Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
vom 2. März 2017 [1]

Rechtssache C-38/16

Compass Contract Services Limited
gegen
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Vorabentscheidungsersuchen des First-tier Tribunal [Tax Chamber] [Gericht erster Instanz (Kammer für Steuersachen), Vereinigtes Königreich])

„Mehrwertsteuer — Zu Unrecht erhobene Abgabe — Erstattungsmöglichkeiten — Nationale Regelung der Verjährungsfrist — Unterschied zur Frist für die Erstattung zu Unrecht verweigerter Vorsteuerabzüge — Grundsätze der Gleichbehandlung, der steuerlichen Neutralität und der Effektivität"

1. Ist es nach dem Unionsrecht zulässig, dass sich die Verjährungsfristen für Ansprüche auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Mehrwertsteuer und für Ansprüche auf Vorsteuerabzug im Hinblick auf ihr Inkrafttreten unterscheiden? Im Wesentlichen ist dies die von einem britischen Gericht im Rahmen eines Rechtsstreits der Gesellschaft Compass Contract Services (UK) Ltd (im Folgenden: Compass) mit den Finanzbehörden des Landes vorgelegte Frage.

2. Im Urteil vom 11. Juli 2002, Marks & Spencer [2], hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Grundsätze der Effektivität und des Vertrauensschutzes einer nationalen Regelung (wie dem Finance Act 1997 [Haushaltsgesetz 1997]) entgegenstehen, die rückwirkend die Frist zur Beantragung der Erstattung der in Widerspruch zur Richtlinie 77/388/EWG erhobenen Mehrwertsteuer von sechs auf drei Jahre verkürzt [3].

3. Der britische Gesetzgeber bestimmte letztlich angesichts dieses Urteils, dass die Verkürzung der Frist nicht auf Ansprüche auf Erstattung der Mehrwertsteuer angewandt werden durfte, die den Zeitraum vor der Einführung der verkürzten Frist betrafen. Dieselbe Maßnahme wurde später im Hinblick auf (zu spät) geltend gemachte Vorsteuerabzüge erlassen.

4. Die Verwaltungspraxis und die sukzessiven Maßnahmen des Gesetzgebers haben allerdings im Vereinigten Königreich dazu geführt, dass ein Unterschied im Hinblick auf den Zeitpunkt besteht, zu dem die Frist für die erste Art Ansprüche (auf Erstattung der Mehrwertsteuer) und für die zweite Art Ansprüche (auf Vorsteuerabzug) beginnt. Das vorlegende Gericht möchte vom Gerichtshof wissen, ob diese Ungleichbehandlung mit den Rechtsgrundsätzen der Union, insbesondere mit dem Gleichheitsgrundsatz, vereinbar ist.

1 — Originalsprache: Spanisch.

2 — C-62/00 (im Folgenden: M&S I), EU:C:2002:435.

3 — Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977, Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1), im Folgenden: Sechste Richtlinie.

I – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Unionsrecht* Sechste Richtlinie

5. Art. 17 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) sieht vor:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a) und Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird.

…“

6. Art. 18 („Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug“) bestimmt:

„(1) Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige

a) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen;

b) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe b) abziehbare Steuer ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen, das ihn als Empfänger oder Importeur ausweist und aus dem sich der geschuldete Steuerbetrag ergibt oder auf Grund dessen seine Berechnung möglich ist;

c) in Bezug auf die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe c) abziehbare Steuer die von jedem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten erfüllen;

d) bei der Entrichtung der Steuer als Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger im Falle der Anwendung des Artikels 21 Nummer 1 die von jedem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten erfüllen.

(2) Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist, und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.

…

(3) Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen und Einzelheiten fest, nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorgenommen hat.

(4) Übersteigt der Betrag der zulässigen Abzüge den Betrag der für einen Erklärungszeitraum geschuldeten Steuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen, oder ihn nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten.

…“

B – *Nationales Recht*

7. Die Gesetzesentwicklung in diesem Bereich bis zum Finance Act 1997 (Haushaltsgesetz 1997) wird im Urteil M&S I wie folgt dargestellt[4]:

8. Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist im Vereinigten Königreich erst mit Wirkung ab dem 1. August 1992 durch den Finance (No. 2) Act 1992 (Zweites Haushaltsgesetz 1992), mit dem Section 10(3) des Value Added Tax Act 1983 (Mehrwertsteuergesetz 1983) geändert wurde, ordnungsgemäß umgesetzt worden.

9. Die fragliche Bestimmung lautet nunmehr:

„Erfolgt die Lieferung im Austausch für eine Gegenleistung, die nicht oder nicht in vollem Umfang in Geld besteht, so bestimmt sich ihr Wert nach dem Betrag, der zuzüglich der angefallenen Steuer der Gegenleistung entspricht.“

10. Was die Rechtsvorschriften über die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Mehrwertsteuerbeträge anbelangt, lauteten die einschlägigen Bestimmungen von Section 24 des Finance Act 1989 (Haushaltsgesetz 1989) mit Wirkung ab dem 1. Januar 1990 wie folgt:

„(1) Hat eine Person einen Betrag als Mehrwertsteuer ohne Rechtsgrund an die Commissioners[5] entrichtet, so besteht gegen diese ein Anspruch auf Erstattung des Betrags.

(2) Die Commissioners erstatten einen Betrag nach dieser Section nur, wenn ein entsprechender Anspruch geltend gemacht wird.

…

(4) Ein Erstattungsanspruch nach dieser Section verjährt, soweit in Subsection (5) nichts anderes bestimmt ist, nach Ablauf von sechs Jahren ab dem Zeitpunkt der Zahlung.

(5) Ist ein Betrag an die Commissioners irrtümlich entrichtet worden, verjährt ein Anspruch auf Rückzahlung nach dieser Section nach Ablauf von sechs Jahren ab dem Zeitpunkt, zu dem der Antragsteller den Irrtum bemerkt hat oder bei Anwendung angemessener Sorgfalt hätte bemerken können.

…

(7) Der Umstand, dass ein Betrag an die Commissioners ohne Rechtsgrund als Mehrwertsteuer entrichtet wurde, begründet einen Anspruch gegen diese auf Erstattung des Betrags ausschließlich nach den Bestimmungen dieser Section.

…“

4 — Die Nrn. 8 bis 15 dieser Schlussanträge entsprechen nahezu wortgleich den Rn. 4 bis 11 des Urteils M&S I.

5 — Für die Erhebung der Mehrwertsteuer im Vereinigten Königreich zuständige Finanzverwaltung.

11. Section 24 des Haushaltsgesetzes 1989 wurde mit Wirkung ab dem 1. September 1994 aufgehoben und durch Section 80 des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994) ersetzt. Die maßgeblichen Bestimmungen von Section 80 haben fast denselben Wortlaut wie Section 24.

12. Am 18. Juli 1996 gab ein Mitglied der britischen Regierung, der Paymaster General (Generalzahlmeister), im Parlament bekannt, dass die Regierung angesichts zunehmender Risiken für den Staatshaushalt aufgrund von Anträgen auf Erstattung von zu Unrecht als Steuern erhobenen Beträgen beabsichtige, in der Finance Bill 1997 (Entwurf des Haushaltsgesetzes 1997) die Verjährungsfrist für Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer und anderer indirekter Steuern auf drei Jahre zu verkürzen. Die neue Verjährungsfrist sollte für die zum Zeitpunkt dieser Ankündigung noch nicht beschiedenen Anträge sofort gelten, um zu verhindern, dass der Gesetzesänderung durch den Zeitablauf bis zum Abschluss des parlamentarischen Verfahrens ihre Wirkung genommen werde.

13. Am 4. Dezember 1996 nahm das Unterhaus die Haushaltsvorlage der Regierung einschließlich des Vorschlags vom 18. Juli 1996, der zu Section 47 des Entwurfs des Haushaltsgesetzes 1997 wurde, an.

14. Das Haushaltsgesetz 1997 wurde am 19. März 1997 endgültig erlassen. Section 47(1) des Haushaltsgesetzes 1997 änderte Section 80 des Mehrwertsteuergesetzes 1994 insofern, als Section 80(5) aufgehoben wurde und Section 80(4) nunmehr wie folgt lautet:

„Ein Rückzahlungsanspruch gegen die Commissioners nach dieser Section besteht nicht für Beträge, die mehr als drei Jahre vor Geltendmachung des Anspruchs an sie entrichtet wurden."

15. Section 47(2) des Haushaltsgesetzes 1997 bestimmt:

„… Subsection (1) gilt als am 18. Juli 1996 in Kraft getretene Bestimmung, die in Bezug auf Rückzahlungen zu oder nach diesem Zeitpunkt auf alle Ansprüche nach Section 80 des Mehrwertsteuergesetzes 1994 einschließlich der Ansprüche anwendbar ist, die vor diesem Zeitpunkt geltend gemacht wurden, und derjenigen, die sich auf Zahlungen vor diesem Zeitpunkt beziehen."

16. Gemäß Section 25(6) des Mehrwertsteuergesetzes 1994 kann der in Subsection (2) vorgesehene Vorsteuerabzug nur geltend gemacht bzw. ein Mehrwertsteuerguthaben nur ausgezahlt werden, wenn in der durch Verordnung bestimmten Form und Frist ein entsprechender Antrag gestellt wird.

17. Section 29(1A) der Value Added Tax Regulations 1995 (Mehrwertsteuerverordnung 1995) in der vom 1. Mai 1997 bis zum 31. März 2009 geltenden Fassung[6] sieht vor, dass die Steuerverwaltung Anträgen auf Vorsteuerabzug nicht stattgeben darf, wenn sie mehr als drei Jahre nach dem Datum gestellt werden, bis zu dem die entsprechende Erklärung für den fraglichen Abrechnungszeitraum hätte abgegeben werden müssen.

18. Nach Section 121(1) des Finance Act 2008 (Haushaltsgesetz 2008) gilt die Regelung in Section 80(4) des Mehrwertsteuergesetzes 1994 nicht für einen Anspruch auf einen Betrag, der für einen vor dem 4. Dezember 1996 abgelaufenen Abrechnungszeitraum in Ansatz gebracht oder entrichtet wurde, wenn der Anspruch vor dem 1. April 2009 geltend gemacht wird.

19. Nach Section 121(2) des Haushaltsgesetzes 2008 gilt die Voraussetzung nach Section 25(6) des Mehrwertsteuergesetzes 1994 nicht für einen Anspruch auf Vorsteuerabzug, der in einem vor dem 1. Mai 1997 abgelaufenen Abrechnungszeitraum entstanden ist, wenn der Anspruch vor dem 1. April 2009 geltend gemacht wird.

6 — In diesen Zeitraum fällt das Datum des Erstattungsantrags von Compass.

20. Gemäß Section 121(4) des Haushaltsgesetzes 2008 trat diese Bestimmung am 19. März 2008 in Kraft.

II – **Sachverhalt**

21. Compass ist ein Unternehmen, das Kaltspeisen liefert. Im Juni 2006 wurde gerichtlich festgestellt, dass bestimmte Leistungen, für die die Gesellschaft in früheren Abrechnungszeiträumen Mehrwertsteuer berechnet und abgeführt hatte, in Wirklichkeit nicht der Mehrwertsteuer unterlagen.

22. Insbesondere erklärten die britischen Gerichte, dass diese Leistungen unter die in Art. 28 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Ausnahme fielen. Die Commissioners erkannten daraufhin an, dass Compass zu viel Mehrwertsteuer entrichtet habe.

23. Im Januar 2008 machte Compass Ansprüche auf Rückzahlung von zwischen dem 1. April 1973 und dem 2. Februar 2002 zu viel entrichteter Mehrwertsteuer geltend.

24. Die Commissioners gewährten die Erstattung der zu Unrecht entrichteten Beträge für den Zeitraum zwischen dem 1. April 1973 und dem 31. Oktober 1996 und machten zugleich geltend, die restlichen Ansprüche seien verjährt.

25. Compass hat die Entscheidung der Commissioners vor dem First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) angefochten und beanstandet die unterschiedliche Behandlung der Ansprüche auf Erstattung zu Unrecht entrichteter Mehrwertsteuer auf der einen Seite und der Ansprüche auf Vorsteuerabzug auf der anderen Seite.

26. Die unterschiedliche Behandlung bestehe darin, dass Erstere nur für vor dem 4. Dezember 1996 abgelaufene Abrechnungszeiträume mit Erfolg geltend gemacht werden könnten, während die Frist für Letztere erst am 1. Mai 1997 abgelaufen sei.

27. In dem Verfahren vor dem vorlegenden Gericht ist daher nur die Erstattung von zwischen dem 1. November 1996 und dem 30. April 1997 (Mehrwertsteuer-Quartale 04/96 und 01/97) zu Unrecht gezahlter Mehrwertsteuer streitig.

28. In diesem Zusammenhang hat das Gericht, das für die Entscheidung des Rechtsstreits zuständig ist, dem Gerichtshof die Vorlagefrage vorgelegt.

III – **Die Vorlagefrage**

29. Die am 25. Januar 2016 vorgelegten Fragen lauten:

1. Führt die unterschiedliche Behandlung von Fleming-Ansprüchen auf Mehrwertsteuer (die für vor dem 4. Dezember 1996 abgelaufene Zeiträume geltend gemacht werden konnten) und Fleming-Ansprüchen auf Vorsteuer (die für vor dem 1. Mai 1997 abgelaufene Zeiträume, d. h. länger als Fleming-Ansprüche auf Mehrwertsteuer, geltend gemacht werden konnten) durch das Vereinigte Königreich zu

   a) einem Verstoß gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung und/oder

   b) einem Verstoß gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität und/oder

   c) einem Verstoß gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der Effektivität und/oder

d) einem Verstoß gegen sonstige einschlägige unionsrechtliche Grundsätze?

2. Wenn Frage 1 a bis d in einem Punkt bejaht wird, wie sind Fleming-Ansprüche auf Mehrwertsteuer, die sich auf den Zeitraum vom 4. Dezember 1996 bis 30. April 1997 beziehen, zu behandeln?

IV – **Verfahren vor dem Gerichtshof und Vorbringen der Parteien**

30. Compass, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission haben sich am Verfahren beteiligt, indem sie schriftliche Erklärungen abgegeben und an der Sitzung vom 8. Dezember 2006 teilgenommen haben.

31. Nach Ansicht von Compass ist die erste Frage zu bejahen. Die angeführte Ungleichbehandlung sei nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz nicht gerechtfertigt, weil es in beiden Fällen um die Erstattung eines „Mehrwertsteuerguthabens“ gehe. Die den nationalen Vorschriften über die rückwirkend eingeführte Verjährungsfrist zugrunde liegende Logik zeige, dass die Commissioners diese Frist auf sämtliche Ansprüche auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer hätten anwenden wollen.

32. Zum Neutralitätsgrundsatz macht Compass geltend, sie werde schlechter behandelt als diejenigen unter den hypothetischen Konkurrenten, die für den streitgegenständlichen Zeitraum einen Anspruch auf Vorsteuerabzug hätten.

33. Zur zweiten Frage trägt Compass vor, in Einklang mit dem Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer[7], hätte das vorlegende Gericht auf ihre Ansprüche dieselbe Verjährungsfrist anwenden müssen wie auf Ansprüche auf Vorsteuerabzug, weil dies die günstigere Regelung sei. Dass es dies nicht getan habe, begründe einen Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz.

34. Nach Auffassung der Regierung des Vereinigten Königreichs ist angesichts der vorgelegten Fragen nur der Gleichheitsgrundsatz von Bedeutung. Im vorliegenden Fall stehe dieser Grundsatz der von Compass gerügten unterschiedlichen Behandlung nicht entgegen, weil deren Situation nicht mit der einer Person vergleichbar sei, die einen „verspäteten“ Anspruch auf Vorsteuerabzug geltend mache. Beide Fälle unterschieden sich sowohl hinsichtlich des Sachverhalts als auch hinsichtlich der Rechtsnatur der Ansprüche.

35. Zum Sachverhalt macht die britische Regierung geltend, der Unterschied bestehe darin, dass die jeweilige Frist (in beiden Fällen drei Jahre) zu unterschiedlichen Zeitpunkten eingeführt worden sei, nachdem im Urteil M&S I[8] der Verstoß gegen das Unionsrecht festgestellt worden sei. Um diesen Verstoß zu beseitigen, bestimme Section 121 des Haushaltsgesetzes 2008 eine Übergangsfrist, wobei als Bezugspunkt die frühesten Daten herangezogen worden seien, ab denen das Vereinigte Königreich die Verjährungsfrist mit sofortiger Wirkung habe verkürzen dürfen, weil von diesen Daten an die von sechs auf drei Jahre verkürzte Verjährungsfrist anwendbar gewesen sei.

36. Zur Rechtsnatur der Ansprüche trägt die Regierung des Vereinigten Königreichs vor, der Anspruch auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Mehrwertsteuer folge *per definitionem* nicht aus den Bestimmungen über die Mehrwertsteuer oder aus den entsprechenden Richtlinien, sondern aus dem allgemeinen Unionsrecht. Im Gegensatz dazu bestehe das Recht zum Vorsteuerabzug einzig und allein aufgrund der Richtlinien, die vorsähen, dass ein Steuerpflichtiger, der Mehrwertsteuer an einen ebenfalls steuerpflichtigen Dritten gezahlt habe oder zahlen müsse, von dem er bestimmte Waren

7 — C-309/06 (im Folgenden: M&S II), EU:C:2008:211.

8 — C-62/00, EU:C:2002:435.

oder Leistungen erhalten habe, berechtigt sei, die gezahlte Mehrwertsteuer abzuziehen (oder eine entsprechende Gutschrift zu erhalten). Der rechtliche Unterschied zwischen diesen beiden Fällen werde daraus deutlich, dass das Unionsrecht der Steuerverwaltung im ersten Fall die Möglichkeit einräume, sich auf ungerechtfertigte Bereicherung zu berufen, im zweiten Fall aber nicht.

37. Darüber hinaus ist die Regierung des Vereinigten Königreichs der Ansicht, dass der Ausdruck „Mehrwertsteuerguthaben“, der im Urteil M&S II verwendet worden sei, genau genommen nicht als eine juristische Definition anzusehen sei, sondern eher als ein bildhafter Ausdruck.

38. Das Urteil M&S II beziehe sich zudem nicht auf die 2005 geänderten nationalen Regelungen, die auf Compass angewandt worden seien. Seit dieser Reform sei mit allen Ansprüchen gleich verfahren worden, und Compass habe nicht nachgewiesen, dass jemand in derselben Situation eine andere, vorteilhaftere Behandlung erhalten habe.

39. Die Regierung des Vereinigten Königreichs kommt daher zu dem Ergebnis, dass die streitgegenständliche nationale Rechtsvorschrift weder gegen den Effektivitätsgrundsatz noch gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoße, seit durch die Einführung einer Übergangsregelung die in der Rechtssache M&S I festgestellte Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht beseitigt worden sei.

40. Die Kommission macht geltend, eine steuerrechtliche Regelung (wie die vorliegende) dürfe unterschiedliche Fristen vorsehen, ohne dass darin ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz oder allgemeine Grundsätze des Unionsrechts liege. Im Zusammenhang mit dem zuerst genannten Grundsatz merkt die Kommission an, ein Verstoß sei nur anzunehmen, wenn eine Ungleichbehandlung im Verhältnis zu konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern vorliege, was in der Rechtssache M&S II der Fall gewesen sei, hier aber nicht.

41. Während ohne konkurrierende Wirtschaftsteilnehmer ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz ausgeschlossen sei, könne, wenn es mögliche Wirtschaftsteilnehmer in einer vergleichbaren Situation gebe, ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz in Betracht kommen. Allerdings stünden sich hier zwei nicht vergleichbare Situationen gegenüber: Es bestehe ein wesentlicher objektiver Unterschied zwischen den beiden Arten von Ansprüchen, da sie Wirtschaftstätigkeiten auf unterschiedlichem Niveau beträfen und auch unterschiedlichen Rechtsvorschriften unterlägen. Dies sei dem Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken zu entnehmen [9].

42. Für die Kommission geht schließlich die Bezugnahme auf den Effektivitätsgrundsatz fehl, weil Ansprüche wie die von Compass nicht mit Ansprüchen auf Vorsteuerabzug vergleichbar seien. Ob der Äquivalenzgrundsatz anwendbar sei, müsse das vorlegende Gericht prüfen, wobei zu berücksichtigen sei, dass dieser Grundsatz nach der Rechtsprechung nicht dahin ausgelegt werden könne, dass er einen Mitgliedstaat verpflichte, eine günstigere nationale Regelung auf sämtliche Ansprüche zu erstrecken, die in einem bestimmten Rechtsbereich geltend gemacht würden.

9 — Urteil vom 15. März 2007 (C-35/05, EU:C:2007:167).

V – **Würdigung**

A – *Vorbemerkungen. Historischer und normativer Kontext des streitgegenständlichen Sachverhalts*

43. Um die unterschiedliche Behandlung zu verstehen, die Section 121 des Haushaltsgesetzes 2008 den Ansprüchen auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer einerseits und den Ansprüchen auf Vorsteuerabzug andererseits angedeihen lässt, muss man, wie das vorlegende Gericht ausführt [10] und auch die britische Regierung betont [11], die Entstehungsgeschichte der dreijährigen Verjährungsfrist und die Chronik der gerichtlichen Überprüfung betrachten, der sie unterzogen wurde.

44. Nach der Sachverhaltsdarstellung des vorlegenden Gerichts und der Regierung des Vereinigten Königreichs stellt Section 121 des Haushaltsgesetzes 2008 den Schlusspunkt einer Reihe von gesetzgeberischen Maßnahmen dar, die damit begann, dass die Regierung am 18. Juli 1996 ihre Absicht bekannt gab, Section 80 des Mehrwertsteuergesetzes 1994 zu reformieren [12]. Der Vorschlag der Regierung wurde am 4. Dezember 1996 vom nationalen Gesetzgeber angenommen.

45. Die Commissioners verstanden dies ursprünglich so, dass die neue Frist von drei Jahren nicht für Ansprüche auf Vorsteuerabzug gelten sollte. Allerdings wurde die Mehrwertsteuerverordnung 1995 mit Wirkung ab dem 1. Mai 1997 geändert, um die Frist auch auf diese Ansprüche zu erstrecken.

46. Angesichts des Urteils M&S I [13], in dem die rückwirkende Verkürzung der Frist zur Beantragung der Erstattung von zu Unrecht entrichteter Mehrwertsteuer (von sechs auf drei Jahre) als unionsrechtswidrig angesehen wurde, entschieden die britischen Gerichte (im Rahmen der sogenannten „Fleming-Rechtsprechung“) [14], dass diese Verkürzung unter Berücksichtigung einer Übergangsfrist anzuwenden und auf Ansprüche auf Vorsteuerabzug zu erstrecken sei.

47. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung beschlossen die Commissioners,

— dass den Anträgen stattzugeben war, die sich auf vor dem 4. Dezember 1996 (Datum der Reform von Section 80 des Mehrwertsteuergesetzes 1994, die ursprünglich nur diese Art Ansprüche betraf) zu Unrecht entrichtete Mehrwertsteuer bezogen, und

— dass ebenso den Anträgen auf Vorsteuerabzug stattzugeben war, die sich auf den Zeitraum vor dem 1. Mai 1997 (Datum der Reform der Mehrwertsteuerverordnung 1995, die die Frist von drei Jahren für diese zweite Art Ansprüche einführte) bezogen.

48. Nachdem diese Verwaltungspraxis gerichtlich bestätigt worden war, wurde die gefundene Lösung mit dem Haushaltsgesetz 2008 schließlich auf eine gesetzliche Grundlage gestellt; danach ist sie auf vor dem 1. April 2009 gestellte Anträge anwendbar.

10 — Rn. 8 bis 26 der Vorlageentscheidung.

11 — Rn. 4 der schriftlichen Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs.

12 — Wie bereits in Nr. 12 dieser Schlussanträge erwähnt, wurde dieser Vorschlag angesichts „zunehmender Risiken für den Staatshaushalt aufgrund von Anträgen auf Erstattung von zu Unrecht als Steuern erhobenen Beträgen“ vorgelegt; diese Risiken sollten durch die Verkürzung der Frist zur Geltendmachung solcher Beträge von sechs auf drei Jahre minimiert werden.

13 — C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Der Darstellung des vorlegenden Gerichts in Rn. 4 der Vorlageentscheidung zufolge stammt der Ausdruck „Fleming-Anspruch“ aus dem Urteil des House of Lords in der Sache Fleming/HMRC. Als „Fleming-Anspruch auf Mehrwertsteuer“ wird ein Anspruch nach Section 80 des Mehrwertsteuergesetzes 1994 auf einen Betrag bezeichnet, der für einen vor dem 4. Dezember 1996 abgelaufenen Abrechnungszeitraum ohne Rechtsgrund als Mehrwertsteuer in Ansatz gebracht oder entrichtet wurde. Der Ausdruck „Fleming-Anspruch auf Vorsteuer“ bezieht sich auf einen Anspruch auf Vorsteuerabzug, der in einem vor dem 1. Mai 1997 abgelaufenen Abrechnungszeitraum entstanden ist.

49. Vor diesem Hintergrund stellt das vorlegende Gericht seine Fragen. Mit der zweiten Frage, die für den Fall der Bejahung der ersten Frage gestellt wird, möchte es wissen, wie mit den auf den Zeitraum zwischen den beiden Daten entfallenden Ansprüchen auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer zu verfahren ist.

B – *Erste Vorlagefrage*

50. Im Wesentlichen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es in Widerspruch zum Unionsrecht steht, wenn eine nationale Maßnahme, die eine Übergangsfrist für die Anwendung verkürzter Verjährungsfristen bestimmt, Ansprüche auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer und Ansprüche auf Vorsteuerabzug unterschiedlich behandelt [15]. Seiner Ansicht nach könnten verschiedene Grundsätze des Unionsrechts dieser Ungleichbehandlung entgegenstehen.

51. Konkret nennt das vorlegende Gericht die Grundsätze der Gleichbehandlung, der steuerlichen Neutralität und der Effektivität sowie auf „sonstige einschlägige unionsrechtliche Grundsätze“, was die Möglichkeit eröffnet, gegebenenfalls noch den Äquivalenzgrundsatz [16] und den Grundsatz des Vertrauensschutzes [17] heranzuziehen.

52. Allerdings stimme ich der britischen Regierung [18] darin zu, dass es im Ausgangsrechtsstreit im Kern um den Unterschied zwischen den Regelungen geht, die auf die beiden Arten von Ansprüchen angewandt werden, d. h. um einen möglichen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (und ich denke, dass dies auch bei der Antwort auf die Vorlagefrage der Fall sein sollte). Die übrigen vom vorlegenden Gericht angeführten Grundsätze scheinen mir in diesem Fall nur am Rande von Bedeutung zu sein.

53. Der Neutralitätsgrundsatz, ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems [19], verbietet, dass gleichartige Waren oder Dienstleistungen – bei denen gerade wegen dieser Gleichartigkeit davon auszugehen ist, dass sie miteinander in Wettbewerb stehen [20] – hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden [21]. Ich stimme der Kommission [22] und der Regierung des Vereinigten Königreichs [23] darin zu, dass das hier nicht der Fall war.

54. Insbesondere ist nicht nachgewiesen worden, dass die Commissioners die Leistungen von Compass anders behandelt hätten als ähnliche Leistungen von Mitbewerbern. Auf sie alle einschließlich Compass wurden die Vorschriften über die Fristen in Abhängigkeit von der Art der Ansprüche (je nachdem, ob es um eine Erstattung oder einen Abzug ging) in gleicher Weise angewandt.

15 — Wie schon erwähnt: Auch wenn für beide Arten von Ansprüchen dieselbe Verjährungsfrist festgelegt worden ist, unterscheidet sich dennoch das Datum, ab dem sie jeweils angewendet werden muss.

16 — Schriftliche Erklärungen der Kommission, Rn. 34 bis 36.

17 — Schriftliche Erklärungen des Vereinigten Königreichs, Rn. 28 bis 34.

18 — Schriftliche Erklärungen des Vereinigten Königreichs, Rn. 8.

19 — Urteil vom 19. Dezember 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 59).

20 — Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group (C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 33 und 34).

21 — In diesem Sinne Urteil vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande (C-41/09, EU:C:2011:108, Rn. 66).

22 — Schriftliche Erklärungen der Kommission, Rn. 20.

23 — Schriftliche Erklärungen des Vereinigten Königreichs, Rn. 25 bis 27.

55. Im Grundsatz der steuerlichen Neutralität kommt nichts anderes als der Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck [24]. Letzterer gilt nicht nur zwischen miteinander konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern, sondern auch zwischen Personen, die sich, ohne zwangsläufig miteinander in Wettbewerb zu stehen, in einer in anderer Beziehung vergleichbaren Situation befinden [25], so dass man bei der Würdigung wieder zum Gleichheitsgrundsatz zurückkommt.

56. Letztlich muss daher festgestellt werden,

— ob die Situation einer Person, die wie Compass eine Erstattung von zu viel entrichteter Mehrwertsteuer beansprucht, mit der einer Person vergleichbar ist, die einen Vorsteuerabzug beansprucht, ohne dass Letztere unbedingt ein Mitbewerber sein muss, und

— ob, falls beide Arten von Ansprüchen als vergleichbar anzusehen sind, die unterschiedliche Behandlung dergestalt, dass das Gesetz für ihre Geltendmachung jeweils eine identische Verjährungsfrist bestimmt, deren Beginn sich jedoch voneinander unterscheidet, gerechtfertigt ist.

1. Zur unterschiedlichen Rechtsnatur von Ansprüchen auf Erstattung der Mehrwertsteuer und Ansprüchen auf Vorsteuerabzug

57. Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission sind der Ansicht, dass ein Anspruch auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer konzeptionell nicht mit einem Anspruch auf Vorsteuerabzug vergleichbar sei. Ich denke, dass sie Recht haben, und tatsächlich bestreitet selbst Compass nicht, dass zwischen diesen Ansprüchen Unterschiede bestehen, sind diese doch derart offensichtlich, dass sie nicht wegzudiskutieren sind [26].

58. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems der Union. Durch das System des Vorsteuerabzugs soll, wie der Gerichtshof festgestellt hat, „der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden“. Es gewährleistet so „die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen“ [27].

59. Das Recht auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer – das im Gegensatz dazu seine Grundlage nicht in den Mehrwertsteuerrichtlinien, sondern im allgemeinen Unionsrecht hat [28] – „soll also die Folgen der Unvereinbarkeit der Abgabe mit dem Unionsrecht dadurch beheben, dass die mit ihr zu Unrecht auferlegte wirtschaftliche Belastung des Wirtschaftsteilnehmers, der sie letztlich tatsächlich getragen hat, neutralisiert wird“ [29].

24 — Urteil vom 8. Juni 2006, L. u. P. (C-106/05, EU:C:2006:380, Rn. 48).

25 — Urteil M & S II (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 49).

26 — In der Sitzung hat Compass eingeräumt, dass es sich um Ansprüche unterschiedlicher Art handele, die jedoch zur selben Gattung gehörten.

27 — Vgl. unter vielen anderen Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 25 und 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 — So heißt es im Urteil vom 16. Mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, Rn. 22), dass „das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Unionsrechts erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte darstellt, die den Einzelnen aus den Bestimmungen des Unionsrechts in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen“.

29 — Ebd., Rn. 24.

60. Es ist logisch, dass diese grundsätzlichen Unterschiede sich in unterschiedlichen Rechtsvorschriften über die beiden Rechte niederschlagen. Eins wie das andere können unter Berücksichtigung des Zwecks, zu dem sie in der Rechtsordnung eingeführt worden sind, so ausgestaltet werden, dass sie sich sowohl ihrem Inhalt nach als auch im Hinblick auf die Voraussetzungen für ihre Ausübung unterscheiden.

61. Gerade dieser Unterschied erklärt z. B., warum das Unionsrecht unter bestimmten Bedingungen nicht verbietet, dass ein nationales Rechtssystem die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Steuern unter Umständen ablehnt, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führen würden [30], was für den Vorsteuerabzug nicht gilt.

62. Nach dem jetzigen Stand des Unionsrechts ist es mangels entsprechender Harmonisierungsvorschriften Sache des einzelnen Mitgliedstaats, festzulegen, unter welchen Voraussetzungen eine Erstattung von Abgaben beansprucht werden kann, solange die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität gewahrt bleiben [31]. Für den Bereich der Mehrwertsteuer dagegen bestimmt Art. 20 der Sechsten Richtlinie, unter welchen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung berichtigt werden kann [32].

63. Angesichts dieser Unterschiede sind die jeweiligen Rechtspositionen der Inhaber dieser beiden Rechte nicht miteinander vergleichbar, so dass sich aus dem Gleichheitsgrundsatz keine sie betreffenden Anforderungen ergeben können. Die Mitgliedstaaten sind berechtigt, Regelungen über die Erstattung von zu viel entrichteter Mehrwertsteuer einzuführen (u. a. zu den Fristen für die jeweiligen Anträge und zur Verjährung der Ansprüche), die sich von den Regelungen über den Vorsteuerabzug unterscheiden können. Das Unionsrecht, um es noch einmal zu sagen, verlangt nicht, dass die nationalen Regelungen für beide Ansprüche identisch sein müssen.

64. Allerdings haben beide Rechtspositionen ungeachtet ihrer Besonderheit und Einzigartigkeit einen gemeinsamen Nenner: In beiden Fällen handelt es sich um Rechte, die die Inhaber gegenüber demselben Rechtssubjekt ausüben können, nämlich der Steuerverwaltung.

65. Compass zieht diesen Umstand als Beleg für die Vergleichbarkeit heran und bedient sich des Ausdrucks „Mehrwertsteuerguthaben“, der im Urteil M&S II verwendet wird [33]. Die Regierung des Vereinigten Königreichs [34] unterstreicht die Ungenauigkeit dieses Ausdrucks, den der Gerichtshof nicht als eine juristische Definition, sondern lediglich als einen praktischen bildhaften Ausdruck zur Beschreibung sowohl der Situation von Personen, die eine Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer verlangten, als auch von Personen, die Vorsteuerabzug geltend machten [35], verwendet habe, ohne tatsächlich die eine Situation mit der anderen zu vergleichen.

66. Ich bin der Ansicht, dass das Vereinigte Königreich zu Recht auf den Zusammenhang verweist, in dem Sinn und Tragweite des Begriffs „Mehrwertsteuerguthaben“ auszulegen sind. In jenem Zusammenhang stellt er allerdings ein probates Mittel dar, um zu zeigen, dass sowohl der Inhaber eines Anspruchs auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer als auch der Inhaber eines Anspruchs auf Vorsteuerabzug geltend machen, ein „Guthaben“ (d. h. einen Geldbetrag, den der Gläubiger vom Schuldner verlangen darf) zulasten der Verwaltung zu haben. Die Gläubigerstellung,

30 — Urteil M & S II (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 41).

31 — D. h. solange die Voraussetzungen dafür nicht ungünstiger sind als bei ähnlichen Ansprüchen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und nicht so ausgestaltet sind, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Vgl. u. a. Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 37).

32 — Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 38).

33 — C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 50.

34 — Schriftliche Erklärungen, Rn. 18 und 19.

35 — Hierzu verweist die britische Regierung u. a. auf das Urteil vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267).

die beide gleichermaßen gegenüber der Finanzbehörde innehaben, ist das Element, das eine Vergleichbarkeit ihrer Rechtspositionen ermöglicht, so dass auf dieser Grundlage die unterschiedliche Behandlung, die ihnen das innerstaatliche Recht angedeihen lässt, im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz beurteilt werden kann.

67. Für die Geltendmachung dieser beiden „Guthaben“ kommt es darauf an, was sich aus den jeweils auf sie anwendbaren Rechtsvorschriften ergibt. Die Steuerverwaltung erfüllt ihre Pflicht, wenn sie berücksichtigt, was im Steuersystem für jedes der geltend gemachten Rechte vorgesehen ist. Sie muss sich daher an die Ausübungsvoraussetzungen halten, die in den Regelungen vorgesehen sind, die den entsprechenden rechtlichen Rahmen bilden. Diese Regelungen müssen nicht unbedingt für jedes der geltend gemachten Rechte gleich sein, sie können vielmehr unterschiedlich sein, eben weil sie unterschiedliche Rechte betreffen.

68. Über die dem jeweiligen Anspruch innewohnenden Voraussetzungen hinaus ist die Kernfrage, ob die Steuerverwaltung für die Geltendmachung in zeitlicher Hinsicht ungleiche Voraussetzungen festlegen darf. Lässt, mit anderen Worten, der Unterschied zwischen dem Recht auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer auf der einen Seite und dem Recht auf Vorsteuerabzug auf der anderen Seite zu, dass für die Ausübung dieser beiden Rechte unterschiedliche Fristen gelten?

2. Zur Rechtfertigung der ungleichen Behandlung beider Rechte im Hinblick auf den Beginn der Verjährungsfrist für ihre Ausübung

69. Das Problem stellt sich dem vorlegenden Gericht im Zusammenhang mit einem gesetzgeberischen Handeln, dessen Zweck es war, die fraglichen Rechte einheitlich zu behandeln: Die Verkürzung der Frist, die der nationale Gesetzgeber ursprünglich nur für die Ansprüche auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer hatte einführen wollen, sollte auf die Ansprüche auf Vorsteuerabzug ausgedehnt werden.

70. Wie ich bereits erwähnt habe, bestand die angestrebte Vereinheitlichung beider Arten von Ansprüchen in zeitlicher Hinsicht darin, festzulegen, dass die im Dezember 1996 eingeführte Verkürzung der Frist (von sechs auf drei Jahre) für die Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer ab Mai 1997 auch auf den Vorsteuerabzug anwendbar war [36].

71. Der Wille, beide Arten von Ansprüchen einheitlich zu behandeln, wird von der Regierung des Vereinigten Königreichs nicht in Abrede gestellt. In ihrem Vorbringen stimmt sie zu, dass die Reform von Section 29 des Mehrwertsteuergesetzes 1995 mit Wirkung ab dem 1. Mai 1997 den Zweck hatte, „die versehentliche Anomalie zu korrigieren“, die sich aus der unterschiedlichen Behandlung der Ansprüche auf Erstattung und auf Vorsteuerabzug ergab, und „sicherzustellen, dass für alle dieselbe Frist von drei Jahren gilt“ [37].

72. Um nicht den vom Gerichtshof in der Rechtssache M&S I gerügten Verstoß gegen das Unionsrecht zu begehen [38], entschied der nationale Gesetzgeber, die neue Frist zur Geltendmachung der Ansprüche von drei Jahren nicht rückwirkend anzuwenden, sondern ab dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens zu berechnen, der für beide Arten von Ansprüchen unterschiedlich gewesen war. Von diesem Unterschied abgesehen, sollten beide Arten von Ansprüchen nach dem Willen des nationalen Gesetzgebers gleichbehandelt werden.

36 — Die Rückwirkung der Fristverkürzung konnte für beide Arten von Ansprüchen nur wirksam beschränkt werden, wenn der jeweilige Antrag bis zu demselben, für beide Rechte geltenden Datum (1. April 2009) gestellt wurde.

37 — Schriftliche Erklärungen des Vereinigten Königreichs, Rn. 4, Buchst. b.

38 — C-62/00, EU:C:2002:435.

73. Der im Ausgangsverfahren streitgegenständliche Unterschied ist somit das Ergebnis eines legislativen Handelns mit dem Ziel, die Regelungen für beide Arten von Ansprüchen anzugleichen. Es handelte sich mithin um einen Unterschied, der auf einem objektiven Umstand beruhte, nämlich auf dem Auseinanderfallen des Inkrafttretens der Fristverkürzung für die beiden Arten von Ansprüchen.

74. Meiner Ansicht nach ist die gesetzgeberische Maßnahme dem mit ihr verfolgten Zweck treu geblieben, denn die Frist beträgt in jedem Fall drei Jahre für beide Arten von Ansprüchen und unterscheidet sich nur in Bezug auf ihren Beginn. Mit dieser Maßnahme wollte der britische Gesetzgeber erreichen, dass die neue Frist exakt ab dem Zeitpunkt gilt, zu dem sie in Kraft getreten ist, um jegliche Rückwirkung für Ansprüche zu vermeiden, für die bisher eine Frist von sechs Jahren gegolten hatte. Da der Tag des Inkrafttretens der Reform nicht für beide Arten von Ansprüchen derselbe war, scheint es vernünftig, dass die Grenze für die Rückwirkung der neuen Frist (von drei Jahren) dort ansetzt, wo noch die alte Frist (von sechs Jahren) galt.

75. Die vom nationalen Gesetzgeber gefundene Lösung beseitigte die infolge der Reform der Verjährungsfrist zum Nachteil der Betroffenen eingetretene Rückwirkung, was unabdingbar war, nachdem der Gerichtshof im Urteil M&S I [39] festgestellt hatte, dass andernfalls gegen Unionsrecht verstoßen würde. Wegen des unterschiedlichen Zeitpunkts des Inkrafttretens der Frist von drei Jahren korrelierte das Rückwirkungsverbot, was den Gleichheitsgrundsatz anbelangt, mit einer unterschiedlichen Behandlung beider Arten von Ansprüchen, weil der Zeitpunkt, ab dem die neue Frist ohne Rückwirkung angewandt werden konnte, für beide Ansprüche nicht derselbe war.

76. Ungeachtet der Zielsetzung der Reform und der mehr oder weniger erfolgreichen [40] Umsetzung des Ziels, die Regelungen über die Verjährungsfrist anzugleichen, ist jedenfalls festzuhalten, dass in zeitlicher Hinsicht eine Diskrepanz zwischen der Behandlung von Ansprüchen auf Erstattung der Mehrwertsteuer und der von Ansprüchen auf Vorsteuerabzug eingetreten ist, die auf einige wenige Monate (Dezember 1996 bis Mai 1997) begrenzt ist.

77. Weil es im vorliegenden Fall um einen Antrag auf Erstattung der von Compass zu viel entrichteten Mehrwertsteuer geht, steht die zeitliche Diskrepanz – eine Folge der Widrigkeiten des nationalen Gesetzgebungsverfahrens – zwischen der Verjährungsregelung für diese Art Ansprüche und für Ansprüche auf Vorsteuerabzug meiner Ansicht nach nicht in Widerspruch zum Unionsrecht, denn

— zum einen umfasst das Unionsrecht, wie ich bereits erwähnt habe, keine vereinheitlichte oder harmonisierte Regelung, die Vorrang vor den nationalen Bestimmungen hätte, in denen die Ausübung des Rechts auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer geregelt ist, so dass es genügt, wenn diese die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität achten [41], was hier nicht in Abrede gestellt wird, und

— zum anderen ergibt sich weder aus der Sechsten Richtlinie noch aus den übrigen Bestimmungen zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem eine Pflicht, Anträge auf Erstattung dieser Steuer (wenn sie irrtümlich erhoben wurde oder ganz allgemein nicht geschuldet war) und Anträge auf Vorsteuerabzug gleichzubehandeln.

39 — C-62/00, EU:C:2002:435.

40 — Ich frage mich, ob nicht, nachdem sich gezeigt hatte, zu welchem Ergebnis die früheren Gesetze geführt hatten, in Einklang mit der Absicht, die beiden Arten von Ansprüchen in allen Aspekten (auch im Hinblick auf den Beginn der Verjährungsfrist) anzugleichen, eine spätere Maßnahme des Gesetzgebers möglich gewesen wäre, durch die die festgestellte zeitliche Anomalie hätte beseitigt werden können.

41 — Siehe Nr. 62 und Fn. 31 dieser Schlussanträge.

78. Im Ergebnis bin ich daher der Auffassung, dass keine Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht besteht, weil es zwei Daten gibt, ab denen die Frist von drei Jahren jeweils für die beiden Arten von Ansprüchen gilt. Gewiss hätten die britischen Behörden hinsichtlich der Anwendung der neuen Regelung über die Verjährung der Ansprüche anders vorgehen können, aber die Art und Weise, wie – rückwirkend – die Verjährung der Ansprüche auf Erstattung zu Unrecht entrichteter Mehrwertsteuer geregelt wurde, steht ebenso wenig in Widerspruch zum Unionsrecht wie der Umstand, dass diese Regelung von der für Ansprüche auf Vorsteuerabzug geltenden Regelung abweicht.

79. Daher schlage ich vor, auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass das Unionsrecht einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren nicht entgegen steht, die eine Übergangsfrist für die Einführung von verkürzten Verjährungsfristen sowohl für Ansprüche auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer als auch für Ansprüche auf Vorsteuerabzug vorsieht und bestimmt, dass die neue Verjährungsfrist für die zuletzt genannten Ansprüche zu einem späteren Zeitpunkt beginnt als für die zuerst genannten Ansprüche.

C – *Zweite Vorlagefrage*

80. Die zweite Vorlagefrage wird hilfsweise für den Fall gestellt, dass die erste Frage bejaht, also bestätigt wird, dass die unterschiedliche Behandlung der beiden Arten von Ansprüchen im Vereinigten Königreich gegen das Unionsrecht verstößt. Da ich im Gegenteil vorgeschlagen habe, die Frage zu verneinen, muss der Gerichtshof die zweite Frage meines Erachtens nicht prüfen. Trotzdem werde ich dazu Stellung nehmen.

81. Zusammengefasst möchte das vorlegende Gericht wissen, wie mit den Ansprüchen auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer zu verfahren ist, die auf den fraglichen Zeitraum (vom 4. Dezember 1996 bis zum 30. April 1997) entfallen, also auf den Zeitraum, der zwischen den Daten liegt, ab denen die Verjährungsfrist von drei Jahren für beide Arten von Ansprüchen (auf Erstattung und auf Vorsteuerabzug) galt.

82. Wie der Gerichtshof im Urteil M&S II[42] in Erinnerung gerufen hat, „ist es mangels einer [unions]rechtlichen Regelung Sache der nationalen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die zuständigen Gerichte zu bestimmen und das Verfahren für die Klagen auszugestalten, die den vollen Schutz der dem Einzelnen aus dem [Unions]recht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen“.

83. Es obliegt daher dem vorlegenden Gericht, die möglichen Konsequenzen aus einer eventuell vom Gerichtshof festgestellten Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu ziehen, wobei es dessen Hinweise zu bestimmten Voraussetzungen oder Grundsätzen des Unionsrechts, die dabei einzuhalten sind, zu beachten hat[43].

84. Insbesondere hätte das vorlegende Gericht „eine diskriminierende nationale Bestimmung außer Anwendung zu lassen, ohne dass es deren vorherige Aufhebung durch den Gesetzgeber beantragen oder abwarten müsste, und auf die Mitglieder der benachteiligten Gruppe eben die Regelung anzuwenden, die für die Mitglieder der begünstigten Gruppe gilt“[44].

85. Im Grundsatz müsste das Gericht nach Maßgabe der übrigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts beschließen, dass der von der Diskriminierung betroffene Wirtschaftsteilnehmer den zu viel gezahlten Mehrwertsteuerbetrag zurückerhält, um die Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu beseitigen, sofern es im nationalen Recht keine anderen Möglichkeiten zur Behebung dieses Verstoßes gibt.

42 — C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 59.

43 — Urteil M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 61).

44 — Urteil M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 63).

86. Schließlich möchte ich noch darauf hinweisen, dass es nicht zulässig wäre, die festgestellte Ungleichbehandlung dadurch zu beheben, dass auf Ansprüche auf Vorsteuerabzug die Frist für Ansprüche auf Erstattung angewandt wird, dass also für die zuerst genannten Ansprüche der ursprünglich für sie geltende Zeitpunkt (30. April 1997) vorgezogen und auf sie jetzt der für die zuletzt genannten Ansprüche geltende Zeitpunkt (4. Dezember 1996) angewandt wird. Dadurch würde zwar die Ungleichbehandlung zwischen beiden Arten von Ansprüchen beseitigt, aber die Ansprüche auf Vorsteuerabzug litten dann unter der rückwirkenden Anwendung einer Frist, die für sie erst ab dem 1. Mai 1997 in Kraft trat. Dies stünde in Widerspruch zur Rechtsprechung im Urteil M&S I[45].

VI – **Ergebnis**

87. Angesichts des Vorstehenden schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die vom First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) gestellte Frage wie folgt zu antworten:

1. Das Unionsrecht steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, die eine Übergangsfrist für die Einführung von verkürzten Verjährungsfristen sowohl für Ansprüche auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer als auch für Ansprüche auf Vorsteuerabzug vorsieht und bestimmt, dass die neue Frist für die zuletzt genannten Ansprüche zu einem späteren Zeitpunkt beginnt als für die zuerst genannten Ansprüche.

2. Hilfsweise, für den Fall, dass der Gerichtshof die erste Frage bejaht, hat das vorlegende Gericht die möglichen Konsequenzen aus einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes gemäß den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts über die Auswirkungen in zeitlicher Hinsicht zu ziehen, wobei die von ihm beschlossenen Abhilfemaßnahmen nicht gegen das Unionsrecht verstoßen dürfen.

45 — C-62/00, EU:C:2002:435.