SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PAOLO MENGOZZI vom 15. Februar 2007 [1]

1. Mit dem vorliegenden Antrag auf Vorabentscheidung ersucht das Finanzgericht Köln (Deutschland) den Gerichtshof um Auslegung des Art. 2 Abs. 2 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 (im Folgenden: Dreizehnte Richtlinie) [2].

2. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob diese Vorschrift dahin auszulegen ist, dass die dort den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit, die Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch Drittländer abhängig zu machen, nicht im Verhältnis zu Drittstaaten gilt, die sich als Vertragsparteien des Allgemeinen Übereinkommens über den Handel mit Dienstleistungen (General Agreement on Trade in Services, im Folgenden: GATS) auf die Meistbegünstigungsklausel des Art. II Abs. 1 des GATS berufen können.

3. Diese Frage stellt sich im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Řízení letového provozu ČR, s.p., einem Unternehmen mit Sitz in der Tschechischen Republik (im Folgenden: Klägerin), und dem Bundesamt für Finanzen wegen der Rechtmäßigkeit der Ablehnung eines Antrags der Klägerin auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die diese 2002 in Deutschland für von ihr beanspruchte Dienstleistungen im deutschen Hoheitsgebiet entrichtet hatte.

Der rechtliche Rahmen der Vorlage

4. Mit Beschluss vom 22. Dezember 1994 [3] genehmigte der Rat den Abschluss u. a. der

1 — Originalsprache: Italienisch.

2 — ABl. L 326, S. 40.

3 — Beschluss 94/800/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 über den Abschluss der Übereinkünfte im Rahmen der multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986–1994) im Namen der Europäischen Gemeinschaft in Bezug auf die in ihre Zuständigkeiten fallenden Bereiche (ABl. L 336, S. 1).

Übereinkunft zur Gründung der Welthandelsorganisation (im Folgenden: WHO) sowie der Übereinkommen in den Anhängen 1, 2 und 3 dieses Übereinkommens, darunter in Anhang 1 B des GATS, im Namen der Europäischen Gemeinschaft in Bezug auf die in ihre Zuständigkeiten fallenden Bereiche.

5. Art. II des GATS mit der Überschrift „Meistbegünstigung" bestimmt in Abs. 1:

„Jedes Mitglied gewährt hinsichtlich aller Maßnahmen, die unter dieses Übereinkommen fallen, den Dienstleistungen und Dienstleistungserbringern eines anderen Mitglieds sofort und bedingungslos eine Behandlung, die nicht weniger günstig ist als diejenige, die es den gleichen Dienstleistungen und Dienstleistungserbringern eines anderen Landes gewährt."

6. Art. 2 der Dreizehnten Richtlinie lautet:

„(1) 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 Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Nummer 1 Buchstabe b) der vorliegenden Richtlinie bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden.

(2) Die Mitgliedstaaten können die Erstattung nach Absatz 1 von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch die Drittländer abhängig machen.

...."

7. § 18 Abs. 9 Satz 6 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (im Folgenden: UStG)[4] bestimmt:

„Einem Unternehmer, der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, wird die Vorsteuer nur vergütet, wenn in dem Land, in dem der Unternehmer seinen Sitz hat, keine Umsatzsteuer oder ähnliche Steuer erhoben oder im

4 — BGBl. 1999 I S. 1270.

Fall der Erhebung im Inland ansässigen Unternehmern vergütet wird."

Das Ausgangsverfahren und die Vorabentscheidungsfrage

8. Die Klägerin ist ein tschechisches Unternehmen, das Dienstleistungen der Flugsicherung im Luftraum über dem Hoheitsgebiet der Tschechischen Republik erbringt. Sie bietet außerdem Flugschulungen an, die ausschließlich in dem besagten Hoheitsgebiet stattfinden.

9. Im Rahmen der letztgenannten Tätigkeit bezog sie 2002 in Deutschland von deutschen Unternehmen Schulungen am Flugsimulator und andere Ausbildungskurse, die in diesem Staat mehrwertsteuerpflichtig waren. Nachdem sie die Mehrwertsteuer für diese Leistungen entrichtet hatte, beantragte sie deren Erstattung in Höhe von 29 013,60 EUR für den Zeitraum Januar bis Dezember 2002; der Antrag ging beim Bundesamt für Finanzen am 7. Juli 2003 ein.

10. Mit Bescheid vom 12. Februar 2004 lehnte das Bundesamt den Antrag ab, weil es die Voraussetzung der Gegenseitigkeit im Sinne von § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG nicht als erfüllt ansah. Mit Entscheidung vom 27. April 2004 wies es auch den von der Klägerin gegen den ersten Bescheid gerichteten Einspruch aus dem gleichen Grund zurück.

11. Die Klägerin erhob daher am 15. Mai 2004 Klage beim Finanzgericht Köln.

12. Im Vorlagebeschluss wird davon ausgegangen, dass die Erstattung zugunsten der Klägerin für die zuvor in Deutschland entrichtete Steuer nach nationalem Recht gemäß § 18 Abs. 9 Satz 6 UstG ausgeschlossen sei. Das vorlegende Gericht stellt fest, dass die Tschechische Republik im Bezugszeitraum der Erstattung Umsatzsteuer erhob, ohne jedoch deutschen Unternehmen die zuvor gezahlte Steuer zu erstatten.

13. Das vorlegende Gericht hat allerdings Zweifel, ob § 18 Abs. 9 Satz 6 UstG mit den Bestimmungen des Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie vereinbar ist, auf die sich die erstgenannte Vorschrift — mit wörtlicher Übernahme ihrer Fassung — stützt. Das Gericht fragt sich, ob Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie nicht einschränkend ausgelegt werden müsse, soweit Staaten als Mitglieder der WHO und mithin als Vertragsparteien des GATS betroffen seien, und zwar entsprechend dem Grundsatz der

Meistbegünstigung gemäß Art. II Abs. 1 des GATS, wenn nach der letztgenannten Vorschrift davon auszugehen wäre, dass die nach Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie eröffnete Möglichkeit, die Erstattung der zuvor gezahlten Steuer von der Gegenseitigkeit abhängig zu machen, nicht im Verhältnis zu Staaten gelte, die Mitglied der WHO seien.

14. Die Tschechische Republik und die Europäischen Gemeinschaften sind, wie das vorlegende Gericht feststellt, Mitglieder der WHO und mithin seit 1. Januar 1995 Vertragsparteien des GATS; die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften verzichten darauf, untereinander die Voraussetzung der Gegenseitigkeit entsprechend der in Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie formulierten anzuwenden. Es stehe daher wohl außer Zweifel, dass auch die Tschechische Republik gemäß Art. II Abs. 2 GATS auf eine Behandlung zählen dürfe, die von der Voraussetzung der Gegenseitigkeit absehe [5].

15. Das vorlegende Gericht weist indessen darauf hin, dass es sich beim GATS um ein rein völkerrechtliches Abkommen handelt, das nur zwischen den Mitgliedern Rechte und Pflichten begründe, und dass deshalb Verstöße gegen das GATS grundsätzlich alleine nach der im Rahmen der WHO getroffenen Vereinbarung über Regeln und Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten zu behandeln seien, die ausschließlich den Mitgliedstaaten der WHO offen stehe. Das bedeute allerdings nicht, dass die Europäische Gemeinschaft und ihre Organe vor dem Beitritt zur WHO erlassene Rechtsakte des sekundären Gemeinschaftsrechts, darunter die Dreizehnte Richtlinie, nicht GATS-konform auslegen und anwenden müssten. Immerhin seien nach Art. 300 Abs. 7 EGV, auf den Art. 133 Abs. 3 EGV ausdrücklich verweise, die nach diesem Artikel geschlossenen Abkommen wie das GATS für die Organe der Gemeinschaft und die Mitgliedstaaten verbindlich und bildeten einen integrierenden Bestandteil der Gemeinschaftsordnung.

16. Mit der Feststellung, dass die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits von der Vereinbarkeit des § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG mit Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie abhänge und Zweifel bezüglich der richtigen Auslegung der letztgenannten Vorschrift bestünden, hat das vorlegende Gericht das bei ihm anhängige Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgende Frage vorgelegt:

Ist Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie einschränkend dahin gehend auszulegen, dass die dort den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit, die Mehrwertsteuererstattung von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern

5 — Das soll sich dem vorlegenden Gericht zufolge auch daraus ergeben, dass zwar Art. II Abs. 2 des GATS ausdrücklich die Möglichkeit vorgesehen habe, mit der Meistbegünstigungsklausel unvereinbare Maßnahmen vom Geltungsbereich des Art. II Abs. 1 des GATS auszuschließen, wenn sie in der Anlage zu Ausnahmen von Artikel II aufgeführt seien und die Bedingungen jener Anlage erfüllten, in der besagten Anlage indessen kein Vorbehalt im Hinblick auf Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie aufgenommen sei.

durch Drittländer abhängig zu machen, sich nicht auf solche Staaten bezieht, die sich als Vertragsparteien des GATS auf dessen Meistbegünstigungsklausel (Art. II Abs. 1 GATS) berufen können?

Rechtliche Untersuchung

17. Die Beteiligten, die gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs schriftliche Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben — die zypriotische und die polnische Regierung sowie die Kommission — sind sich, wenn auch aus teilweise unterschiedlichen Gründen, darin einig, dass die Vorabentscheidungsfrage verneint werden sollte [6].

18. Auch ich bin dieser Auffassung und werde die Gründe hierfür alsbald darlegen.

19. Ich halte es für sinnvoll, zunächst die Argumentation zu untersuchen, die die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen eingehend dargelegt hat und mit der sie im Kern fordert, einen in einem Drittstaat ansässigen Wirtschaftsteilnehmer wie die Klägerin zur Zeit der maßgebenden Ereignisse [7] nicht günstiger zu behandeln als in der Gemeinschaft ansässige Wirtschaftsteilnehmer.

20. Die Kommission weist darauf hin, dass die Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer zugunsten nicht im Staat ansässiger Steuerschuldner, die für in der Gemeinschaft ansässige Wirtschaftsteilnehmer nach der Richtlinie 79/1072/EWG [8] gelte, durch die grundsätzliche Entsprechung zwischen dem Recht auf Erstattung und dem Recht auf Vorsteuerabzug geprägt sei, wie sie der Gerichtshof im Urteil Debouche herausgestellt habe [9]. Nach diesem Urteil sei entsprechend dem Ziel des Systems der Mehrwertsteuerrichtlinien ein Steuerschuldner, der in den Genuss einer Steuerbefreiung komme und daher kein Recht auf Vorsteuerabzug im Staate selbst habe, ebenso wenig berechtigt, die Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer zu fordern [10].

21. Eine vergleichbare Lösung müsse a fortiori für die Erstattung der von in Drittstaaten ansässigen Wirtschaftsteilneh-

6 — Die polnische Regierung ersucht allerdings den Gerichtshof, die Wirkungen seines Urteils zeitlich zu begrenzen, falls er die Vorabentscheidungsfrage bejahen sollte.

7 — Bekanntlich ist die Tschechische Republik erst seit 1. Mai 2004 Mitglied der Europäischen Gemeinschaft.

8 — Achte Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 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).

9 — Urteil vom 26. September, Debouche (C-302/93, Slg. 1996, I-4495).

10 — Urteil Debouche (zitiert in Fn. 9, Randnr. 15).

mer gezahlten Mehrwertsteuer gelten, und zwar ebenfalls gemäß Art. 3 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie, wonach eine Erstattung nach Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen darf als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige. Wenn ein in einem Drittstaat ansässiger Wirtschaftsteilnehmer dort nicht mehrwertsteuerpflichtig sei, könne er — so die Kommission — dort keinen Vorsteuerabzug geltend machen und dürfe daher ebenso wenig ein Recht auf Erstattung gegenüber Mitgliedstaaten der Gemeinschaft geltend machen, in denen er möglicherweise Vorsteuer gezahlt habe. Eine andere Lösung würde letztlich darauf hinauslaufen, einen solchen Wirtschaftsteilnehmer günstiger zu behandeln als in der Gemeinschaft ansässige Steuerschuldner.

22. Die Kommission meint weiter, dass „[d]ie Möglichkeit, Vorsteuer im Heimatland als Steuerpflichtiger abzuziehen, ...eigentlich ein gemeinschaftliches ‚Gegenseitigkeitserfordernis' dar[stellt] ... Der Vorsteuerabzugsmechanismus kann übrigens auch den in anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft ansässigen Unternehmen zugute kommen." Daraus ergebe sich eine „Gegenseitigkeit" zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft [11].

23. Nach Auffassung der Kommission widerspricht die Weigerung der deutschen Behörden, die von der Klägerin beantragte Erstattung vorzunehmen, nicht der Meistbegünstigungsklausel des GATS. Diese Weigerung benachteilige die Klägerin gegenüber anderen in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmen nicht und entspreche auch dem Mehrwertsteuersystem der Gemeinschaft und dem Grundsatz der Gleichbehandlung, weil sie es vermeide, die Klägerin — die kein Steuerschuldner im Sinne der Richtlinie 77/388/EWG sei [12] — günstiger zu behandeln als in der Gemeinschaft ansässige Unternehmen.

24. Mir scheint nun, dass die etwaige Richtigkeit der Argumentation der Kommission in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht, die ich hier prüfe — und die sich auf die tatsächliche Annahme stützt, dass die Klägerin zum Zeitpunkt der maßgeblichen Ereignisse in dem Staat, in dem sie ansässig war, nicht der Umsatzsteuerpflicht unterlag –, keinerlei Bedeutung für die Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage hätte, die ihrer Formulierung nach allein die Auslegung von Vorschriften betrifft und mithin von allen Umständen abstrahiert, die dem vorlegenden Fall sein Gepräge geben.

25. Das Problem, das diese Argumentation allenfalls aufzuwerfen scheint, ist das der Erheblichkeit der Vorabentscheidungsfrage für die Entscheidung, die das Finanzgericht Köln zu treffen haben wird, und damit die Zulässigkeit ebendieser Frage.

11 — Schriftliche Erklärungen der Kommission (Nr. 20, a. E.)

12 — Sechste Richtlinie 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).

26. Sollte sich ergeben, dass die Klägerin in dem betreffenden Zeitraum in der Tschechischen Republik umsatzsteuerpflichtig war oder, obwohl sie dies war, in diesem Staat keinen Vorsteuerabzug beanspruchen konnte, könnte sich ihre Berufung — aufgrund der Auslegung des Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie im Einklang mit Art. II Abs. 1 des GATS — auf eine gleiche Behandlung, wie sie Deutschland bei der Erstattung von Vorsteuern Gemeinschaftsunternehmen zukommen lässt, in keiner Weise zu ihren Gunsten in dem Sinne auswirken, dass sie die beantragte Erstattung erhielte.

27. Der Gerichtshof hat den Zusammenhang zwischen dem Anspruch auf Vorsteuerabzug in dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, und dem Erstattungsanspruch in einem anderen Mitgliedstaat, in dem die Ausgaben getätigt wurden, bereits geklärt. Er hat entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der aufgrund einer Steuerbefreiung in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, nach der Zielsetzung des Systems der Mehrwertsteuerrichtlinien auch keinen Anspruch auf Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Mehrwertsteuer hat [13].

13 — So unter Berufung auf das Urteil Debouche (zitiert in Fn. 9, Randnr. 15) Urteil vom 13. Juli 2000, Monte dei Paschi di Siena (C-136/99, Slg. 2000, I-6109, Randnr. 23).

28. Nach alledem halte ich trotzdem dafür, dass unter dem Blickwinkel der Erheblichkeit für das Ausgangsverfahren ernsthafte Zweifel an der Zulässigkeit der vom vorlegenden Gericht gestellten Vorabentscheidungsfrage nicht bestehen sollten.

29. Insoweit ist daran zu erinnern, dass es im Rahmen der durch Art. 234 EG geschaffenen Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts ist, das die Verantwortung für die zu erlassende gerichtliche Entscheidung übernehmen muss, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof von ihm vorgelegten Fragen zu beurteilen. Betreffen daher die vorgelegten Fragen die Auslegung des Gemeinschaftsrechts, so ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden [14]. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zurückweisung des Ersuchens eines nationalen Gerichts nur möglich, wenn offensichtlich ist, dass die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts in keinem Zusammenhang mit der Realität des Ausgangsrechtsstreits oder seinem Gegenstand steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind [15].

14 — Urteile vom 15. Dezember 1995, Bosman u. a. (C-415/93, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 59), vom 26. November 1998, Bronner (C-7/97, Slg. 1998, I-7791, Randnr. 16), und vom 23. November 2006, Asnef-Equifax (C-238/05, Slg. 2006, I-11125, Randnr. 15).

15 — Urteile Bosman u. a. (zitiert in Fn. 14, Randnr. 61), Bronner (zitiert in Fn. 14, Randnr. 17) und Asnef-Equifax (zitiert in Fn. 14, Randnr. 17).

30. Das Vorbringen der Kommission belegt nicht, dass hier einer dieser Sachverhalte vorläge.

31. Hierzu weise ich vor allem darauf hin, dass die tatsächliche Voraussetzung dieses Vorbringens, d. h. der Umstand, dass die Klägerin zum Zeitpunkt der Ereignisse in der Tschechischen Republik nicht der Umsatzsteuer unterworfen war, von der Kommission lediglich behauptet, durch die Angaben im Vorlagebeschluss aber nicht bestätigt wird.

32. Dieser enthält keine genauen Angaben zur Steuerregelung wie sie in der Tschechischen Republik zum Zeitpunkt der Ereignisse galt. Im Vorlagebeschluss heißt es (S. 5 zu cc), dass „[d]ie gegenüber der Klägerin abgerechneten Steuern ... schließlich auch als Vorsteuerbeträge abziehbar [sind], weil die Klägerin die Steuern selber schuldete". Weiter heißt es dort (S. 6 zu bbb), dass „Tschechien ... im Vergütungszeitraum zwar eine Umsatzsteuer [erhob], ... aber zu dieser Zeit inländischen Unternehmen keine Vorsteuervergütung [gewährte]"; es folgt die Feststellung, die dem vorlegenden Gericht wesentlich erscheint, dass deutschen Unternehmen in der Tschechischen Republik eine entsprechende Vorsteuervergütung nicht gewährt wurde.

33. Dem Vorlagebeschluss ist in keiner Weise zu entnehmen, dass die Klägerin seinerzeit in der Tschechischen Republik nicht einer Umsatzsteuer unterworfen gewesen wäre. Auch wenn die zweite Passage des Vorlagebeschlusses, die ich in der vorstehenden Nummer angeführt habe, anzudeuten scheint, dass die Klägerin in diesem Staat jedenfalls keinen Vorsteuerabzug beanspruchen konnte, scheint mir doch die Annahme nicht möglich zu sein, dass dies sich unzweideutig und damit offensichtlich aus dem Beschluss selbst ergeben würde.

34. Allerdings würde die Vorabentscheidungsfrage des vorlegenden Gerichts, selbst wenn dieser Umstand bestätigt werden sollte, deshalb nicht notwendig an Bedeutung für dessen künftige Entscheidung verlieren. Insoweit sollte daran erinnert werden, dass dem Vorlagebeschluss zufolge die Ablehnung der Erstattung durch das Bundesamt für Finanzen sich ausschließlich auf das Fehlen der Gegenseitigkeit im Sinne des § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG stützte und das vorlegende Gericht die Richtigkeit dieser Begründung aufgrund von Zweifeln über die Vereinbarkeit dieser Vorschrift mit Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie für fraglich hält.

35. Was daher das vorlegende Gericht zu interessieren scheint, ist die Frage, ob das Bundesamt für Finanzen der Klägerin wirksam das Fehlen der Gegenseitigkeit zwischen der Tschechischen Republik und Deutschland bezüglich der Einräumung des Rechts auf Vorsteuerabzug im einen Staat zugun-

sten von im anderen Staat ansässigen Wirtschaftsteilnehmern entgegenhalten kann, während Deutschland die Gewährung dieses Vorteils an in anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft ansässige Wirtschaftsteilnehmer nicht vom Vorliegen der Gegenseitigkeit abhängig macht.

36. Ich halte angesichts einer gewissen Mehrdeutigkeit der Überlegungen der Kommission, die ich in Nr. 22 dieser Schlussanträge wiedergegeben habe, die Klarstellung für angebracht, dass sich nicht sagen lässt, dass das von den Mehrwertsteuerrichtlinien geschaffene Regelungssystem es den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft erlaubt, die Anwendung der innerstaatlichen Vorschriften, die die Gemeinschaftsvorschriften bezüglich der Erstattung der Mehrwertsteuer an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerschuldner umsetzen, von der Bedingung der Gegenseitigkeit abhängig zu machen. Dass eine Komponente dieses Regelungssystems, was die Erstattung betrifft, die Form einer Art gegenseitiger Anerkennung der Vorschriften annimmt, die die Besteuerung und das Recht auf Vorsteuerabzug regeln, bedeutet nämlich nicht, dass sich die Mitgliedstaaten für die Gewährung dieses Vorteils auf eine Voraussetzung der Gegenseitigkeit berufen könnten. Jeder Mitgliedstaat ist gehalten, sein innerstaatliches Recht so zu gestalten, dass für die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Wirtschaftsteilnehmer nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechts der Vorsteuerabzug bei Umsätzen im eigenen Staatsgebiet gesichert wird, und zwar unabhängig von der effektiven Einhaltung dieser Pflicht durch andere Mitgliedstaaten.

37. So würde für den Fall, dass die Klägerin im betreffenden Zeitraum umsatzsteuerpflichtig und in ihrem Sitzstaat zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre, eine Bejahung der Vorabentscheidungsfrage darauf hinauslaufen, dass ihr entsprechend dem, was in Deutschland zugunsten eines Gemeinschaftsunternehmers unter den gleichen Voraussetzungen geschähe, ein Recht auf die beantragte Erstattung zustünde.

38. Für den Fall hingegen, dass die Klägerin im betreffenden Zeitraum nicht steuerpflichtig oder jedenfalls in ihrem Sitzstaat nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre, könnte sie gewiss nicht unter Berufung auf eine Gemeinschaftsbehandlung die beantragte Erstattung erhalten; eine Bejahung der Vorabentscheidungsfrage würde aber bedeuten, dass eine Ablehnung dieser Erstattung nicht auf die Begründung gestützt werden könnte, deren sich das Bundesamt für Finanzen bedient hat.

39. Auch in einem solchen Fall ist mithin nicht ausgeschlossen, dass sich die Vorabentscheidungsfrage des vorlegenden Gerichts, obwohl die Klägerin die beantragte Erstattung nicht erhalten kann, doch als relevant für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits erweisen kann, insbesondere unter dem Blickwinkel einer etwaigen Er-

setzung der Gründe der Entscheidung des Bundesamts für Finanzen [16].

40. Ich bin daher der Auffassung — wobei es, falls der Gerichtshof die Vorabentscheidungsfrage bejaht, naturgemäß Sache des vorlegenden Gerichts sein wird, zu ermitteln, ob die Klägerin zum Zeitpunkt der Ereignisse in der Tschechischen Republik umsatzsteuerpflichtig und dort zum Vorsteuerabzug berechtigt war –, dass das Vorbringen der Kommission, das ich soeben geprüft habe, nicht nur keinen Einfluss auf die Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage hat, sondern dass die Kommission damit auch nicht einmal dartut, dass diese Frage offensichtlich bedeutungslos für die künftige Entscheidung des vorlegenden Gerichts und damit unzulässig im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 234 EG ist.

41. Wenn ich nun zum Sachgehalt der Vorabentscheidungsfrage komme, halte ich zunächst das Vorbringen der polnischen Regierung für unbegründet, dass Art. II Abs. 1 des GATS im vorliegenden Fall nicht maßgeblich sei, weil die dort festgelegte Regelung ausschließlich für Dienstleistungen gelte und nicht für deren steuerliche Behandlung. Wie die Kommission zutreffend in ihrer Antwort auf die schriftliche Frage des Gerichtshofs an die Beteiligten zu diesem Punkt bemerkt hat, liegen Maßnahmen steuerlicher Art nicht außerhalb des Anwendungsbereichs des GATS.

42. Hierzu weise ich darauf hin, dass die Definition der Maßnahmen, die zum Anwendungsbereich des GATS gehören, außerordentlich weit ist. Gemäß Art. I Abs. 1 des GATS findet das GATS „Anwendung auf die Maßnahmen der Mitglieder, die den Handel mit Dienstleistungen beeinträchtigen“ [17], während unter dem Begriff „Maßnahmen der Mitgliedstaaten“ gemäß Art. I Abs. 3 Buchst. a des GATS „Maßnahmen zentraler, regionaler oder örtlicher Regierungen und Behörden“ sowie „[Maßnahmen] nichtstaatlicher Stellen in Ausübung der ihnen von zentralen, regionalen oder örtlichen Regierungen oder Behörden übertragenen Befugnisse“ zu verstehen sind. Außerdem stellt Art. XXVIII Buchst. a des GATS, wie die Kommission unterstrichen hat, klar, dass für die Zwecke des Übereinkommens „der Begriff ‚Maßnahme‘ jede von einem Mitglied getroffene Maßnahme [bedeutet], unabhängig davon, ob sie in Form eines Gesetzes, einer sonstigen Vorschrift, einer Regel, eines Verfahrens, eines Beschlusses, eines Verwaltungshandelns oder in sonstiger Form getroffen wird“. Schließlich sind weitere Hinweise auf den Steuerbereich in anderen Bestimmungen des GATS wie Art. XIV Buchst. d und e und Art. XXVIII Buchst. o enthalten.

16 — Es sei im Übrigen darauf hingewiesen, dass, wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, nicht etwa die Klägerin ihre Klage vor dem Finanzgericht Köln auf die Meistbegünstigungsklausel des Art. II Abs. des GATS gestützt hat, sondern das vorlegende Gericht anscheinend die zu prüfende Vorabentscheidungsfrage von Amts wegen aufgeworfen hat.

17 — Nach Auffassung des Ständigen Berufungsgremiums im Rahmen der WHO spiegelt die Verwendung des Ausdrucks „beeinträchtigen“ in Art. I Abs. 1 des GATS, der Maßnahmen anführt, die Auswirkungen auf den Dienstleistungsverkehr haben, den Willen der Urheber des GATS wider, diesem Übereinkommen einen weiten Geltungsbereich zu sichern (Bericht WT/DS27/AB/R, *„European Communities – Bananas“* vom 25. September 1997 [abrufbar auf der Website der WHO: www.wto.org], Abschnitt 220).

43. Ich muss nun auf einen anderen Aspekt zu sprechen kommen, der weder im Vorlagebeschluss noch in den beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen angesprochen worden ist und der mit der sogenannten „Gemeinschaftspräferenz" als Ausnahmeregelung von der Meistbegünstigungsregel des Art. II Abs. 1 des GATS zusammenhängt.

44. Abgesehen von den besonderen Befreiungen gemäß Art. II Abs. 2 des GATS, die in dem entsprechenden Anhang zum Übereinkommen selbst angeführt werden müssen, sieht das GATS eine Reihe weiterer Ausnahmen von der Meistbegünstigungsklausel vor, darunter diejenigen *ratione personae* nach Art. V, die die „wirtschaftliche Integration" betreffen.

45. Dieser Artikel stellt in Abs. 1 klar, dass das GATS „die Mitglieder nicht daran [hindert], Vertragspartei einer Übereinkunft zu sein oder eine Übereinkunft zu schließen, die den Handel mit Dienstleistungen zwischen oder unter den Vertragsparteien der Übereinkunft liberalisiert", wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind: „[ein] beträchtliche[r] sektorale[r] Geltungsbereich" der Übereinkunft (Art. V Abs. 1 Buchst. a), Beseitigung bestehender und Verbot der Einführung neuer oder schwerer Diskriminierungen (Art. V Abs. 1 Buchst. b) und eine solche Gestaltung der Übereinkunft, dass der Handel zwischen den Vertragsparteien erleichtert und für Mitglieder, die der Übereinkunft nicht angehören, das allgemeine Niveau der Hemmnisse für den Dienstleistungshandel in den jeweiligen Sektoren oder Teilsektoren gegenüber dem vor Abschluss der Übereinkunft geltenden Niveau nicht erhöht wird (Art. V Abs. 4).

46. Im Kern erlaubt also Art. V unter den besagten Bedingungen Maßnahmen aufgrund von Übereinkünften zur wirtschaftlichen Integration — die typischerweise zwischen den Vertragsparteien einen höheren Grad der Liberalisierung als zwischen Mitgliedern der WHO ermöglichen sollen –, die sonst mit der Pflicht zur Meistbegünstigung nach Art. II unvereinbar wären [18].

47. Daher kann, soweit der EG-Vertrag die Voraussetzungen des Art. V des GATS erfüllt, ein Staat, der Mitglied der WHO ist, nicht unter Berufung auf Art. II des GATS verlangen, dass einem in seinem Gebiet ansässigen Dienstleistungserbringer seitens eines Mitgliedstaats der Gemeinschaft die gleiche Behandlung zuteil wird, die dieser einem in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft ansässigen Dienstleistungserbringer nach Gemeinschaftsrecht zuteil werden lässt. Unter solchen Umständen kann die Vorabentscheidungsfrage nur verneint werden.

48. Nach alledem halte ich es im Rahmen dieses Vorabentscheidungsverfahrens nicht für erforderlich, zu prüfen, ob der EG-Vertrag alle diese Bedingungen erfüllt; diese Prüfung könnte recht komplex ausfallen, vor

18 — Panelberichte WT/DS139/R und WT/DS142/R, „*Canada — Certain Measures Affecting the Automotive Industry*" vom 11. Februar 2000 (abrufbar auf der Website der WHO: www.wto.or), Abschnitt 10.271.

allem bezüglich der Bedingung für Mitglieder, die der Übereinkunft nicht angehören, das allgemeine Niveau der Hemmnisse für den Dienstleistungshandel *in den jeweiligen Sektoren oder Teilsektoren* gegenüber dem vor Abschluss der Übereinkunft geltenden Niveau nicht zu erhöhen.

49. Selbst wenn man annimmt, man könne zu dem Ergebnis kommen, dass der EG-Vertrag die besagten Bedingungen nicht erfüllt und dass daher die Lage der Klägerin theoretisch einer Anwendung der Gemeinschaftsbehandlung aufgrund des Art. II Abs. 1 GATS offen stünde, scheint mir doch auf der Hand zu liegen, dass die Vorlagefrage bei Beachtung der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den Wirkungen der WHO-Übereinkommen auf Gemeinschaftsebene nur verneint werden kann.

50. Insoweit ist vor allem darauf hinzuweisen, wie es auch alle Beteiligten getan haben, die schriftliche Erklärungen eingereicht haben, dass nach ständiger Rechtsprechung die WHO-Übereinkünfte wegen ihrer Natur und ihrer Struktur grundsätzlich nicht zu den Vorschriften gehören, an denen der Gerichtshof die Rechtmäßigkeit von Handlungen der Gemeinschaftsorgane misst [19]. Aus den gleichen Gründen hält der Gerichtshof auch die Bestimmungen der WHO-Übereinkommen als nicht für geeignet, für den Einzelnen Rechte zu begründen, auf die er sich nach dem Gemeinschaftsrecht unmittelbar vor den Gerichten berufen könnte [20].

51. Nur wenn die Gemeinschaft eine bestimmte, im Rahmen der WHO übernommene Verpflichtung umsetzen wollte oder wenn die Gemeinschaftshandlung ausdrücklich auf spezielle Bestimmungen der WHO-Übereinkünfte verweist, ist es Sache des Gerichtshofes, die Rechtmäßigkeit der fraglichen Gemeinschaftshandlung anhand der Vorschriften der WHO zu prüfen [21].

52. Mit dem Hinweis, dass im vorliegenden Fall die Gemeinschaft keine bestimmte, im Rahmen der WHO übernommene Verpflichtung habe umsetzen wollen und die Dreizehnte Richtlinie nicht ausdrücklich auf spezielle Bestimmungen der WHO-Übereinkünfte verweise, vertreten die zypriotische und die polnische Regierung die Auffassung, dass die in Nr. 50 meiner Schlussanträge angeführte Rechtsprechung auf eine Verneinung der vom Finanzgericht Köln vorgelegten Vorabentscheidungsfrage hinauslaufe.

53. Es ist allerdings zu unterstreichen, dass im vorliegenden Fall Art. II Abs. 1 des GATS nicht ins Feld geführt wird, um die Gültigkeit

19 — Urteile vom 23. November 1999, Portugal/Rat (C-149/96, Slg. 1999, I-8395, Randnr. 47), und vom 14. Dezember, Dior u. a. (C-300/98 und C-392/98, Slg. 2000, I-11307, Randnr. 43), Beschluss vom 2. Mai 2001, OGT Fruchthandels-gesellschaft (C-307/99, Slg. 2001, I-3159, Randnr. 24), und Urteil vom 1. März 2005, Van Parys (C-377/02, Slg. 2005, I-1465, Randnr. 39).

20 — Urteil Dior u. a. (zitiert in Fn. 19, Randnr. 44) und Beschluss OGT Fruchthandels-gesellschaft (zitiert in Fn. 19, Randnr. 25).

21 — Urteile Portugal/Rat (zitiert in Fn. 19, Randnr. 49) und Van Parys (zitiert in Fn. 19, Randnr. 40).

des Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie zu bekämpfen. Wie die Kommission zutreffend bemerkt hat, zielt die Vorlagefrage nicht auf die mögliche unmittelbare Wirkung [22] der Meistbegünstigungsklausel des GATS, sondern auf die dem WHO-Recht entsprechende Auslegung der Gegenseitigkeitsklausel bei der Vorsteuererstattung nach der Dreizehnten Richtlinie [23].

54. Hierzu weist das vorlegende Gericht zu Recht darauf hin, dass die unter den Voraussetzungen des Art. 228 EG-Vertrag (jetzt 300 EG) geschlossenen Abkommen wie das GATS gemäß Abs. 7 dieses Artikels für die Organe der Gemeinschaft und die Mitgliedstaaten verbindlich sind.

55. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gebietet es der Vorrang der von der Gemeinschaft geschlossenen völkerrechtlichen Verträge vor den Bestimmungen des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts, diese nach Möglichkeit in Übereinstimmung mit diesen Verträgen auszulegen [24].

56. Diesen Standpunkt hat der Gerichtshof durch die in Nr. 50 angeführte Rechtsprechung und durch Urteile bestätigt und bestärkt, nach denen in den Bereichen, auf die das Übereinkommen über die handelsbezogenen Aspekte der Rechte des geistigen Eigentums (im Folgenden: TRIPs) — in Anhang 1 C des WHO-Übereinkommens — anwendbar ist und in dem die Gemeinschaft bereits Rechtsvorschriften erlassen hat, wie es beim Markenrecht der Fall ist, die nationalen Gerichte bei der Anwendung ihrer nationalen Rechtsvorschriften im Rahmen der Anordnung der Maßnahmen zum Schutz von Rechten, die zu diesem Bereich gehören, aufgrund des Gemeinschaftsrechts verpflichtet sind, so weit wie möglich dem

22 — Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen verwende ich den Ausdruck „unmittelbare Wirkung" im weiten Sinn, und zwar so, dass er neben der „Ersetzungswirkung" (oder der Möglichkeit der Berufung darauf) — d. h. der Eignung der Bestimmung des internationalen Übereinkommens als Quelle von Rechten und Pflichten, anstelle der entgegenstehenden, andernfalls anwendbaren Norm (des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts oder des nationalen Rechts) auf den konkreten Sachverhalt angewandt zu werden — auch die „Ausschlusswirkung" (oder die Möglichkeit der Berufung darauf), d. h. die Eignung dieser Bestimmung als Maßstab der Rechtmäßigkeit, die Wirkung dieser Norm zu hemmen, ohne sie zu ersetzen. Zur begrifflichen Unterscheidung zwischen der Möglichkeit der Berufung auf die Ersetzungswirkung und der der Berufung auf die Ausschlusswirkung, allerdings im Kontext des Verhältnisses zwischen Gemeinschaftsrichtlinien und internem Recht der Mitgliedstaaten, verweise ich auf die Schlussanträge der Generalanwälte Saggio in den verbundenen Rechtssachen Océano Grupo Editorial e Salvat Editores (C-240/98 bis C-244/98, Urteil vom 27. Juni 2000, Slg. 2000, I-4941, Nrn. 37 bis 39) und Léger in der Rechtssache Linster (C-287/98, Urteil vom 19. September 2000, Slg. 2000, I-6917, Nrn. 55 bis 77).

23 — Ich weise darauf hin, dass die Dreizehnte Richtlinie zeitlich vor den (1994 abgeschlossenen) WHO-Übereinkommen liegt und nie geändert worden ist; sie verweist also nicht ausdrücklich auf bestimmte Vorschriften dieser Übereinkommen, und die Gemeinschaft konnte mit dieser Maßnahme nicht beabsichtigt haben, eine besondere Verpflichtung im Rahmen der WHO zu erfüllen. Ich ergänze weiter, dass der Wortlaut der Richtlinie nicht einmal die Annahme zulässt, dass die Gemeinschaft mit ihrer Annahme beabsichtigt hätte, eine besondere Verpflichtung nach dem Allgemeinen Übereinkommen über die Zollsätze und den Handel (im Folgenden: GATT) von 1947 zu erfüllen, das allerdings den Bereich der Dienstleistungen nicht abdeckte.

24 — Urteil vom 10. September 1996, Kommission/Deutschland (C-61/94, Slg. 1996, I-3989, Randnr. 52). Bereits im Urteil vom 24. November 1992, Poulsen und Diva Navigation (C-286/90, Slg. 1992, I-6019, Randnrn. 9 und 11), hat der Gerichtshof, ausgehend davon, dass die Befugnisse der Gemeinschaft unter Beachtung des Völkerrechts auszuüben sind, bestätigt, dass nach der Verordnung (EWG) Nr. 3094/86 des Rates vom 7. Oktober 1986 über technische Maßnahmen zur Erhaltung der Fischbestände (ABl. L 288, S. 1) die Auslegung des Art. 6 und die Festlegung seines Anwendungsbereichs im Licht des einschlägigen Seevölkerrechts, darunter der Bestimmungen des von der Gemeinschaft 1982 geschlossenen Übereinkommens zur Lachserhaltung im Nordatlantik (ABl. L 378, S. 25) zu erfolgen hätten. In den Urteilen vom 17. Oktober 1995, Werner (C-70/94, Slg. 1995, I-3189, Randnr. 23) und Leifer u. a. (C-83/94, Slg 1995, I-3231, Randnr. 24), hat der Gerichtshof auf Art. XI des GATT verwiesen, „das zur Auslegung einer Gemeinschaftsregelung für den internationalen Handel heranzuziehen ist".

Wortlaut und dem Zweck des Art. 50 des TRIPs Rechnung zu tragen [25].

57. Daher schließt entgegen der Auffassung der zypriotischen und der polnischen Regierung die fehlende unmittelbare Wirksamkeit der WHO-Übereinkommen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs keineswegs die Pflicht der Gemeinschaftsgerichte und der nationalen Gerichte aus, Bestimmungen des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts nach Möglichkeit in Übereinstimmung mit den Bestimmungen dieser Übereinkommen auszulegen.

58. Diese Pflicht besteht aber, wie die Kommission treffend bemerkt, nur „nach Möglichkeit". Das bedeutet, dass die auszulegende Norm Raum für mehrere denkbare Auslegungen lassen muss. Ist ihre Bedeutung dagegen eindeutig und steht sie im Widerspruch zur Regelung der höherrangigen Vorschrift des internationalen Übereinkommens, kann sie nicht in Übereinstimmung mit dieser ausgelegt werden; nur wenn man sie „contra legem" auslegt, was gleichbedeutend damit ist, sie leerlaufen zu lassen, kann man zu einem mit dem Übereinkommen im Einklang stehenden Ergebnis gelangen. Eine solche Neutralisierung der Gemeinschaftsnorm gemäß der Bestimmung des internationalen Übereinkommens setzt allerdings voraus, dass Letztere irgendeine direkte Wirkung, zumindest eine „Ausschlusswirkung" [26], in der Rechtsordnung der Gemeinschaft entfaltet. Eine solche Wirkung ist ihr aber unter Zugrundelegung der in den Nrn. 50 und 51 angeführten Rechtsprechung hier nicht zuzuerkennen.

59. Meiner Ansicht nach lässt Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie keinen Raum für Auslegungszweifel bezüglich der Ermittlung der Drittstaaten, denen gegenüber die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft berechtigt sind, sich für die Erstattung der von einem nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässigen Steuerschuldner gezahlten Vorsteuer auf Gegenseitigkeit zu berufen. Diese Vorschrift bezieht sich eindeutig und unterschiedslos auf alle Drittstaaten, ohne dass mögliche Ausnahmen erkennbar wären.

60. Art. 2 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie lässt daher meines Erachtens angesichts seines völlig eindeutigen Wortlauts keine einengende Auslegung zu, wie sie in der Vorabentscheidungsfrage angesprochen wird.

25 — Urteile Dior u. a. (zitiert in Fn. 19, Randnr. 47) und vom 16. November 2004, Anheuser-Busch (C-245/02, Slg. 2004, I-10989, Randnr. 55).

26 — Vgl. Fn. 22.

Ergebnis

61. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Finanzgerichts Köln wie folgt zu beantworten:

Art. 2 Abs. 2 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 –, ist dahin auszulegen, dass die dort den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis, die Erstattung der Mehrwertsteuer, die von nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässigen Steuerschuldnern gezahlt wurde, von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch Drittländer abhängig zu machen, gegenüber allen Drittstaaten geltend gemacht werden kann, einschließlich der Staaten, die sich als Mitglieder des Allgemeinen Übereinkommens über den Handel mit Dienstleistungen (GATS) auf die Meistbegünstigungsklausel nach Art. II Abs. 1 dieses Übereinkommens berufen können.