SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIILO JÄÄSKINEN vom 20. Mai 2010[1]

1. Die vorliegende Vertragsverletzungsklage betrifft das Recht von außerhalb der Europäischen Union ansässigen Personen aus Drittländern, die ebenfalls außerhalb der EU ansässigen Kunden Finanz- und Versicherungsdienstleistungen erbringen, die Vorsteuer für in der EU erworbene Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen bzw. erstattet zu erhalten.

2. Die Kommission beantragt die Feststellung, dass das Vereinigte Königreich dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 169, 170 und 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie[2] und Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie[3] verstoßen hat, dass es bei bestimmten Umsätzen die Erstattung von Vorsteuern verweigert.

3. Alle Steuerpflichtigen haben gemäß den Art. 169 und 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie Anspruch auf Abzug oder Erstattung der Vorsteuer in den drei in Art. 169 aufgeführten Fallgestaltungen[4]. Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie[5] bezieht sich auf Finanz- und Versicherungsumsätze, wenn der Dienstleistungsempfänger außerhalb der EG ansässig ist.

4. Die detaillierten Durchführungsbestimmungen für die Erstattung[6], die in der Dreizehnten Richtlinie enthalten sind, erwähnen in Bezug auf Personen aus Drittländern keine Möglichkeit, bei Finanz- und Versicherungsumsätzen eine Erstattung zu erhalten. Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt, dass die Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuer zu erstatten haben, mit der Gegenstände oder Dienstleistungen belastet worden sind, die für Zwecke der in Art. 169 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie[7] bezeichneten Umsätze verwendet werden, erwähnt jedoch nicht ausdrücklich die Finanz- und

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) (ABl. L 347, S. 1). Diese Richtlinie ersetzt Art. 17 Abs. 3 und 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 — Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG 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 (ABl. L 326, S. 40, im Folgenden: Dreizehnte Richtlinie).

4 — Art. 169 und 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie (früher Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie).

5 — Früher Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie.

6 — Gemäß Art. 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie (früher Art. 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie), der auf die Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11; im Folgenden: Achte Richtlinie) und die Dreizehnte Richtlinie verweist.

7 — Früher Art. 17 Abs. 3 Buchst. a und b der Sechsten Richtlinie.

Versicherungsdienstleistungen im Sinne von Buchst. c.

I — Rechtlicher Rahmen

A — *Unionsrecht*

5. Die Kommission sieht Finanz- und Versicherungsumsätze von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie erfasst, weil eine solche Verpflichtung logischerweise Teil des Mehrwertsteuersystems sei.

— Sechste Richtlinie und Mehrwertsteuerrichtlinie

8. Ursprung und Geltungsbereich des Abzugsrechts waren zunächst in Art. 17 der Sechsten Richtlinie geregelt [8]. Durch die am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Mehrwertsteuerrichtlinie [9] wurde die Sechste Richtlinie neu gefasst, ohne dass jedoch ihr Inhalt geändert worden wäre [10]. Die entsprechenden Bestimmungen von Art. 17 der Sechsten

6. Das Vereinigte Königreich macht demgegenüber geltend, seine Regelung stehe im Einklang mit dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie, so dass das EU-Recht nicht verletzt sei.

7. Infolgedessen sieht sich der Gerichtshof schlicht vor die, allerdings schwierige, Entscheidung zwischen einer am Wortlaut orientierten Auslegung der Bestimmung und deren teleologischer Auslegung gestellt, die besser zum Mehrwertsteuersystem insgesamt passen würde.

8 — Art. 17 Abs. 2, 3 und 4 wurde geändert durch Art. 28f der Sechsten Richtlinie, der durch drei Ratsrichtlinien eingefügt worden war: die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1), die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18) und die Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 zur Anpassung der Richtlinien 1999/45/EG, 2002/83/EG, 2003/37/EG und 2003/59/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinien 77/388/EWG, 91/414/EWG, 96/26/EG, 2003/48/EG und 2003/49/EG des Rates in den Bereichen freier Warenverkehr, freier Dienstleistungsverkehr, Landwirtschaft, Verkehrspolitik und Steuern wegen des Beitritts der Tschechischen Republik, Estlands, Zyperns, Lettlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloweniens und der Slowakei (ABl. L 168, S. 35).

9 — Art. 413 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

10 — Erwägungsgründe 1 und 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

Richtlinie finden sich jetzt in den Art. 168 bis 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie [11].

9. Nach den Art. 169 und 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie [12] haben Steuerpflichtige „das Recht, die … Mehrwertsteuer … abzuziehen" bzw. „Anspruch auf Erstattung" dieser Steuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die für folgende Zwecke verwendet werden [13]:

„a) für seine Umsätze, die sich aus den in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2[[14]] genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären;

b) …[[15]]

c) für seine gemäß Artikel 135 Absatz 1 Buchstaben a bis f[[16]] befreiten Umsätze, wenn der Dienstleistungsempfänger außerhalb der [EU] ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit Gegenständen zusammenhängen, die zur Ausfuhr aus der [EU] bestimmt sind."

10. Nach Art. 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie [17] erfolgt „[d]ie Erstattung der Mehrwertsteuer" an außerhalb der EU ansässige Personen „nach dem in der Achten Richtlinie [für in der EU ansässige Personen] und der Dreizehnten Richtlinie [für außerhalb der EU ansässige Personen] vorgesehenen Verfahren".

11 — Gemäß Anhang XII der Mehrwertsteuerrichtlinie (Entsprechungstabelle) entsprechen Art. 28f Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, der Art. 17 Abs. 3 Buchst. a, b und c der Sechsten Richtlinie ersetzt hat, Art. 169 Buchst. a, b und c sowie Art. 170 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie. Abs. 28 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, der Art. 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie ersetzt hat, entspricht Art. 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

12 — Früher Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie.

13 — Es ist interessant, dass es in der Sechsten Richtlinie hieß: „Ist der Steuerpflichtige befugt, … abzuziehen" bzw. „Die Mitgliedstaaten gewähren … die Erstattung", während in der Mehrwertsteuerrichtlinie von „Recht" bzw. „Anspruch" die Rede ist. Ich sehe darin jedoch keinen wesentlichen Unterschied zum Inhalt jener Bestimmungen, da der Gesetzgeber auf eine solche Änderung nicht ausdrücklich hingewiesen hat.

14 — Nach dieser Bestimmung gelten als wirtschaftliche Tätigkeit alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

15 — Dieser Umsatz ist für die vorliegenden Zwecke unerheblich. Er befasst sich mit Ausnahmen: im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen, für bestimmte Güterbeförderungen und grenzüberschreitende Beförderungen, die Einfuhr, Ausfuhren gleichgestellte Umsätze, Dienstleistungen von Vermittlern und Umsätze im grenzüberschreitenden Handelsverkehr.

16 — Früher Art. 13 Teil B Buchst. a und d der Sechsten Richtlinie, d. h. Finanz- und Versicherungsumsätze.

17 — Früher Art. 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie.

— Achte Richtlinie

11. Art. 2 bestimmt:

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

— Dreizehnte Richtlinie

12. Der Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie ist ähnlich abgefasst. Dort ist bestimmt:

„Unbeschadet der Artikel 3 und 4 erstattet jeder Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenständen belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der [Sechsten Richtlinie] bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Nummer 1 Buchstabe b) der vorliegenden Richtlinie bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden."

13. Der Wortlaut der Dreizehnten Richtlinie nimmt noch Bezug auf die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, nämlich Art. 17 Abs. 3 Buchst. a und b, obwohl die Mehrwertsteuerrichtlinie später in Kraft getreten ist.

B — *Nationales Recht*

14. Gemäß Sections 26 und 39 des Value Added Tax Act (Mehrwertsteuergesetz) 1994, Art. 3 der Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order (Mehrwertsteuerverordnung) (Vorsteuer) (Besonders aufgeführte Lieferungen) 1999 und Regulation 190 der Value Added Tax (amendment) (No 4) Regulations (Mehrwertsteueränderungsverordnung) 2004 haben nicht in der EU ansässige

Gewerbetreibende keinen Anspruch auf Abzug bzw. Erstattung der Mehrwertsteuer, mit der die in Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Umsätze belastet worden sind.

II — Vorverfahren

15. Das Vereinigte Königreich änderte seine Regelung im Jahr 2004 auf ein Urteil des Court of Appeal (England & Wales) hin, der entschieden hatte, dass für die in Art. 17 Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie aufgeführten Umsätze kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe, da diese Umsätze in Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie nicht erwähnt seien [18].

16. Auf die Änderung hin übersandte die Kommission dem Vereinigten Königreich ein Aufforderungsschreiben, mit dem die Vereinbarkeit der neuen Regelung mit dem EU-Recht in Frage gestellt wurde. Da die Antwort des Vereinigten Königreichs auf das Aufforderungsschreiben die Kommission nicht zufriedenstellte, leitete sie das vorliegende Verfahren gemäß Art. 226 EG [19] ein.

III — Untersuchung

A — *Der zeitliche Geltungsbereich*

17. Das Vereinigte Königreich macht geltend, dass sich die Vertragsverletzungsklage der Kommission auf die Zeit ab dem 1. Januar 2007, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Mehrwertsteuerrichtlinie, beziehe, da in der mit Gründen versehenen Stellungnahme nur die Art. 169, 170 und 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie und nicht Art. 17 Abs. 3 und 4 der Sechsten Richtlinie erwähnt würden. Art. 17 Abs. 3 und 4 werde nur im Aufforderungsschreiben erwähnt, das dem Vereinigten Königreich vor dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuerrichtlinie übersandt worden sei.

18. Die Kommission macht dagegen geltend, dies berühre die vorliegende Klage nicht, da sich der Wortlaut der Artikel der beiden Richtlinien nicht signifikant unterscheide.

19. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine Vertragsverletzungsklage nur auf Gründe und Angriffsmittel gestützt werden, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme aufgeführt worden sind [20].

18 — *WHA Limited and others v HM Commissioners of Customs and Excise* [2004] STC 1081, Randnrn. 123 bis 125.

19 — Jetzt Art. 258 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2008, C 115, S. 47).

20 — Urteil vom 16. Dezember 1992, Kommission/Griechenland (C-210/91, Slg. 1992, I-6735, Randnr. 10 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20. Allerdings bezieht sich dies meines Erachtens nicht auf Fallgestaltungen wie in der vorliegenden Rechtssache. Die genannte Regelung soll gewährleisten, dass das Verteidigungsrecht des Mitgliedstaats gewahrt wird und dass der Mitgliedstaat die gegen ihn erhobenen Rügen kennt [21].

21. Im vorliegenden Fall besteht keine Gefahr, dass diese Rechte verletzt werden. Die Rechtsausführungen und Rügen sind im Aufforderungsschreiben wie in der mit Gründen versehenen Stellungnahme die gleichen. Das Begehren des Vereinigen Königreichs, die Klage einzuschränken, kann meines Erachtens keinen Erfolg haben, da mit der Mehrwertsteuerrichtlinie beabsichtigt war, die Sechste Richtlinie neu zu fassen, ohne ihren Inhalt zu ändern [22]. Ferner sind die von der Kommission im Aufforderungsschreiben angegebenen Artikel ausdrücklich den in der mit Gründen versehenen Stellungnahme genannten gleichgestellt [23]. Hätte der Rat beabsichtigt, die Regelung, die der Mehrwertsteuerrichtlinie vorausgegangen war, zu ändern, so hätte er die Art. 169 bis 171 als Bestimmungen zur Änderung der vorherigen Regelung genannt [24]. Er hat dies nicht getan.

22. Daher ist die Klage nicht auf den vom Vereinigten Königreich geltend gemachten Zeitraum zu beschränken.

21 — Urteil vom 11. Juli 1984, Kommission/Italien (51/83, Slg. 1984, 2793, Randnr. 4) und kürzlich: Urteil vom 11. September 2008, Kommission/Litauen (C-274/07, Slg. 2008, I-7117, Randnr. 20).

22 — Dritter Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie.

23 — Anhang XII der Mehrwertsteuerrichtlinie im Abschnitt über Art. 28f Abs. 1, der Art. 17 Abs. 2, 3 und 4 der Sechsten Richtlinie ersetzt.

24 — Dritter Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie, letzter Satz.

B — *Sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, in einem Drittland wohnenden Personen, die Finanz- und Versicherungsumsätze tätigen, die Vorsteuer zu erstatten?*

23. Im Kontext eines Vertragsverletzungsverfahrens obliegt es der Kommission, darzutun, dass der Mitgliedstaat seine Verpflichtungen aus dem Vertrag nicht erfüllt hat.

24. Es ist im vorliegenden Fall schwierig, dieser Beweislast zu genügen, da es bei klarem und eindeutigem Wortlaut einer Bestimmung für eine abweichende Auslegung außergewöhnlicher Gründe bedarf [25].

1. Der Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie

25. Die Wortlautauslegung von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie lässt keine Erstattungen an Personen aus Drittländern, die Finanz- und Versicherungsumsätze tätigen, zu.

25 — Urteile vom 28. Februar 2008, Carboni e derivati (C-263/06, Slg. 2008, I-1077, Randnr. 48), und vom 22. Dezember 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, Slg. 2008, I-10627, Randnr. 44).

26. Die Auslegung durch den Gerichtshof sollte sich nicht zu weit vom Wortlaut der Bestimmung selbst entfernen. Wenn es in einer Bestimmung ausdrücklich heißt, dass sie für die Buchst. a und b gilt, kann sie nur unter Abweichung von ihrem Wortlaut so ausgelegt werden, dass sie Anwendung auf Buchst. c findet.

27. Allerdings sind Wortlautauslegung und Sinn keine Synonyme [26], da die wörtliche Bedeutung einer Bestimmung mehrdeutig sein kann.

28. Ist der ausdrückliche Wortlaut einer Bestimmung mehrdeutig oder widersprüchlich, kann der Gerichtshof einer Wortlautauslegung eine andere vorziehen, die mit den Zielen der betreffenden Regelung besser vereinbar ist.

29. Einerseits ist die Bedeutung von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie nicht mehrdeutig: Wie das Vereinigte Königreich ausgeführt hat, bezieht sich die Bestimmung auf zwei der drei Unterabsätze der Sechsten Richtlinie durch die Verwendung von Zahlen und Buchstaben, d. h. Symbolen und nicht Wörtern. Solche Symbole können, anders als Wörter, nicht mehrdeutig sein, so dass auf den ersten Blick keine Notwendigkeit besteht, ihre Bedeutung zu ermitteln.

30. Allerdings besteht eine Inkohärenz zwischen Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie und Art. 169 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

31. Daher müssen die Ziele von Art. 169 der Mehrwertsteuerrichtlinie und von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie geprüft werden. Die Erwägungsgründe der Richtlinien geben die Ziele dieser Bestimmungen nicht an. Unter diesen Umständen ist es zweckdienlich, die vorbereitenden Arbeiten für diese Bestimmungen zu betrachten.

2. Die Auslegung von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie

32. Die Gründe für den Erlass von Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie oder Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie sind in keinem Schriftstück eindeutig angegeben. Allerdings haben einige Kommentatoren ausgeführt, dass die Möglichkeit des Abzugs oder der Erstattung gewährt werde, um Wettbewerbsneutralität für die Erbringer von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen aus der EU auf internationalen Finanzmärkten durch Einführung einer Möglichkeit zu gewährleisten, die Kaskadenbesteuerung, d. h. eine nicht erstattungsfähige versteckte Vorsteuer auf den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen, zu verhindern, die deren Kostenstruktur belaste [27].

26 — Schlussanträge von Generalanwalt Mayras vom 24. Januar 1980 in der Rechtssache Fellinger (67/79, Slg. 1980, 535, 550).

27 — Henkow, O., *Financial Activities in European VAT*, Kluwer Law International, 2008, S. 286.

33. In der EU sind Finanz- und Versicherungsdienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit [28], was bedeutet, dass kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, da die befreiten Dienstleistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen [29]. Ohne die Möglichkeit des Abzugs oder einer entsprechenden Erstattung müssen Steuerpflichtige, die in der EU ansässig sind und Finanz- und Versicherungsumsätze tätigen, nicht abziehbare Vorsteuer bei ihren Geschäften mit Kunden außerhalb der EU tragen. Da sie die fehlende Möglichkeit des Vorsteuerabzugs als höhere Kosten auf ihre Kunden abwälzen werden, haben diese in der EU steuerpflichtigen Personen einen Wettbewerbsnachteil im Vergleich zu Steuerpflichtigen aus anderen Gebieten, deren Kostenstruktur keine versteckte Mehrwertsteuer enthält.

34. Somit erweist sich die Möglichkeit des Abzugs oder der Erstattung der Vorsteuer als wünschenswert, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Finanzsektors der EU aufrechtzuerhalten.

35. Gleichwohl bedeutet diese politische Entscheidung nicht, dass Personen aus Drittländern, die Finanz- und Versicherungsumsätze tätigen, ähnliche Möglichkeiten gewährt werden müssten.

36. Zwar haben alle Steuerpflichtigen, auch die außerhalb der EU ansässigen, die Möglichkeit, Erstattungen zu erhalten, da die Begriffsbestimmung des Steuerpflichtigen nach dem Mehrwertsteuersystem der EU umfassend ist [30], doch ist nicht in der EU ansässigen Personen kein bedingungsloser Anspruch auf Erstattungen gemäß Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie gewährt worden. Art. 17 Abs. 4 dieser Richtlinie ermächtigte die Mitgliedstaaten ursprünglich, für nicht in der EU ansässige Personen die Erstattung auszuschließen oder von zusätzlichen Bedingungen abhängig zu machen. Art. 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie wurde später dahin geändert, dass Bezugnahmen erst auf die Achte Richtlinie und dann auch die Dreizehnte Richtlinie aufgenommen wurden. Nach der Dreizehnten Richtlinie sind bestimmte Beschränkungen für die Gewährung einer Erstattung weiter möglich: Die Mitgliedstaaten können die Erstattung von der Gewährung vergleichbarer Vorteile durch Drittländer abhängig machen [31], und die Mitgliedstaaten können die Benennung eines steuerlichen Vertreters verlangen [32].

37. Die Dreizehnte Richtlinie wurde erst nach langen Erörterungen im Rat erlassen, die insbesondere deshalb erforderlich waren, weil keine Einigung über eine Reihe von nicht erstattungsfähigen Ausgaben erzielt werden konnte [33].

38. In den Erwägungsgründen der Dreizehnten Richtlinie heißt es, dass diese eine

28 — Gemäß Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie (früher Art. 13 der Sechsten Richtlinie).

29 — Urteil vom 6. April 1995, BLP (C-4/94, Slg. 1995, I-983, Randnr. 28), vgl. auch Urteil vom 26. September 1996, Debouche (C-302/93, Slg. 1996, I-4495, Randnr. 16).

30 — Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

31 — Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie.

32 — Art. 2 Abs. 3 der Dreizehnten Richtlinie.

33 — Terra, B., und Kajus, J., *A guide to the European VAT directives*, IBFD, 2004, 11.6.4, „The Thirteenth VAT Directive".

harmonische Entwicklung der Handelsbeziehungen zu Drittländern gewährleisten soll [34].

39. Nach der Begründung des Vorschlags für eine Dreizehnte Richtlinie bestand deren Zweck auch darin, der unterschiedlichen Behandlung nicht in der EU ansässiger Unternehmen durch die Mitgliedstaaten ein Ende zu setzen, da solche Unterschiede zu Verkehrsverlagerungen innerhalb der EU führten [35].

40. Außerdem wurde in der Begründung des Vorschlags für eine Dreizehnte Richtlinie ausdrücklich auf die Regelung und die Erörterungen, die zum Erlass der Achten Richtlinie geführt haben, Bezug genommen [36]. Betrachtet man die beiden Begründungen im Zusammenhang, wird erkennbar, dass mit der Dreizehnten Richtlinie bezweckt war, die für die Unternehmen in der EU vorgesehene Behandlung auf die außerhalb der EU ansässigen auszudehnen.

41. Zu diesem Zweck heißt es in den vorbereitenden Arbeiten zur Achten Richtlinie, dass diese Richtlinie lediglich eine erste Maßnahme zur Durchführung des Prinzips der Mehrwertsteuererstattung an alle nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen darstelle, auf die hin gegebenenfalls ein Vorschlag zur Regelung des Problems der Mehrwertsteuererstattung an in Drittländern ansässige Steuerpflichtige unterbreitet werden solle [37]. In der Tat war auch das Europäische Parlament der Ansicht, dass die Unterscheidung zwischen in den Mitgliedstaaten und in Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen bei der Erhebung der Steuer eine Kumulierung bewirke, die gegen das Prinzip des Mehrwertsteuersystems selbst verstoße [38].

42. Somit behandelte die Dreizehnte Richtlinie einige der gleichen Probleme wie die Achte Richtlinie: die Vermeidung der Verkehrsverlagerungen innerhalb der EU als Ergebnis der von den Mitgliedstaaten angewandten unterschiedlichen Erstattungsregeln.

43. Die Kommission schließt daraus, dass diese beiden Richtlinien in der gleichen Weise ausgelegt werden sollten. Demgemäß lasse sich die Ansicht vertreten, dass Finanz- und Versicherungsdienstleistungen in die eine Richtlinie einbezogen seien, jedoch nicht in die andere.

44. Ob sich die Auslegung einer ähnlich lautenden Bestimmung mit einer anderen Richtlinie entsprechend übertragen lässt, ist im

34 — Zweiter Erwägungsgrund der Dreizehnten Richtlinie.

35 — Nrn. 3 und 4 der Begründung des Vorschlags für eine Dreizehnte Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Maßnahmen für die Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, KOM(82) 443.

36 — Nr. 4 der Begründung des Vorschlags für eine Dreizehnte Richtlinie, ebd.

37 — Nr. 3 der Entschließung mit der Stellungnahme des Europäischen Parlaments zu dem Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat für eine Achte Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1979, C 39, S. 14).

38 — Entschließung des Europäischen Parlaments, ebd., Nr. 4.

Licht der Zielsetzung der beiden Richtlinien zu bestimmen [39].

45. Obwohl sich im vorliegenden Fall die Ziele der Achten und der Dreizehnten Richtlinie überlappen, bin ich nicht der Ansicht, dass sie in gleicher Weise auszulegen sind, da die Achte Richtlinie für in der EU ansässige Steuerpflichtige, die Dreizehnte Richtlinie jedoch für Steuerpflichtige in Drittländern gilt.

46. Das Vereinigte Königreich rechtfertigt die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen, die Finanz- und Versicherungsumsätze tätigen und die unter die Achte Richtlinie fallen, im Vergleich zu denjenigen, die von der Dreizehnten Richtlinie erfasst werden, damit, dass die allgemeinen Grundsätze der Gleichbehandlung und des Diskriminierungsverbots in den Verträgen auf Erstere, jedoch nicht auf Letztere Anwendung fänden.

47. Diese Betrachtungsweise steht im Einklang mit der Rechtsprechung, wonach jede Bestimmung im Licht höherrangiger Normen auszulegen und die mit diesen höherrangigen Normen vereinbare Auslegung vorzuziehen ist [40]. Daher kann die Behandlung in der EU ansässiger Steuerpflichtiger zu anderen Ergebnissen als die Behandlung derjenigen führen, die dies nicht sind.

48. Die vorbereitenden Arbeiten enthalten keine ausdrücklichen Erklärungen zur Behandlung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen. Allerdings ist es meines Erachtens nicht unerheblich, dass der ursprüngliche Vorschlag für die Achte Richtlinie auf Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie allgemein verwies, während die schließlich erlassene Richtlinie nur die Buchst. a und b dieses Artikels erwähnt. Dies deutet darauf hin, dass sich der Gesetzgeber absichtlich dafür entschieden hat, Finanz- und Versicherungsdienstleistungen nicht einzubeziehen, da diese Folge bei der Änderung des ursprünglichen Kommissionsvorschlags eindeutig erkannt worden sein muss.

49. Die Kommission macht in der vorliegenden Rechtssache geltend, dass die Unterlassung der Erwähnung von Buchst. c in der Achten Richtlinie ein Fehler gewesen sei. Sie bezieht sich zur Stützung dessen auf die Erläuterungen zum Vorschlag für eine Achte Richtlinie, in denen die Kommission erkläre, dass von Buchst. c erfasste Situationen wahrscheinlich von Buchst. a erfasst würden. Die Kommission räumt jetzt ein, dass diese Sichtweise sehr wahrscheinlich falsch sei.

50. Ich bin von dem Argument, dass die unterlassene Erwähnung ein Fehler sei, nicht überzeugt. Selbst wenn dies zuträfe, wäre es meines Erachtens rechtlich nicht erheblich. Ich halte es für nicht nachvollziehbar, dass der Fehler bis heute, dreißig Jahre nach dem

39 — Urteil vom 9. Februar 1982, Polydor und RSO (270/80, Slg. 1982, 329, Randnrn. 14 bis 18). Vgl. zuletzt Urteil vom 12. November 2009, Grimme (C-351/08, Slg. 2009, I-10777, Randnr. 29).

40 — Urteil vom 13. Dezember 1983, Kommission/Rat (218/82, Slg. 1983, 4063, Randnr. 15). Vgl. in jüngerer Zeit Urteil vom 4. Oktober 2007, Schutzverband der Spirituosen-Industrie (C-457/05, Slg. 2007, I-8075, Randnr. 22).

Entwurf der Achten Richtlinie, nicht berichtigt worden sein soll, zumal die Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Mehrwertsteuerrichtlinie an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige [41], die 2008 in Kraft trat, den angeblichen Fehler beibehalten hat.

51. Daher lässt sich meines Erachtens aus dem Zweck oder der Entstehungsgeschichte von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie nicht klar ableiten, dass Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in diese Bestimmung hineininterpretiert werden müsste.

3. Gibt es zwingende Gründe, von der wörtlichen Bedeutung abzuweichen?

52. Meines Erachtens kann die Kommission in der vorliegenden Rechtssache nur dann Erfolg haben, wenn sie dartun kann, dass es zwingende Gründe gibt, Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie entgegen seinem Wortlaut auszulegen. Dies würde meines Erachtens erfordern, dass der Dreizehnten Richtlinie bzw. Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie die Bedeutung und Wirksamkeit genommen würde, sofern sich nicht in Art. 2 der Dreizehnten Richtlinie ein stillschweigender Verweis auf diese Bestimmung hineininterpretieren ließe.

53. Eine Auslegung, die im Einklang mit dem der auszulegenden Bestimmung zugrunde liegenden Prinzip steht, ist gegenüber einer solchen der Vorzug zu geben, die das Prinzip unwirksam oder wertlos machen würde [42].

54. Im vorliegenden Fall würde jedoch weder der Dreizehnten Richtlinie noch Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie die Bedeutung oder Wirksamkeit genommen, wenn sich der Gerichtshof für die wortgetreue Auslegung von Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie entscheiden würde: Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie wird weiterhin Anwendung auf im betreffenden Mitgliedstaat ansässige Personen finden, und die Dreizehnte Richtlinie wird weiterhin auf Erstattungen an nicht in der EU ansässige Personen angewandt werden, auf die die beiden anderen Buchstaben von Art. 169 der Mehrwertsteuerrichtlinie Anwendung finden.

55. Die Kommission macht ferner geltend, dass die Einbeziehung von Finanz- und Versicherungsumsätzen in die Dreizehnte Richtlinie auch besser zur allgemeinen Systematik der Regelung passe. Die Dreizehnte Richtlinie sei eine bloße Umsetzungsmaßnahme, weshalb bei einer Kollision der Anspruch auf Abzug und Erstattung gemäß der Mehrwertsteuerrichtlinie Vorrang haben müsse.

56. Der Wortlaut von Art. 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnt ausdrücklich die Achte und die Dreizehnte Richtlinie als „Verfahren“ [englische Fassung: „detailed implementing rules“]. Auf dieser Grundlage

41 — ABl. L 44, S. 23.

42 — Urteile vom 4. Februar 1988, Murphy u. a. (157/86, Slg. 1988, 673, Randnr. 10), und vom 22. September 1987, Saarland u. a. (187/87, Slg. 1988, 5013, Randnr. 19). Vgl. in jüngerer Zeit Urteil vom 9. März 2006, Stichting Zuid-Hollandse Milieufederatie und Stichting Natuur en Milieu (C-174/05, Slg. 2006, I-2443, Randnr. 20).

könnten diese Richtlinien als nachrangig zur Mehrwertsteuerrichtlinie betrachtet werden.

57. Die Sechste und die Dreizehnte Richtlinie sind ebenso wie die Mehrwertsteuerrichtlinie natürlich in der Normenhierarchie gleichrangig, da es sich bei allen um Ratsrichtlinien handelt, die auf der Grundlage derselben Vertragsbestimmungen erlassen worden sind. Daher ist die Anwendung des Grundsatzes der *lex superior* im Verhältnis dieser Richtlinien untereinander ausgeschlossen. Diese Richtlinien unterscheiden sich in ihrem jeweiligen normativen Rang voneinander, wie sie sich insoweit auch von den Verträgen unterscheiden.

58. Grundsätzlich bedeutet dies, dass das in der Dreizehnten Richtlinie geregelte Verfahren von den Bestimmungen in der Sechsten Richtlinie abweichen kann. Es leuchtet ein, dass sich der Gesetzgeber bei der Durchführung eines zuvor erlassenen Rechtsakts dafür entscheidet, einige von dessen Bestimmungen nicht durchzuführen, und auf diese Weise den Rechtsakt stillschweigend ändert oder zumindest die Durchführung dieser Bestimmungen späteren Entscheidungen überlässt [43].

59. Es ist jedoch sachgerecht, davon auszugehen, dass dann, wenn Raum für die Auslegung einer Bestimmung in der Durchführungsmaßnahme ist, die Auslegung um Einklang mit der ursprünglichen Maßnahme bestrebt sein sollte.

60. In der Tat hat der Gerichtshof ausgeführt, dass die Achte Richtlinie nicht bezweckt, das durch die Sechste Richtlinie geschaffene System in Frage zu stellen, sondern das Erstattungsrecht im Sinne von Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie zu harmonisieren [44]. Nach dieser Logik ist Art. 2 der Achten Richtlinie als Verstärkung von Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie anzusehen, und das Gleiche gilt für Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie.

4. Schluss auf das Vorliegen einer Verpflichtung, Personen aus Drittländern, die Finanz- und Versicherungsumsätze tätigen, Erstattung zu gewähren

61. Als solche gibt es meines Erachtens beim derzeitigen Entwicklungsstand des EU-Rechts keine Verpflichtung für die Mitgliedstaaten, Erstattungen an die in Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Steuerpflichtigen zu leisten, die nicht in der EU ansässig sind.

62. Die verschiedenen Bestimmungen über Vorsteuerabzug und Erstattungen im Mehrwertsteuersystem spiegeln meines Erachtens steuerpolitische Entscheidungen wider und nicht logische oder rechtliche Notwendigkeiten. Historische Beispiele belegen, dass der Gesetzgeber manchmal Regelungsentscheidungen im Bereich der Mehrwertsteuer trifft,

43 — Es sei hinzugefügt, dass dies nur bei Rechtsakten derselben normativen Ebene möglich ist. Eine EU-Durchführungsmaßnahme von niedrigerem normenhierarchischem Rang oder eine nationale Durchführungs- oder Umsetzungsmaßnahme kann nicht den Anwendungsbereich oder die Bedeutung der Bestimmungen des durchzuführenden Rechtsakts ändern.

44 — Urteile Debouche, oben in Fn. 29 angeführt, Randnr. 18, und vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Slg. 2007, I-2425, Randnr. 25).

die unter wirtschafts- oder steuerpolitischen Gesichtspunkten inkohärent oder sogar kontraproduktiv sind [45].

63. Auch wenn die von der Kommission vorgeschlagene Auslegung von Art. 2 der Dreizehnten Richtlinie unter steuerpolitischen Gesichtspunkten besser zum gegenwärtigen Mehrwertsteuersystem passen mag, gibt diese Auslegung nicht den Wortlaut dieser Bestimmung wieder, zumal sich der Gesetzgeber bewusst dafür entschieden hat, zu diesem Punkt zu schweigen [46]. Daher ist es Sache des Gesetzgebers, der Unterlassung abzuhelfen [47].

64. Der Standpunkt des Vereinigten Königreichs beruht auf dem ausdrücklichen und unzweideutigen Wortlaut einer Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie, die es umzusetzen und anzuwenden hat. Die Rechtssicherheit schließt es aus, Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie hineinzuinterpretieren, wenn sich eine solche Auslegung nicht aus dem verwendeten Wortlaut ergibt [48]. Das Vereinigte Königreich kann sich auf diesen Grundsatz berufen, der von besonderer Bedeutung im Bereich des Steuerrechts ist, in dem sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerbehörden in der Lage sein müssen, sich zur Stützung ihres Standpunkts auf den Wortlaut des EU-Rechts zu stützen.

65. Ich halte den Standpunkt der Kommission auch unter verfassungsrechtlichen und institutionellen Gesichtspunkten für problematisch. Wenn die Kommission tatsächlich geltend macht, dass der Text der Achten und der Dreizehnten Richtlinie irrtümlich eine Lücke enthalte, ist es nicht sachgerecht, dass sie nicht von ihrem gesetzgeberischen Initiativrecht Gebrauch macht, um der Situation abzuhelfen. Sie tut genau das Gegenteil: Sie wiederholt den angeblichen Fehler in ihrem Vorschlag für die neue Richtlinie 2008/9 und leitet zugleich ein Vertragsverletzungsverfahren gegen einen Mitgliedstaat ein, der sich auf die wörtliche Bedeutung der betreffenden Bestimmung beruft.

66. Schließlich beruft sich die Kommission auch auf zwei praktische Probleme, wenn Art. 169 Buchst. c der Achten Richtlinie nicht in Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie hineininterpretiert würde. Erstens rügt sie den Umstand, dass die Auslegung der Achten Richtlinie wegen des ähnlichen Wortlauts von Art. 2 in der Achten und der

45 — Historisch war es erforderlich, das Mehrwertsteuersystem insbesondere im Bereich des Vorsteuerabzugs so zu gestalten, dass die Festsetzung wesentlich höherer Sätze, als sie unter dem kumulativen Umsatzsteuersystem galten, vermieden werden konnte. Solche Eingriffe in ein „reines" Mehrwertsteuersystem gibt es heute noch. Beispielsweise wurde die „Puffer"-Regel eingeführt, die das Recht zum Abzug des in einem Besteuerungszeitraum geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags beschränkte, wobei der Restbetrag auf den nächsten Besteuerungszeitraum zu übertragen war. Diese Regel ist nach Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie (früher Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie) noch zulässig. Vgl. Terra, B., „Developments in VAT — the deduction of input tax", *VAT monitor*, Bd. 7, Nr. 2, März/April 1996, S. 52.

46 — Wie es Professor Kaarle Makkonen ausgedrückt hat: Der Gesetzgeber kann kapriziös sein. Vgl. Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung. Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser B Humaniora 93, Turku 1965, S. 203.

47 — Urteil vom 9. Juli 1981, Zollverwaltung/Gondrand Frères (169/80, Slg. 1981, 1931, Randnrn. 16 und 17). Vgl. auch den letzten Absatz der Schlussanträge von Generalanwalt Slynn vom 4. Juni 1981 in dieser Rechtssache (Slg. 1981, 1949). Vgl. kürzlich Urteil vom 11. Juni 2009, Nijemeisland (C-170/08, Slg. 2009, I-5127, Randnr. 44).

48 — Urteil vom 1. Oktober 2009, Gaz de France — Berliner Investissement (C-247/08, Slg. 2009, I-9225, Randnr. 38). Bemerkenswert ist, dass der Gerichtshof in dieser Rechtssache eine auf Zweck und Systematik der Regelung beruhende Auslegung zugunsten des Wortlauts der Bestimmung zurückgewiesen hat, obwohl die in Rede stehende Bestimmung vom Gemeinschaftsgesetzgeber in einer späteren Richtlinie geändert worden ist.

Dreizehnten Richtlinie ungewiss würde, und zweitens, dass die meisten Mitgliedstaaten gegen die Dreizehnte Richtlinie verstießen, da sie gewöhnlich nicht in der EU ansässigen Personen, die die in Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnten Umsätze tätigten, Erstattungen gewährten.

67. Meines Erachtens ist keine dieser praktischen Erwägungen ein rechtlicher Grund dafür, Art. 169 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie hineinzuinterpretieren.

68. Außerdem kann solchen Schwierigkeiten durch den Erlass geeigneter Regelungen abgeholfen werden, mit denen der Anwendungsbereich des Erstattungsanspruchs von nicht in der EU ansässigen Personen, die Finanz- und Versicherungsumsätze tätigen, klargestellt wird, wenn dies nach der Entscheidung in dieser Rechtssache als notwendig erachtet wird.

IV — Ergebnis

69. Nach alledem gelange ich zu dem Ergebnis, dass die Kommission nicht dargetan hat, dass das Vereinigte Königreich gegen die Art. 169 bis 171 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem oder Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG 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 verstoßen hat. Daher schlage ich vor, die Klage abzuweisen.