Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

12. Mai 2021*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 90 – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage – Art. 183 – Erstattung des Vorsteuerüberschusses – Verzugszinsen – Fehlen einer nationalen Regelung – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Unmittelbare Anwendbarkeit der Bestimmungen des Unionsrechts – Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung“

In der Rechtssache C-844/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) mit Entscheidung vom 24. Oktober 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 15. November 2019, in den Verfahren

CS,

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, vormals Finanzamt Graz-Stadt,

gegen

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, vormals Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, der Richter A. Kumin, T. von Danwitz und P. G. Xuereb (Berichterstatter) sowie der Richterin I. Ziemele,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der österreichischen Regierung, vertreten durch A. Posch und F. Koppensteiner als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und L. Mantl als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 21. Januar 2021

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 90 Abs. 1 und Art. 183 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie von Art. 27 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. 2008, L 44, S. 23).

2 Es ergeht im Rahmen zweier Rechtsstreitigkeiten, wobei sich im ersten Rechtsstreit CS, eine natürliche Person, und das Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Österreich), vormals Finanzamt Judenburg Liezen, und im zweiten Rechtsstreit das Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Österreich), vormals Finanzamt Graz-Stadt, und die technoRent International GmbH, eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, gegenüberstehen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Mehrwertsteuerrichtlinie

3 Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„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.“

4 In Art. 167 dieser Richtlinie heißt es:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

5 Art. 183 der Richtlinie bestimmt:

„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 festgelegten Einzelheiten erstatten.

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

Richtlinie 2008/9

6 In den Erwägungsgründen 1 bis 3 der Richtlinie 2008/9 heißt es:

„(1) Sowohl die Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten als auch Unternehmen haben erhebliche Probleme mit den Durchführungsbestimmungen, die in der 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. 1979, L 331, S. 11] festgelegt sind.

(2) Die Regelungen jener Richtlinie sollten hinsichtlich der Frist, innerhalb deren die Entscheidungen über die Erstattungsanträge den Unternehmen mitzuteilen sind, geändert werden. Gleichzeitig sollte vorgesehen werden, dass auch die Unternehmen innerhalb bestimmter Fristen antworten müssen. Außerdem sollte das Verfahren vereinfacht und durch den Einsatz fortschrittlicher Technologien modernisiert werden.

(3) Das neue Verfahren sollte die Stellung der Unternehmen stärken, da die Mitgliedstaaten zur Zahlung von Zinsen verpflichtet sind, falls die Erstattung verspätet erfolgt; zudem wird das Einspruchsrecht der Unternehmen gestärkt."

7 Die Richtlinie 2008/9 regelt ihrem Art. 1 zufolge die Einzelheiten der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen von Art. 3 dieser Richtlinie erfüllen.

8 Nach Art. 19 Abs. 2 dieser Richtlinie teilt der Mitgliedstaat der Erstattung dem Steuerpflichtigen innerhalb von vier Monaten ab Eingang des Erstattungsantrags in diesem Mitgliedstaat mit, ob er die Erstattung gewährt oder den Erstattungsantrag abweist.

9 Nach Art. 21 der Richtlinie 2008/9 beträgt die Frist für die Entscheidung über eine solche Erstattung mindestens sechs Monate, wenn der Mitgliedstaat der Erstattung zusätzliche Informationen anfordert, und acht Monate, wenn dieser Mitgliedstaat weitere zusätzliche Informationen anfordert.

10 Art. 22 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Wird eine Erstattung gewährt, so erstattet der Mitgliedstaat der Erstattung den erstattungsfähigen Betrag spätestens innerhalb von 10 Arbeitstagen, nach Ablauf der Frist nach Artikel 19 Absatz 2, oder, falls zusätzliche oder weitere zusätzliche Informationen angefordert worden sind, nach Ablauf der entsprechenden Fristen nach Artikel 21."

11 Art. 26 dieser Richtlinie bestimmt:

„Der Mitgliedstaat der Erstattung schuldet dem Antragsteller Zinsen auf den zu erstattenden Betrag, falls die Erstattung nach der in Artikel 22 Absatz 1 genannten Zahlungsfrist erfolgt.

…"

12 Art. 27 der Richtlinie sieht vor:

„(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."

Österreichisches Recht

13 Die Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961) in der auf den Sachverhalt der Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: BAO) sieht in § 205 („Anspruchszinsen") vor:

„(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.

…"

14 Der ab dem 1. Januar 2012 anwendbare § 205a („Beschwerdezinsen") BAO bestimmt:

„(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."

15 Was Steuerpflichtige, die nicht in Österreich ansässig sind und dort auch keine Umsätze erzielen, betrifft, sieht Art. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, vom 21. April 1995 (BGBl. Nr. 279/1995) in der auf die Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (BGBl. II Nr. 158/2014) vor, dass in anderen Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige eine Säumnisabgeltung in Höhe von 2 % für den nicht zeitgerecht erstatteten Abgabenbetrag erhalten, wenn nach Ablauf von vier Monaten und zehn Werktagen nach Eingang des Erstattungsantrags bei der Abgabenbehörde keine Zahlung des zu erstattenden Betrags erfolgt. Für den Fall, dass die Abgabenbehörde zusätzliche Informationen anfordert, erhöht sich diese Frist auf sechs Monate und zehn Werktage, im Fall einer zweimaligen Aufforderung auf acht Monate und zehn Werktage. Eine zweite Säumnisabgeltung in Höhe von 1 % des nicht erstatteten Betrags ist festzusetzen, wenn der Abgabenbetrag nicht spätestens

drei Monate nach Ablauf dieser Frist erstattet wird. Schließlich ist eine dritte Säumnisabgeltung, ebenfalls in Höhe von 1 % des nicht erstatteten Betrags, festzusetzen, wenn der Abgabenbetrag nicht spätestens drei Monate nach Ablauf der Frist erstattet wird, mit deren Ende die zweite Säumnisabgeltung fällig wurde.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

16 CS betreibt in Österreich ein Hotel. In seiner Umsatzsteuervoranmeldung für August 2007 machte er einen Vorsteuerüberschuss in Höhe von 60 689,28 Euro geltend.

17 Nach Durchführung einer Prüfung setzte das Finanzamt Judenburg Liezen den Vorsteuerüberschuss zugunsten von CS jedoch mit Bescheid vom 18. Oktober 2007 auf nur 14 689,28 Euro fest.

18 CS erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Am 15. Mai 2013 gab der Unabhängige Finanzsenat (Österreich) der Berufung Folge. Daraufhin wurde der Gesamtbetrag des von CS geltend gemachten Überschusses seinem Abgabenkonto gutgeschrieben.

19 Am 30. Mai 2013 beantragte CS nach § 205a BAO die Zahlung von Zinsen für den in Rede stehenden Vorsteuerüberschuss ab dem 1. Januar 2012, dem Tag des Inkrafttretens dieser Bestimmung. Das Finanzamt Judenburg Liezen wies diesen Antrag mit Bescheid vom 10. Juni 2013 ab.

20 Gegen diesen Bescheid erhob CS eine Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Österreich), die keinen Erfolg hatte. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist § 205a BAO auf Fälle wie den vorliegenden nicht anwendbar, in denen dem Steuerpflichtigen als Folge eines Rechtsmittels gegen den ursprünglichen Bescheid des Finanzamts die Erstattung eines Vorsteuerüberschusses zuerkannt werde.

21 Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts erhob CS Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Österreich).

22 In den Jahren 2003 und 2004 verkaufte technoRent International in Österreich Maschinen, die dort mehrwertsteuerpflichtig waren. In der Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2005 machte sie eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 367 081,58 Euro geltend, weil das Entgelt für den Verkauf dieser Maschinen nach deren Verkauf gemindert worden sei.

23 Die Verkäufe dieser Maschinen waren Gegenstand einer Prüfung, die im Juli 2006 begann. Am 10. März 2008 wurde der von technoRent International angegebene Betrag ihrem Abgabenkonto gutgeschrieben. Am Ende der Prüfung vertrat das Finanzamt Graz jedoch die Auffassung, dass die Berichtigung des Entgelts für den Verkauf nicht hätte vorgenommen werden dürfen und es daher keinen zu erstattenden Mehrwertsteuerüberschuss gebe. Das Finanzamt zog daraufhin den auf das Abgabenkonto von technoRent International überwiesenen Betrag wieder ein.

24 Die genannte Gesellschaft erhob gegen diese Entscheidung Berufung, der vom Unabhängigen Finanzsenat am 8. April 2013 stattgegeben wurde. Am 10. Mai 2013 wurde der Betrag von 367 081,58 Euro dem Abgabenkonto von technoRent International wieder gutgeschrieben.

25 Am 21. Oktober 2013 beantragte technoRent International unter Berufung auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer für den Zeitraum Juli 2005 bis Mai 2013 eine Verzinsung des genannten Betrags von 367 081,58 Euro. Mit Bescheid vom 4. Februar 2014 gab das Finanzamt Graz diesem Antrag teilweise statt und gewährte Zinsen für den Zeitraum vom 1. Januar 2012, dem Tag des Inkrafttretens von § 205a BAO, bis zum 8. April 2013, dem Tag der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats.

26 TechnoRent International erhob gegen den Bescheid des Finanzamts Graz, soweit damit ihr Antrag teilweise abgelehnt worden war, Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Das Bundesfinanzgericht entschied mit Erkenntnis vom 29. Mai 2017, dass in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer technoRent International auch für den Zeitraum vom 2. September 2005 bis zum 9. März 2008 Anspruch auf Verzugszinsen habe.

27 Das Finanzamt Graz erhob gegen dieses Erkenntnis Revision an den Verwaltungsgerichtshof.

28 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass das österreichische Abgabenrecht keine allgemeine Regelung über die Verzinsung von Abgabenguthaben enthalte, da § 205 BAO nur den Bereich der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer betreffe und § 205a BAO nur Beschwerdezinsen vorsehe.

29 In Bezug auf die verspätete Erstattung eines Vorsteuerüberschusses, um die es bei der ersten an das vorlegende Gericht erhobenen Revision geht, hat der Gerichtshof nach Ansicht des vorlegenden Gerichts bereits mehrfach entschieden, dass dem Steuerpflichtigen Verzugszinsen zu zahlen seien, wenn die Erstattung nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolge. Diese Rechtsprechung des Gerichtshofs betreffe jedoch Fälle, in denen die Rechtsordnung des jeweiligen Mitgliedstaats im Gegensatz zum österreichischen Recht eine allgemeine Regelung enthalten habe, nach der der betreffende Mitgliedstaat verpflichtet gewesen sei, dem Steuerpflichtigen bei einer rechtswidrig verspäteten Erstattung eines Vorsteuerüberschusses Zinsen zu zahlen.

30 Es stelle sich daher die Frage, ob das Unionsrecht, insbesondere Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie, in Ermangelung einer solchen Regelung dahin ausgelegt werden könne, dass es eine unmittelbar anwendbare Regelung enthalte, auf die sich der Steuerpflichtige berufen könne, um Verzugszinsen wegen der verspäteten Erstattung von Vorsteuerüberschüssen zugesprochen zu erhalten. In diesem Zusammenhang weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass Art. 27 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2008/9 nicht davon ausgehe, dass dem Steuerpflichtigen unionsrechtlich zwingend ein Anspruch auf solche Verzugszinsen einzuräumen sei. Wäre das Unionsrecht dennoch dahin auszulegen, dass ein solcher Anspruch bestehe, würde diese Bestimmung ihres Anwendungsbereichs beraubt.

31 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die zweite bei ihm anhängige Revision nicht einen Vorsteuerüberschuss im Sinne von Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie betreffe, sondern die Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie. Daher sei für den Fall, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu „unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Abgaben“ auf einen solchen Fall anwendbar sein sollte, zu klären, ob sich aus dem Unionsrecht eine unmittelbar anwendbare Regelung ergebe, die einem Steuerpflichtigen, dem das Finanzamt in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren vorliegenden nicht rechtzeitig ein Umsatzsteuerguthaben erstatte, einen Anspruch auf Verzugszinsen einräume, so dass er, obwohl das nationale Recht keine Verzugszinsen für vergleichbare Steuergutschriften kenne, diesen Anspruch beim Finanzamt und bei den Verwaltungsgerichten geltend machen könne.

32 Sollte ein solcher Anspruch sowohl hinsichtlich der in Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch hinsichtlich der in Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Fälle bestehen, würde sich außerdem die Frage stellen, ab welchem Zeitpunkt die Zinsen zu berechnen seien, sowie die Frage, ob in Ermangelung einer entsprechenden Regelung im österreichischen Recht die in Art. 27 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2008/9 für nicht in Österreich ansässige Steuerpflichtige angeordnete Rechtsfolge anzuwenden sei, auch wenn die beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahren nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fielen.

33 Unter diesen Umständen hat der Verwaltungsgerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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, so dass 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 ersten Vorlagefrage:

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

3. Hat der Umstand, dass das nationale Recht eines Mitgliedstaats 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 angeordnete Rechtsfolge auch dann zur Anwendung zu bringen ist, wenn die Ausgangsverfahren nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fallen?

Zu den Vorlagefragen

34 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu behandeln sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass eine Erstattung, die sich aus einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, ebenso wie eine Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Art. 183 dieser Richtlinie zu verzinsen ist, wenn die Erstattung nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt, und welche Modalitäten hierfür gegebenenfalls gelten.

Zur Zahlung von Verzugszinsen

35 Was die Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, so hat der Gerichtshof wiederholt betont, dass das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Insbesondere kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsätze sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 38, sowie vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 33).

36 Durch die Regelung des Vorsteuerabzugs – und damit auch der Erstattungen – soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet auf diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 38).

37 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich des Weiteren, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der in Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Einzelheiten zwar über einen gewissen Spielraum verfügen, dass diese Einzelheiten aber den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürfen, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet wird (Urteile vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 33, und vom 14. Mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, Rn. 35).

38 Insbesondere müssen diese Einzelheiten es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Vorsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgt und dass dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf keinen Fall ein finanzielles Risiko entstehen darf (Urteil vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 33).

39 Hätte indessen der Steuerpflichtige in dem Fall, dass die Erstattung des Vorsteuerüberschusses nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt, keinen Anspruch auf Verzugszinsen, so würde dadurch seine Situation negativ beeinträchtigt, was gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstieße.

40 Folglich verlangt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität – auch wenn Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie weder eine Pflicht zur Zahlung von Zinsen auf den zu erstattenden Vorsteuerüberschuss vorsieht noch angibt, ab wann solche Zinsen zu zahlen wären –, dass die finanziellen Verluste, die dadurch entstehen, dass ein Vorsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die Zahlung von Verzugszinsen ausgeglichen werden (Urteile vom 28. Februar 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, Rn. 25, und vom 14. Mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, Rn. 40).

41 Dies gilt auch – wie die Generalanwältin in Nr. 31 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat – für Mehrwertsteuererstattungen, die sich aus einer Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben.

42 In einem solchen Fall ist der Steuerpflichtige nämlich auch mit zu viel Mehrwertsteuer belastet, die ihm zu erstatten ist, und erleidet finanzielle Verluste, da ihm der entsprechende Geldbetrag nicht zur Verfügung steht. Wenn nun der Steuerpflichtige in dem Fall, dass die Steuerverwaltung diesen Überschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet, keinen Anspruch auf Verzugszinsen hätte, würde seine Situation dadurch negativ beeinträchtigt und damit gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen.

43 Diese Schlussfolgerung wird durch Art. 27 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2008/9 nicht in Frage gestellt.

44 Hierzu ist erstens festzustellen, dass diese Bestimmung zwar ausdrücklich auf eine Situation Bezug nimmt, in der das Recht eines Mitgliedstaats keine Zahlung von Zinsen für den Fall vorsieht, dass die Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt; dem Wortlaut dieser Bestimmung lässt sich jedoch keineswegs entnehmen, dass es mit dem Unionsrecht vereinbar wäre, im nationalen Recht die Zahlung von Zinsen in solchen Situationen nicht vorzusehen.

45 Zweitens geht – wie die Generalanwältin in Nr. 35 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat – aus den Erwägungsgründen 1 bis 3 der Richtlinie 2008/9 hervor, dass sowohl die Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten als auch Unternehmen erhebliche Probleme mit den vor dem Erlass dieser Richtlinie geltenden Bestimmungen über das Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige hatten und dass folglich die Stellung der Unternehmen in Anbetracht dessen gestärkt werden sollte, dass die Mitgliedstaaten zur Zahlung von Zinsen verpflichtet sind, falls die Erstattung verspätet erfolgt.

46 Daraus folgt, dass Art. 27 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2008/9 eine Auffangvorschrift darstellt, die die nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen für den Fall schützen sollte, dass das Recht dieses Mitgliedstaats zum Zeitpunkt des Erlasses dieser Richtlinie entgegen dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität keine Pflicht zur Anwendung von Verzugszinsen auf Mehrwertsteuererstattungen vorsah.

Zu den Pflichten des nationalen Gerichts

47 Zu der Frage, nach welchem Verfahren eine Erstattung, die sich aus einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, oder eine Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Art. 183 dieser Richtlinie zu verzinsen ist, wenn die fragliche Erstattung nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt, ist darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmungen hierzu keine näheren Angaben enthalten, insbesondere nicht zu dem anwendbaren Zinssatz und dem Zeitpunkt, ab dem solche Zinsen fällig wären.

48 Nach ständiger Rechtsprechung fällt die Durchführung des in Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Anspruchs auf Erstattung des Vorsteuerüberschusses grundsätzlich in die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten, die durch die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität begrenzt wird. Die Mitgliedstaaten verfügen bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung des Vorsteuerüberschusses zwar über einen gewissen Spielraum, diese Einzelheiten dürfen aber den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht beeinträchtigen (Urteil vom 28. Februar 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, Rn. 22 und 24 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Dies gilt auch für die Einzelheiten der Anwendung von Zinsen auf diejenigen Mehrwertsteuererstattungen, die sich aus einer Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nach Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie ergeben, da diese Einzelheiten in der Richtlinie nicht geregelt sind.

50 Was den Sachverhalt der Ausgangsverfahren betrifft, geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass das österreichische Recht keine Regelung enthält, die einen Anspruch von Steuerpflichtigen wie den im Vorabentscheidungsersuchen bezeichneten auf Zahlung von Zinsen vorsieht, wenn die Erstattung aufgrund einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. die Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses nach Art. 183 dieser Richtlinie nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt. Was im Übrigen Art. 27 der Richtlinie 2008/9 betrifft, so fällt der Sachverhalt der Ausgangsverfahren nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie, denn diese regelt ihrem Art. 1 zufolge nur die Einzelheiten der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen.

51 Daher kann Art. 27 der Richtlinie 2008/9 im Hinblick auf den oben in Rn. 48 erwähnten Spielraum der Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten für die Erstattung der Mehrwertsteuer nicht – auch nicht analog – angewandt werden, und zwar auch nicht für den Zeitraum, für den nach dieser Bestimmung Verzugszinsen zu zahlen wären. Außerdem gibt es – wie die Generalanwältin in Nr. 44 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat – auf unionsrechtlicher Ebene keine Regelungslücke, die durch eine solche analoge Anwendung der in dieser Bestimmung enthaltenen Regelung geschlossen werden müsste.

52 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sowohl die nationalen Verwaltungsbehörden als auch die nationalen Gerichte, die im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden haben, gehalten sind, für die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen Sorge zu tragen (Urteil vom 5. März 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, Rn. 91 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Insbesondere ist der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung des innerstaatlichen Rechts, wonach es dem nationalen Gericht obliegt, das innerstaatliche Recht so weit wie möglich in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Unionsrechts auszulegen, dem System der Verträge immanent, da dem nationalen Gericht dadurch ermöglicht wird, im Rahmen seiner Zuständigkeit die volle Wirksamkeit des Unionsrechts sicherzustellen, wenn es über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheidet (Urteil vom 19. November 2019, A. K. u. a. [Unabhängigkeit der Disziplinarkammer des Obersten Gerichts], C-585/18, C-624/18 und C-625/18, EU:C:2019:982, Rn. 159). Diese Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts verlangt, dass das nationale Gericht gegebenenfalls das gesamte nationale Recht berücksichtigt, um zu beurteilen, inwieweit es so angewandt werden kann, dass kein dem Unionsrecht widersprechendes Ergebnis erzielt wird (Urteil vom 4. März 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54 Allerdings bestehen für den Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts bestimmte Grenzen. So ist die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung und Anwendung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt des Unionsrechts heranzuziehen, durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze – zu denen auch der Grundsatz der Rechtssicherheit gehört – begrenzt und darf nicht als Grundlage für eine Auslegung *contra legem* des nationalen Rechts dienen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juli 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55 Im vorliegenden Fall wird das vorlegende Gericht insbesondere zu prüfen haben, ob es möglich ist, die volle Wirksamkeit des Unionsrechts unter Berücksichtigung des gesamten nationalen Rechts und unter analoger Anwendung von Bestimmungen des nationalen Rechts sicherzustellen.

56 Nach alledem ist auf die drei Fragen zu antworten, dass Art. 90 Abs. 1 und Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen sind, dass eine Erstattung, die sich aus einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, ebenso wie eine Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Art. 183 dieser Richtlinie zu verzinsen ist, wenn sie nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt. Dem vorlegenden Gericht obliegt es, alles in seiner Zuständigkeit Liegende zu tun, um die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen durch eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts sicherzustellen.

Kosten

57 Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten; 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:

Art. 90 Abs. 1 und Art. 183 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass eine Erstattung, die sich aus einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie ergibt, ebenso wie eine Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Art. 183 dieser Richtlinie zu verzinsen ist, wenn sie nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt. Dem vorlegenden Gericht obliegt es, alles in seiner Zuständigkeit Liegende zu tun, um die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen durch eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts sicherzustellen.

Unterschriften