassung, daß man daraus im Gegenschluß folgern müsse, daß die betreffende Bescheinigung allen Steuerpflichtigen ausgestellt werden müsse, die im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen, die aber aufgrund anderer Vorschriften als der eben erwähnten von der Steuer befreit seien. Auch mit der Entstehungsgeschichte der Vorschrift läßt sich kaum begründen, daß dies das vom Gemeinschaftsgesetzgeber verfolgte Ziel gewesen sei.

7 — Vgl. dazu Artikel 28 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie.

Der betreffende Satz kam nämlich in dem Vorschlag der Kommission für die Achte Richtlinie [8] nicht vor; diese hatte sich in dem dazugehörigen Bericht [9] vielmehr dafür ausgesprochen, den nach Artikel 24 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreiten Kleinunternehmen einen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer einzuräumen. Nach Ansicht der Kommission hätte eine solche Erstattung keine Wettbewerbsverzerrungen zur Folge gehabt, da diese Regelung auf jeden Fall nur anwendbar gewesen wäre, wenn der Antragsteller im Land der Erstattung keinen steuerbaren Umsatz bewirkt hätte. Nun ist aber dieser letzte Satz gerade deshalb in die endgültige, vom Rat angenommene Fassung aufgenommen worden, um jeden Zweifel darüber auszuräumen, daß man eine Erstattung zugunsten aller derjenigen, denen eine Steuerbefreiung gewährt würde, jedenfalls ausschließen wollte [10]. Auf dieses Wortlautargument läßt sich daher eine Auslegung nicht stützen, die offensichtlich dem vom Gemeinschaftsgesetzgeber zum Ausdruck gebrachten Willen widerspricht.

12. Für diese Auffassung kann man sich auch nicht auf Artikel 5 Absatz 1 der Achten Richtlinie berufen, wonach „der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17 der Richtlinie 77/388/EWG, *wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird*, bestimmt [wird]", um daraus zu schließen, daß sich die Erstattung der Mehrwertsteuer in den von der fraglichen Regelung erfaßten Fällen ganz nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats richte, in dem sie beantragt werde, also

8 — ABl. 1978, C 26, S. 5.

9 — KOM (77) 721 endg. vom 3. Januar 1978; in der englischen Fassung, COM (77) 721 def., in der Zeitschrift *Intertax-European Tax Review*, 1978, S. 47, veröffentlicht.

10 — Vgl. dazu Terra und Kajus: „A guide to the European VAT Directives; commentary on the value added tax of the European Community", Amsterdam, 1993, Kapitel XI, S. 97 ff.

nur unter Berücksichtigung eventueller in diesem Recht vorgesehener Sonderregelungen und Befreiungen. Demnach müßte die Erstattung also in allen Fällen gewährt werden, in denen der Antragsteller ein Recht auf Vorsteuerabzug hätte, wenn er seine Tätigkeit im Land der Erstattung ausüben würde.

Eine solche Auslegung des Artikels 5 Absatz 1 halte ich für falsch. Die fragliche Vorschrift ist nämlich wie die gesamte Regelung der Achten Richtlinie im Lichte der in der Sechsten Richtlinie aufgestellten Grundsätze auszulegen. Daß das Recht auf Vorsteuerabzug oder Vorsteuererstattung aber nur entsteht, wenn die Gegenstände und Dienstleistungen, auf die sich die Steuer bezieht, für die Zwecke steuerbarer Umsätze verwendet werden, stellt — wie schon gesagt — einen der Angelpunkte des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems dar.

In Wirklichkeit verfolgt Artikel 5 Absatz 1 [11] ein anderes Ziel, wie auch aus dem Bericht zum Vorschlag der Kommission hervorgeht. Solange das Recht auf Vorsteuerabzug nicht vollständig harmonisiert ist, mußte nämlich festgelegt werden, ob eine Ausgabe zu den Ausgaben zählen sollte, die einen Anspruch auf Erstattung der entsprechenden Mehrwertsteuer nach der im Wohnsitzstaat des Antragstellers geltenden Regelung für den Vorsteuerabzug oder im Gegenteil nach der im Staat der Erstattung geltenden Regelung eröffnen sollte. Der Gemeinschaftsgesetzgeber hat sich für diese zweite Lösung entschieden mit der Folge, daß dem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen nicht die Mehrwertsteuer für Ausgaben erstattet werden kann, die im Land der Erstattung vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, selbst wenn der Vorsteuerabzug in dem Land, in dem er ansässig ist, zulässig wäre. Artikel 5 soll daher näher bestimmen, welche Beträge für eine Erstattung in Frage kommen, hat aber keinen Einfluß auf die Voraussetzungen der Entstehung des Anspruchs, die in der Sechsten Richtlinie festgelegt sind.

13. Gegen das Ergebnis, zu dem ich gelangt bin, scheinen mir im übrigen nicht die Einwände zu sprechen, die die deutsche Regierung unter Hinweis auf die Schwierigkeiten erhoben hat, die auf die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten zukämen, wenn sie vor der Erstattung der Mehrwertsteuer überprüfen müßten, ob ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger in dem Land, in dem er ansässig sei, Steuerschuldner sei. Zu bedenken seien hier vor allem die rasche Entwicklung, die alle nationalen Rechtsordnungen auf diesem Gebiet kennzeichne, und die ansteigende Zahl der Erstattungsanträge, die jedes Jahr gestellt würden. Dazu stelle ich zum einen fest, daß die Lösung rechtlicher Probleme jedenfalls nicht von praktischen Problemen abhängen kann, und zum anderen, daß gerade die in Artikel 3 Buchstabe b vorgesehene Bescheinigung die mit einer solchen Überprüfung verbundenen Schwierigkeiten weitgehend aus dem Weg räumen müßte.

14. Außerdem garantiert auch die oben vertretene Auslegung der Artikel 3 Buchstabe b und 5 Absatz 1 der Achten Richtlinie nicht die Ausschaltung jeglicher Gefahr von Wett-

11 — Es sei darauf hingewiesen, daß die angenommene Fassung des Artikels 5 Absatz 1 der Achten Richtlinie mit dem ursprünglichen Vorschlag der Kommission übereinstimmt.

bewerbsverzerrungen oder Verkehrsverlagerungen im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr. Dazu kann es insbesondere kommen, weil sich ein Steuerpflichtiger angesichts der Vorschrift in Artikel 5 Absatz 1 und der noch nicht vollständigen Harmonisierung der Regelung des Rechts auf Vorsteuerabzug veranlaßt sehen kann, sich die Gegenstände und Dienstleistungen, die er für seine Tätigkeit benötigt, in den Ländern zu beschaffen, in denen die Regelung des Rechts auf Vorsteuerabzug am günstigsten ist.

Es ist jedoch klar, daß die Neutralität der Mehrwertsteuer, die der Hauptgrund für die Einführung dieser Steuer war, nur dann vollkommen sichergestellt werden kann, wenn es keinerlei Erleichterungen oder Sonderregelungen gibt und wenn das Recht auf Vorsteuerabzug vollständig harmonisiert wird. Dieses Ergebnis ist jedoch nur durch Beseitigung der Übergangsregelungen, die Artikel 28 Absatz 3 in Verbindung mit Anhang F noch zuläßt, zu erreichen.

15. Meiner Ansicht nach kann man übrigens auch nicht — wie jedoch im Verlauf des Verfahrens geschehen — behaupten, daß die vorgeschlagene Lösung darauf hinausliefe, die in Belgien niedergelassenen Rechtsanwälte im Hinblick auf die Erstattung in den Niederlanden anders und schlechter zu behandeln als „nationale" Rechtsanwälte. Wie ich bereits ausgeführt habe, ist Voraussetzung für die Anwendung der Achten Richtlinie nämlich, daß der nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige im Land der Erstattung keine steuerbaren Umsätze bewirkt hat. Erbringt der belgische Anwalt jedoch Dienstleistungen in den Niederlanden, dann wird ihm ein solches Recht, wie die Kommission zutreffend ausgeführt hat, gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit den Artikeln 1 Buchstabe b und 2 a. E. der Achten Richtlinie eingeräumt. Die erste Vorschrift sieht nämlich vor, daß in dem Fall, in dem der Erbringer einer Dienstleistung ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger ist, der Empfänger der Dienstleistung Steuerschuldner ist, während die letztgenannten Vorschriften den nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen, der eine der von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe b erfaßten Dienstleistungen erbracht hat, für die Erstattung einer Person gleichstellen, die im Land der Erstattung keinen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

Folglich würde das Recht auf Vorsteuerabzug oder auf Erstattung dem belgischen Anwalt wie dem niederländischen Anwalt nur insoweit eingeräumt, als der Steuerpflichtige steuerbare Umsätze bewirkt hat. Dies stimmt offensichtlich mit den in der Sechsten Richtlinie aufgestellten Grundsätzen überein.

16. Schließlich überzeugt mich auch nicht der vom Kläger und von der deutschen Regierung erhobene Einwand, die vorgeschlagene Auslegung stehe im Widerspruch zu Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 86/560/EWG über die Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige [12], wonach die „Erstattung ... nicht zu günstigeren

12 — Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (86/560/EWG; ABl. L 326, S. 40).

Bedingungen erfolgen [darf] als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige". In diesem Zusammenhang ist ausgeführt worden, daß Steuerpflichtige, die nicht in der Gemeinschaft ansässig seien und die, ebenso wie es die Achte Richtlinie für Gebietsansässige vorsehe, im Land der Erstattung keine steuerbaren Umsätze bewirkt hätten, sich im Hinblick auf die Erstattung gemäß Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 86/560 auf den Nachweis beschränken könnten, daß sie eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ausübten. Von ihnen werde also kein Nachweis verlangt, daß sie in dem Land, in dem sie ansässig seien, zu einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Steuer herangezogen würden. Daraus ergebe sich, daß die Berücksichtigung ihrer tatsächlichen Heranziehung zu der betreffenden Steuer im Wohnsitzland bei Wirtschaftsbeteiligten der Gemeinschaft wie im vorliegenden Fall zur Anwendung strengerer und ungünstigerer Erstattungsvoraussetzungen führen könne, als sie in gleichgelagerten Fällen auf außerhalb der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige angewandt würden.

Dieses Vorbringen halte ich nicht für begründet, da hier nicht über die konkreten Voraussetzungen für die Erstattung gestritten wird, auf die sich der genannte Artikel 3 Absatz 2 tatsächlich bezieht, sondern darüber, wer Rechtsinhaber des entsprechenden Anspruchs sein kann; hier müssen angesichts der Andersartigkeit der Beziehungen zwischen der Gemeinschaft und ihren Gebietsansässigen und der Beziehungen zwischen der Gemeinschaft und Gebietsfremden zwangsläufig unterschiedliche Voraussetzungen gelten.

17. Aufgrund dieser Ausführungen bin ich daher der Ansicht, daß dem nationalen Gericht wie folgt zu antworten ist:

Die Vorschriften der Artikel 3 Buchstabe b und 5 Absatz 1 der Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979, Achte Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige, in Verbindung mit Artikel 17 Absätze 2 und 3 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, sind dahin auszulegen, daß ein Steuerpflichtiger in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er ansässig ist, nur dann einen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer hat, wenn ihm in dem Staat, in dem er ansässig ist, ein dem Recht auf Vorsteuerabzug entsprechendes Recht zusteht.