

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 13. Dezember 2007¹

I — Einleitung

Auffassung und qualifizierten Teacakes als steuerbegünstigte Lebensmittel. In der Folge machte Marks & Spencer einen Anspruch auf Steuererstattung geltend.

1. Art. 28 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie² (im Folgenden: Sechste Richtlinie) ermächtigt die Mitgliedstaaten unter bestimmten Voraussetzungen übergangsweise zur Beibehaltung von Ausnahmeregelungen. Das Vereinigte Königreich wendet für die Lieferung von Lebensmitteln im Einklang mit dieser Bestimmung den Steuersatz null verbunden mit dem Recht auf Vorsteuerabzug an (*zero-rating*).

2. Diese Regelung gilt jedoch nicht für bestimmte Süßwaren (*confectionery*). Die Steuerbehörden rechneten die von Marks & Spencer vertriebenen Teacakes ursprünglich dieser Kategorie zu und unterwarfen sie dem Normalsteuersatz. 1994 korrigierten sie ihre

3. Die Besonderheit des Falles liegt darin, dass die anwendbare Steuerregelung eine *innerstaatliche* Regelung ist, die von den allgemeinen Bestimmungen der Richtlinie abweicht, aber dennoch ausnahmsweise beibehalten werden kann. Das House of Lords fragt sich daher, inwieweit in diesem Rahmen die Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gelten und gegebenenfalls, ob die nationalen Erstattungsregeln, insbesondere der darin für bestimmte Fälle vorgesehene Einwand der ungerechtfertigten Bereicherung, den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechen.

¹ — Originalsprache: Deutsch.

² — Sechste 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).

II — Rechtlicher Rahmen

A — Gemeinschaftsrecht

4. Art. 12 der Sechsten Richtlinie trifft Regelungen über den Steuersatz. Art. 12 Abs. 1 legt dabei fest, dass „[a]uf die steuerpflichtigen Umsätze ... der Satz anzuwenden [ist], der zu dem Zeitpunkt gilt, zu dem der Steuertatbestand eintritt“. Nach Art. 12 Abs. 3 findet der Normalsatz der Mehrwertsteuer Anwendung;³ für bestimmte Leistungen können ermäßigte Sätze festgelegt werden.⁴

5. Hiervon erlaubt Art. 28 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten übergangsweise Abweichungen; in ihrer ursprünglichen Fassung lautete die Bestimmung:

„Die ermäßigten Steuersätze und die Steuerbefreiungen mit Erstattung der auf der

vorausgehenden Stufe entrichteten Steuern, die am 31. Dezember 1975 galten und den im letzten Gedankenstrich des Art. 17 der zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1976 genannten Kriterien entsprechen, können bis zu einem Zeitpunkt beibehalten werden, der vom Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig festgesetzt wird und der nicht später liegen darf als der Zeitpunkt der Beseitigung der Besteuerung der Einfuhr und der steuerlichen Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten. Die Mitgliedstaaten erlassen Vorschriften, die es ermöglichen, von den Steuerpflichtigen die Angaben zu erlangen, die erforderlich sind, um die mit diesen Umsätzen zusammenhängenden eigenen Einnahmen feststellen zu können.

Alle fünf Jahre überprüft der Rat auf der Grundlage eines Berichts der Kommission die vorstehend genannten ermäßigten Steuersätze und Steuerbefreiungen und trifft gegebenenfalls auf Vorschlag der Kommission einstimmig die erforderlichen Maßnahmen zu deren schrittweiser Beseitigung.“

3 — Durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. L 384, S. 47) wurden 15 % befristet als Mindestnormalsatz eingeführt. Die Geltungsdauer des Mindestnormalsatzes wurde in der Folge immer wieder verlängert, zuletzt bis 2010 durch die Richtlinie 2005/92/EG des Rates vom 12. Dezember 2005 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Geltungsdauer des Mehrwertsteuer-Mindestnormalsatzes (ABl. L 345, S. 19).

4 — Die Vorgaben der Richtlinie über die Höhe der ermäßigten Sätze und die Leistungen, auf die diese Sätze angewandt werden dürfen (siehe dazu Anhang H der Sechsten Richtlinie), wurden schrittweise harmonisiert.

6. Durch die Richtlinie 92/77/EWG⁵ erhielt Art. 28 Abs. 2 folgende Fassung:

5 — Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Annäherung der MWSt.- Sätze) (ABl. L 316, S. 1).

„Unbeschadet des Artikels 12 Absatz 3 finden die nachstehenden Bestimmungen während der in Artikel 281 genannten Übergangszeit^[6] Anwendung.

- a) Ausnahmeregelungen, wonach die auf der vorausgehenden Stufe gezahlte Steuer zurückerstattet wird, und ermäßigte Sätze, die niedriger als der in Artikel 12 Absatz 3 festgelegte Mindestsatz für die ermäßigten Sätze sind, die am 1. Januar 1991 anwendbar waren, die mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind und die die Bedingungen gemäß Artikel 17 letzter Gedankenstrich der zweiten Richtlinie vom 11. April 1967^[7] erfüllen, können beibehalten werden ...“

Allgemeinen ein Mehrwertsteuersatz von null Anwendung (Section 30 und Anhang 8 Teil II Gruppe 1 Punkt 1 des Mehrwertsteuergesetzes 1994 [Value Added Tax Act 1994]. Süßwaren (confectionary) sind von dieser Steuerbegünstigung ausgenommen und werden voll besteuert. Davon gilt eine Rückausnahme für Kuchen und Kekse, die dem Nullsteuersatz für Lebensmittel unterworfen werden. Kekse, die völlig oder teilweise mit Schokolade überzogen sind, werden jedoch wiederum als voll besteuerte Süßwaren angesehen.

8. Section 80 des Mehrwertsteuergesetzes 1994 sieht unter bestimmten Umständen einen Anspruch auf Rückzahlung nicht geschuldeter Mehrwertsteuer vor:

B — Innerstaatliches Recht

7. Im Vereinigten Königreich findet auf die Lieferung von Lebensmitteln im

„(1) Wer (vor oder nach Inkrafttreten dieses Gesetzes) einen Betrag ohne Rechtsgrund als Mehrwertsteuer an die Commissioners entrichtet hat, hat einen Anspruch auf Rückzahlung des Betrages. ...

6 — Nach Art. 281 Abs. 3 Satz 2 der Sechsten Richtlinie wird die Geltung der Übergangsregelung automatisch bis zum Inkrafttreten einer endgültigen Regelung verlängert, die bisher aber noch nicht ergangen ist.

7 — Die einschlägige Passage der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. Nr. 71, S. 1303) lautete: „Die Mitgliedstaaten können im Hinblick auf den Übergang von den derzeitigen Umsatzsteuersystemen auf das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ... bis zur Beseitigung der Besteuerung der Einfuhr und der steuerlichen Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten aus genau definierten sozialen Gründen zugunsten der Endverbraucher ermäßigte Sätze oder sogar Befreiungen mit etwaiger Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuern vorsehen, soweit sich diese Maßnahmen insgesamt nicht stärker auswirken als die bei dem derzeitigen System angewandten Erleichterungen“.

(3) Gegen einen Anspruch nach dieser Section kann eingewendet werden, dass die Rückzahlung des Betrages den Kläger ungerechtfertigt bereichern würde.“

9. Diese Regelung betraf in dem für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Zeitraum nur Nettozahler, also Steuerpflichtige, die in einem Steuerzeitraum dem Fiskus einen höheren Mehrwertsteuerbetrag schulden als sie im Wege des Vorsteuerabzugs zur Verrechnung in Ansatz bringen können. Ihnen stehen so genannte *repayment traders* gegenüber, die aufgrund überschüssender Vorsteuerabzüge in einem Steuerzeitraum Anspruch auf eine Steuererstattung haben. Für letztere existierte keine Section 80 Abs. 3 vergleichbare Regelung.⁸

III — Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

10. Seit 1973 erhoben die Commissioners of Customs and Excise auf die von Marks & Spencer plc vertriebenen Teacakes Mehrwertsteuer zum Normalsatz, da sie sie als mit Schokolade überzogene Kekse ansahen. Im September 1994 räumten die Commissioners jedoch ein, dass Teacakes als Kuchen hätten eingeordnet und mit dem Nullsteuersatz belegt werden müssen. Marks & Spencer verlangte darauf die Rückzahlung der gesamten Mehrwertsteuer in Höhe von 3,5 Mio. GBP, die sie im Laufe der Jahre rechtsgrundlos erklärt hatte.

11. Die Commissioners wandten dagegen gestützt auf Section 80 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes ein, dass Marks & Spencer 90 % der Mehrwertsteuer auf ihre Kunden abgewälzt habe. Das VAT Tribunal akzeptierte diese Behauptung und entschied, dass Marks & Spencer nur einen Anspruch auf 10 % der geltend gemachten Summe habe. Zudem wandte es eine rückwirkend eingeführte Verjährungsregelung an.

12. Marks & Spencer verfolgte den Rechtsstreit bis zum Court of Appeal weiter. Neben der Steuererstattung für die Teacakes betraf das Verfahren dabei auch noch einen weiteren Erstattungsanspruch im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Einkaufsgutscheinen. Der Court of Appeal ersuchte den Gerichtshof im Hinblick auf die Vereinbarkeit der Verjährungsregelungen mit dem Gemeinschaftsrecht um Vorabentscheidung. Dabei stand für den Court of Appeal allein die Behandlung der Einkaufsgutscheine noch in Frage. Hinsichtlich der Teacakes ging er offenbar davon aus, dass dem Gemeinschaftsrecht mangels einer Harmonisierung des Steuersatzes in der Sechsten Richtlinie keine Vorgaben zu entnehmen seien.

13. In seinem Urteil vom 11. Juli 2002 (im Folgenden: Urteil Marks & Spencer I)⁹ befasste sich der Gerichtshof entsprechend

⁸ — Erst nach Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens wegen der Ungleichbehandlung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen führte das Vereinigte Königreich mit Wirkung vom 26. Mai 2005 auch eine Bereicherungsregelung für *repayment traders* ein.

⁹ — C-62/00, Slg. 2002, I-6325.

den Vorlagefragen nicht mit der Steuererstattung für die Teacakes. In den Schlussanträgen zu dieser Rechtssache ging Generalanwalt Geelhoed nichtsdestoweniger in einer Nebenbemerkung auf die Teacakes ein und bewertete den Ausschluss der Erstattung der Mehrwertsteuer als eindeutigen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht.¹⁰ Dessen ungeachtet wies der Court of Appeal die Klage im Bezug auf die Mehrwertsteuer auf die Teacakes ab.

14. Das mit dem Rechtsstreit nunmehr befasste House of Lords sah sich durch die Stellungnahme der Kommission und die Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed in der Rechtssache C-62/00 veranlasst, dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Wenn ein Mitgliedstaat nach Art. 28 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (vor und nach ihrer Änderung durch die Richtlinie 92/77 im Jahr 1992) im nationalen Mehrwertsteuerrecht eine Steuerbefreiung mit Erstattung der Vorsteuer bezüglich bestimmter festgesetzter Leistungen beibehalten hat, besteht dann ein unmittelbar durchsetzbarer gemeinschaftsrechtlicher Anspruch des Wirtschaftsteilnehmers, der solche Leistungen erbringt, auf Besteuerung zum Nullsteuersatz?
2. Falls Frage 1 verneint wird: Wenn ein Mitgliedstaat nach Art 28 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (vor und nach ihrer Änderung durch die Richtlinie 92/77 im Jahr 1992) im nationalen Mehrwertsteuerrecht eine Steuerbefreiung mit Erstattung der Vorsteuer bezüglich bestimmter festgesetzter Leistungen beibehalten hat, aber sein nationales Recht irrtümlicherweise so ausgelegt hat, dass bestimmte Leistungen, die der Befreiung mit Erstattung der Vorsteuer nach seinem nationalen Recht unterliegen, dem normalen Steuersatz unterworfen wurden, sind dann die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, inklusive der steuerlichen Neutralität, anwendbar, so dass sie dem Wirtschaftsteilnehmer, der solche Leistungen erbrachte, einen Anspruch auf Rückerstattung der Beträge verleihen, die irrtümlicherweise bezüglich der Leistungen verlangt wurden?
3. Falls die Fragen 1 oder 2 bejaht werden, sind die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität grundsätzlich mit der Folge anwendbar, dass sie verletzt würden, wenn dem fraglichen Wirtschaftsteilnehmer nicht der gesamte Betrag, der irrtümlicherweise für die von

10 — Schlussanträge vom 24. Januar 2002 (C-62/00, Slg. 2000, I-6325, Nr. 44).

ihm erbrachten Leistungen verlangt wurde, zurückgezahlt würde, wenn:

- i) der Wirtschaftsteilnehmer durch die Rückzahlung des gesamten Betrages ungerechtfertigt bereichert wäre,
- ii) das nationale Recht bestimmt, dass zu viel gezahlte Steuer nicht in dem Ausmaß zurückgezahlt werden kann, dass die Rückzahlung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Wirtschaftsteilnehmers führen würde, aber
- iii) das nationale Recht für Ansprüche von „repayment traders“ keine Vorschrift enthält, die der unter ii) genannten ähnlich ist? (Ein „repayment trader“ ist ein Steuerpflichtiger, der in einem bestimmten vorgeschriebenen Abrechnungszeitraum keine Mehrwertsteuer an die zuständigen nationalen Behörden entrichtet, sondern eine Zahlung von ihnen erhält, weil in diesem Zeitraum der Mehrwertsteuerbetrag, den er abziehen darf, den Mehrwertsteuerbetrag übersteigt, den er für die von ihm erbrachten Leistungen schuldet.)

der Unterschied in der Behandlung von Wirtschaftsteilnehmern, die Ansprüche auf Rückzahlung von zu viel gezahlter Mehrwertsteuer geltend machen, und Wirtschaftsteilnehmern, die Ansprüche auf zusätzliche Beträge (entstanden durch eine zu hohe Mehrwertsteuererklärung) durch Vorsteuerabzug geltend machen, einen finanziellen Verlust oder Nachteil bei Ersteren verursacht hat, oder nicht, und wenn ja, welchen?

- 5. Falls in der Situation, die in Frage 3 beschrieben wird, die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität anwendbar sind und andernfalls verletzt würden, wird aufgrund des Gemeinschaftsrechts von einem Gericht verlangt oder ihm erlaubt, den Unterschied in der Behandlung auszugleichen, indem der Klage eines Wirtschaftsteilnehmers auf Rückzahlung der zu viel gezahlten Steuer stattgegeben wird, so dass er ungerechtfertigt bereichert wird, oder wird verlangt oder erlaubt, dass das Gericht auf andere Weise Abhilfe schafft (und wenn ja, wie)?

- 4. Hat es einen Einfluss auf die Antwort auf Frage 3, ob es einen Nachweis gibt, dass

15. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Marks & Spencer, Irland, die Regierungen des Vereinigten Königreichs und Zyperns sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Stellung genommen.

IV — Rechtliche Würdigung

indem sie die Teacakes von Marks & Spencer nicht dem Nullsteuersatz unterworfen hat.

A — Vorbemerkung

- Marks & Spencer konnte die Mehrwertsteuer auf seine Kunden abwälzen.

16. Die Sechste Richtlinie hat die Erhebung der Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten weitgehend angeglichen. Die Regelungen der Richtlinie sind jedoch nicht abschließend. Neben verschiedenen Wahlmöglichkeiten bei der Umsetzung und Definitionsbefugnissen, die die Richtlinie den Mitgliedstaaten einräumt, erlaubt insbesondere ihr Art. 28, bestimmte nationale Ausnahmeregelungen übergangsweise beizubehalten.

18. Klärungsbedürftig ist im Kern die Frage, ob es mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang steht, dass das Mehrwertsteuergesetz von 1994 den Erstattungsanspruch in der vorliegenden Konstellation wegen ungerechtfertigter Bereicherung ausschließt, nicht aber in anderen Fällen eine nachträgliche Korrektur der Besteuerung (bei *repayment traders*). Auf diesen Problemkreis beziehen sich die Fragen 3 bis 5.

17. Dabei stehen drei Feststellungen im Ausgangsverfahren außer Streit:

- Die innerstaatliche Regelung über die Anwendung des Nullsteuersatzes mit dem Recht auf Vorsteuerabzug auf Lebensmittel mit Ausnahme bestimmter Süßwaren steht mit Art. 28 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie in Einklang.

19. Gewissermaßen als Vorfrage dazu ist nach Ansicht des House of Lords zu klären, ob wir uns überhaupt in einem Bereich befinden, in dem Gemeinschaftsrecht zur Anwendung kommt und dem Steuerpflichtigen bestimmte Rechte verleiht. Dieser Problematik sind die Fragen 1 und 2 gewidmet, die ich zusammen erörtern werde.

B — Zur ersten und zweiten Vorlagefrage

- Die Steuerverwaltung hat diese Regelung von 1973 bis 1994 fehlerhaft angewandt,

20. Im Urteil Marks & Spencer I hat der Gerichtshof hervorgehoben, dass die

Mitgliedstaaten nicht nur verpflichtet sind, eine Richtlinie ordnungsgemäß in nationales Recht umzusetzen. Vielmehr könne sich der Einzelne vor Gericht auch darauf berufen, dass die nationalen Umsetzungsbestimmungen so angewandt werden, dass das mit der Richtlinie verfolgte Ziel erreicht wird.¹¹

kein gemeinschaftsrechtlicher Erstattungsanspruch für zu Unrecht erhobene Abgaben gegeben. Auf die Erstattung sei allein nationales Recht anzuwenden, das in diesem Fall nicht am Maßstab des Gemeinschaftsrechts zu messen sei.

21. Anknüpfend an die ständige Rechtsprechung hat der Gerichtshof weiter ausgeführt, dass das Recht auf Erstattung von Abgaben, die in einem Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben wurden, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte darstellt, die dem Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsen.¹²

23. Ich halte die Prämisse jedoch für falsch, dass in den Fällen des Art. 28 Abs. 2 Buchst. a der Anwendungsbereich der Richtlinie nicht eröffnet ist bzw. dass die Richtlinie dem Steuerpflichtigen hier keine Rechte auf die Anwendung des Nullsteuersatzes und auf Steuererstattungen im Fall der fehlerhaften Nichtanwendung einräumt.

22. Die am vorliegenden Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten vertreten nun die These, dass Art. 28 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nationale Ausnahmeregelungen gleichsam aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie ausklammert. Ebenso wie der Court of Appeal ziehen sie aus der vorstehend wiedergegebenen Rechtsprechung folgende Schlussfolgerungen: Da kein *gemeinschaftsrechtlicher* Anspruch auf die Anwendung des Nullsteuersatzes bestehe, sondern ein Anspruch nach dem nicht harmonisierten *nationalen Recht*, sei auch

— Anwendung des Gemeinschaftsrechts bei nicht harmonisierten Ausnahmeregelungen

24. Art. 1 Abs. 1 der Ersten Mehrwertsteuererrichtlinie¹³ verdeutlichte bereits, dass ein

11 — Zitiert in Fn. 9, Randnr. 27.

12 — Urteil Marks & Spencer I, zitiert in Fn. 9, Randnr. 30, das auf die Urteile vom 2. Februar 1988, Barra (309/85, Slg. 1988, 355, Randnr. 17), vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 40), vom 9. Februar 1999, Dilexport (C-343/96, Slg. 1999, I-579, Randnr. 23), und vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 84), verweist.

13 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. Nr. 71, S. 1301). Mit Wirkung zum 1. Januar 2007 hat die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) die Erste Mehrwertsteuererrichtlinie ersetzt. Ihr Art. 1 Abs. 1 lautet anknüpfend an die Vorgängerregelung: „Diese Richtlinie legt das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fest“.

umfassendes Mehrwertsteuersystem eingeführt werden sollte, auch wenn die Mehrwertsteuersätze und -befreiungen damals nicht harmonisiert wurden¹⁴:

„Die Mitgliedstaaten ersetzen ihr derzeitiges Umsatzsteuersystem durch das in Artikel 2 bezeichnete gemeinsame Mehrwertsteuersystem“.

25. Zwar belässt das gemeinsame Mehrwertsteuersystem den Mitgliedstaaten noch immer viele Gestaltungsspielräume und erlaubt Abweichungen und Sonderregelungen. So sind insbesondere der Mehrwertsteuernormalsatz und der oder die ermäßigten Steuersätze bisher nicht vollständig harmonisiert. Vielmehr können die Mitgliedstaaten diese Sätze innerhalb gewisser Bandbreiten selbst festlegen. Wenn die Mitgliedstaaten diese Spielräume und Abweichungen ausfüllen, verlassen sie den Anwendungsbereich der Richtlinie aber nicht.

26. Diese Feststellung gilt auch im Hinblick auf Art. 28 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, der Ausnahmeregelungen zulässt, wonach die auf der vorausgehenden Stufe gezahlte Steuer zurückerstattet wird, und ermäßigte Sätze beibehalten werden können, die niedriger als der in Art. 12 Abs. 3 festgelegte Mindestsatz für die ermäßigten Sätze sind.

27. Diese Bestimmung zielt u. a. auf das *zero-rating*.¹⁵ Wäre es nur darum gegangen, bestimmte besonders niedrige Steuersätze zu erlauben, wäre die Erwähnung des Vorsteuerabzugsrechts wohl nicht erforderlich gewesen. Denn normalerweise berührt es den Anspruch auf Vorsteuerabzug nach der Richtlinie nicht, wenn die Eingangssummen im Zusammenhang mit Ausgangssummen stehen, auf die ein ermäßigter Satz anwendbar ist. Vielmehr sollte nicht nur eine Abweichung von Art. 12 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie gestattet werden, sondern zugleich auch von ihrem Art. 17 Abs. 2, der den Vorsteuerabzug nur für Leistungen zulässt, die für die Zwecke der *besteuerten Umsätze* des Steuerpflichtigen verwendet werden. Da man bei Anwendung des Steuersatzes null allenfalls fiktiv von „besteuerten Umsätzen“ sprechen kann, bedurfte es in Art. 28 Abs. 2 Buchst. a der ausdrücklichen Erwähnung,

14 — Siehe dazu auch den achten Erwägungsgrund, in dem es heißt: „Die Ersetzung der in den meisten Mitgliedstaaten geltenden kumulativen Mehrphasensteuersysteme durch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem muss, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht gleichzeitig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden und dass im grenzüberschreitenden Handelsverkehr die steuerliche Belastung der Waren bekannt ist, damit ein genauer Ausgleich dieser Belastung vorgenommen werden kann; in einer ersten Stufe ist deshalb die Annahme eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch alle Mitgliedstaaten vorzusehen, ohne jedoch eine gleichzeitige Harmonisierung der Steuersätze und -befreiungen vorzuschreiben.“

15 — Vgl. Vorschlag der Kommission vom 29. Juni 1973 für die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73, S. 31. Siehe zu der Wirkung des *zero-rating* meine Schlussanträge vom 4. Mai 2006, *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, Slg. 2006, I-6269, Nrn. 22 und 23).

dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug auch bei einem (auf null) ermäßigten Steuersatz besteht.

28. Auch wenn somit in zweifacher Hinsicht von der Richtlinie abweichende nationale Regeln beibehalten werden können, heißt dies nicht, dass Umsätze, auf die diese Ausnahmeregelungen anwendbar sind, insgesamt aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie herausfallen. Vielmehr gelten alle Vorschriften der Richtlinie sowie die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Mitgliedstaaten bei ihrer Umsetzung und Durchführung zu beachten haben,¹⁶ auch für diese Umsätze, soweit Art. 28 Abs. 2 Buchst. a keine Abweichung erlaubt.

29. Ein vollständiger Ausschluss der Umsätze aus dem Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie, die nach einer Ausnahmeregelung gemäß Art. 28 Abs. 2 Buchst. a besteuert werden, lässt sich mit dem Wortlaut der Bestimmung nicht

vereinbaren. Wie nämlich die Bezugnahme auf die Abweichung von Art. 12 Abs. 3 im Einleitungssatz des Art. 28 Abs. 2 und in Buchst. a zeigt, sollte nur ein Dispens von einzelnen Vorgaben der Richtlinie erteilt werden. Zudem widerspräche es dem Gebot, Ausnahmenvorschriften eng auszulegen,¹⁷ wenn Art. 28 Abs. 2 Buchst. a gleichsam als Bereichsausnahme für bestimmte Umsätze verstanden würde.

30. Wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Talacre Beach erläutert habe, wird diese Feststellung durch den 1992 eingefügten Zusatz in Art. 28 Abs. 2 Buchst. a untermauert, dass die nach dieser Bestimmung zugelassenen Ausnahmeregelungen *mit dem Gemeinschaftsrecht* in Einklang stehen müssen.¹⁸ Letztlich hat dieser Zusatz aber nur klarstellende Bedeutung. Die Bindung an das Gemeinschaftsrecht (einschließlich der übrigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie selbst) besteht auch unabhängig davon. Daher braucht im Hinblick auf die Zeiträume, auf die sich die Erstattungsforderungen beziehen, auch nicht zwischen der Zeit vor und nach Einfügung der zitierten Passage differenziert zu werden.

16 — Vgl. zur Berücksichtigung allgemeiner Rechtsgrundsätze, insbesondere der Grundrechte, bei der Umsetzung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts: Urteile vom 25. November 1986, Klensch u. a. (201/85 und 202/85, Slg. 1986, 3477, Randnrn. 8 bis 10), vom 13. Juli 1989, Wachauf (5/88, Slg. 1989, 2609, Randnr. 19), vom 18. Juni 1991, ERT (C-260/89, Slg. 1991, I-2925, Randnrn. 42 ff.), vom 3. Dezember 1998, Belgacodex (C-381/97, Slg. 1998, I-8153, Randnr. 26), vom 27. April 2006, Kommission/Deutschland (C-441/02, Slg. 2006, I-3449, Randnrn. 107 und 108), und vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Randnr. 29).

17 — Vgl. dazu die Schlussanträge Talacre Beach Caravan Sales (zitiert in Fn. 15, Nr. 17 m.w.N.). Siehe zu Ausnahmeregelungen nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auch Urteil vom 7. Dezember 2006, Eurodental (C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Randnr. 54).

18 — Zitiert in Fn. 15, Nr. 24.

31. Dieses Ergebnis bestätigt auch das Urteil Kommission/Frankreich. Darin erachtete der Gerichtshof die auf Art. 28 Abs. 2 Buchst. a gestützte Beibehaltung eines besonderen ermäßigten Steuersatzes von 2,1 % für erstattungsfähige Arzneimittel bei gleichzeitiger Geltung eines Steuersatzes von 5,5 % für nicht erstattungsfähige Arzneimittel nur dann als zulässig, wenn sie nicht den dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzt.¹⁹ Der Gerichtshof hat sich also nicht dadurch an der Berücksichtigung dieses dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes gehindert gesehen, dass Frankreich eine Ausnahmenvorschrift nach Art. 28 Abs. 2 Buchst. a beibehalten hat.

32. Das Urteil *Idéal tourisme*²⁰, auf das die beteiligten Mitgliedstaaten Bezug nehmen, steht der hier vertretenen Auffassung nicht entgegen.

33. In dieser Rechtssache rügte ein Busunternehmen einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, da seine Leistungen der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Personenbeförderung der Mehrwertsteuer unterworfen würden, während die Personenbeförderung mit Flugzeugen von der Mehrwertsteuer befreit sei. Die Steuerbefreiung des Luftverkehrs nach belgischem Recht beruhte dabei auf Art. 28 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie, der den

Mitgliedstaaten erlaubt, während der Übergangszeit bestimmte Umsätze, die nach der Richtlinie an sich steuerpflichtig wären, weiterhin von der Steuer zu befreien.

34. Der Gerichtshof verwies zunächst darauf, dass die Sechste Richtlinie die Mehrwertsteuervorschriften der Mitgliedstaaten nur teilweise harmonisiert habe.²¹ Weiter führte er aus: „Soweit daher ein Mitgliedstaat solche Vorschriften beibehält, setzt er die Sechste Richtlinie nicht um und verstößt daher weder gegen diese Richtlinie noch gegen die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, die die Mitgliedstaaten nach dem Urteil *Klensch* [²²] bei der Durchführung der Gemeinschaftsregelung zu beachten haben.“²³

35. Unter Berücksichtigung des Kontexts dieser Entscheidung verstehe ich diese Feststellung so, dass der Gerichtshof nicht jegliche Anwendung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben ausschließen wollte, wenn auf bestimmte Umsätze innerstaatliche Ausnahmenvorschriften anzuwenden sind. Vielmehr entfällt die Bindung nur *insoweit*, als die Regelungen von den Vorgaben der Richtlinie abweichen dürfen und daher nicht als Umsetzung der Richtlinie angesehen werden können. Das heißt übertragen auf den vorliegenden Fall: Man kann dem Vereinigten Königreich nicht vorwerfen, Lebensmittel zu

19 — Urteil vom 3. Mai 2001, *Kommission/Frankreich* (C-481/98, Slg. 2001, I-3369, Randnr. 21).

20 — Urteil vom 13. Juli 2000, *Idéal tourisme* (C-36/99, Slg. 2000, I-6049).

21 — Urteil *Idéal tourisme* (zitiert in Fn. 20, Randnr. 37). Siehe auch Urteil *Eurodental* (zitiert in Fn. 17, Randnrn. 50 u. 51).

22 — Urteil *Klensch* u. a. (zitiert in Fn. 16, Randnr. 9).

23 — Urteil *Idéal tourisme* (zitiert in Fn. 20, Randnr. 38). Siehe auch Urteil *Eurodental* (zitiert in Fn. 17, Randnr. 52).

einem Satz zu besteuern, der die Mindestsätze des Art. 12 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie unterschreitet. Denn Art. 28 Abs. 2 Buchst. a autorisiert gerade das *zero-rating*. Ebenso wenig ist zu beanstanden, dass trotz der faktischen Steuerbefreiung der Abzug der Vorsteuer möglich ist.

Art. 28 Abs. 2 Buchst. a anwendet, bleibt er also im Übrigen an die Richtlinie und die bei ihrer Umsetzung und Anwendung zu beachtenden allgemeinen Rechtsgrundsätze gebunden. Zu klären bleibt, ob die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben dem Einzelnen einen Anspruch auf die Anwendung des richtigen Steuersatzes (bzw. auf die Steuerbefreiung) verleihen.

36. Nach dem Urteil *Idéal tourisme* kann sich ein Steuerpflichtiger weiter nicht auf den Gleichbehandlungsgrundsatz berufen, wenn die Ungleichbehandlung aus der Koexistenz harmonisierter und nicht harmonisierter Regelungen resultiert, also gleichsam systembedingt ist. Ein solcher Fall ist vorliegend aber nicht gegeben. Es steht nicht zur Debatte, dass Lebensmittel im Vereinigten Königreich günstiger besteuert werden als Umsätze mit anderen Waren, die den in Art. 12 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie vorgegebenen Mindeststeuersätzen unterliegen. Vielmehr geht es allein um eine in sich konsistente Anwendung der nationalen Ausnahmeregelung.

38. Marks & Spencer will diesen Anspruch aus Art. 12 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie herleiten, der besagt, dass auf die steuerpflichtigen Umsätze der Satz anzuwenden ist, der zu dem Zeitpunkt gilt, zu dem der Steuertatbestand eintritt. Dem kann nicht gefolgt werden. Die Bedeutung dieser Bestimmung erschöpft sich vielmehr nach ihrem klaren Wortlaut darin, den zeitlichen Bezugspunkt für die Anwendung eines bestimmten Steuersatzes festzulegen.

— Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Anwendung innerstaatlicher Ausnahmegesetze

39. Jedoch gebieten die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die ein Mitgliedstaat bei der Umsetzung des Gemeinschaftsrechts bzw. bei der Durchführung nationaler Umsetzungsvorschriften beachten muss,²⁴ dass ein im nationalen Recht für bestimmte Umsätze vorgesehener Steuersatz auch tatsächlich auf die entsprechenden Umsätze angewandt wird.

37. Auch wenn ein Mitgliedstaat eine innerstaatliche Ausnahmegesetzgebung im Sinne des

²⁴ — Siehe dazu die in Fn. 16 zitierte Rechtsprechung.

40. Dies folgt in erster Linie aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den im Gemeinschaftsrecht anerkannten Rechtsgrundsätzen gehört²⁵. Die Steuerverwaltung ist danach an Recht und Gesetz gebunden und darf keine mit den Rechtsvorschriften nicht vereinbare Besteuerung vornehmen. Ferner widerspräche es auch dem Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn der Steuerpflichtige sich nicht darauf verlassen kann, dass ein Umsatz so besteuert wird, wie es gesetzlich vorgesehen ist.

41. Ob eine fehlerhafte Anwendung der innerstaatlichen Mehrwertsteuerregelungen darüber hinaus eine Verletzung des Gleichbehandlungs- und des Neutralitätsgrundsatzes darstellt, hängt vom Einzelfall ab. Der Gleichbehandlungsgrundsatz, der im Bereich der Mehrwertsteuer eine besondere Ausprägung in dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität gefunden hat,²⁶ verlangt, dass gleichartige Umsätze auch demselben Steuersatz unterworfen werden.²⁷ Wenn die Steuerverwaltung die Lieferung der Teacakes von Marks & Spencer mit dem Normal-satz besteuert, auf vergleichbare Produkte

anderer Lieferer aber den gesetzlich vorgesehenen Nullsteuersatz zur Anwendung bringt, wären diese Grundsätze berührt.

42. Der gemeinschaftsrechtlichen Begründung dieses Anspruchs steht nicht entgegen, dass eine innerstaatliche Ausnahmeregelung den konkret geltenden Steuersatz festlegt und nicht die Sechste Richtlinie selbst. Zwar müssen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, damit der Einzelne sich auf sie berufen kann.²⁸ Jedoch kann die Berufung auf die Sechste Richtlinie und die bei ihrer Durchführung zu beachtenden Rechtsgrundsätze nicht deswegen scheitern, weil die Richtlinie den Mitgliedstaaten ein Ermessen bei der Festlegung des Steuersatzes einräumt.²⁹ Anderenfalls wäre die Wirkung der Richtlinie erheblich eingeschränkt. Denn die Richtlinie überlässt den Mitgliedstaaten die Festlegung des Steuersatzes nicht nur im Fall von Ausnahmeregelungen nach Art. 28 Abs. 2, sondern harmonisiert die Steuersätze auch sonst nicht vollständig. Vielmehr kann der Einzelne gestützt auf die Richtlinie in Verbindung mit den in den Nrn. 40 und 41 aufgeführten allgemeinen Rechtsgrundsätzen geltend machen, dass der Mitgliedstaat einen

25 — Vgl. Urteil vom 22. Juni 2006, *Belgien und Forum* 187 (C-182/03 und C-217/03, Slg. 2006, I-5479, Randnr. 69).

26 — Siehe zum Zusammenhang von Gleichbehandlungs- und Neutralitätsgrundsatz Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen* (C-443/04 und C-444/04, Slg. 2006, I-3617, Randnr. 35).

27 — Urteil Kommission/Frankreich (zitiert in Fn. 19, Randnr. 22); vgl. allgemein zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität Urteile vom 7. September 1999, *Gregg* (C-216/97, Slg. 1999, I-4947, Randnr. 19 und 20), vom 17. Februar 2005, *Linneweber und Akritidis* (C-453/02 und C-462/02, Slg. 2005, I-1131, Randnr. 24), vom 26. Mai 2005, *Kingscrest Associates und Montecello* (C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 54), und vom 28. Juni 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust u. a.* (C-363/05, Slg. 2007, I-5517, Randnr. 46).

28 — Urteil vom 19. Januar 1982, *Becker* (8/81, Slg. 1982, 53, Randnr. 25), vom 10. September 2002, *Kügler* (C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 51), *Linneweber und Akritidis*, (zitiert in Fn. 27, Randnr. 33) und *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust u. a.* (zitiert in Fn. 27, Randnr. 58).

29 — Vgl. in diesem Sinne für Ermessensspielräume der Mitgliedstaaten bei der Definition steuerbefreiter Einrichtungen: Urteil vom 6. November 2003, *Dornier* (C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Randnr. 81). Siehe ferner Urteil *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust u. a.* (zitiert in Fn. 27, Randnrn. 60 und 61).

Umsatz tatsächlich dem Steuersatz unterwirft, den er in Ausübung seines Ermessens für Umsätze dieser Art gesetzlich festgelegt hat.

deshalb an die allgemeinen Rechtsgrundsätze gebunden, die bei der Umsetzung und Durchführung des Gemeinschaftsrechts zu beachten sind.

43. Hat ein Mitgliedstaat es irrtümlich unterlassen, eine innerstaatliche Ausnahmenvorschrift auf bestimmte Umsätze anzuwenden, so verstößt die daraus resultierende Erhebung der Steuer folglich nicht nur gegen das nationale Steuerrecht, sondern auch gegen Gemeinschaftsrecht.

45. Auf die ersten beiden Vorlagefragen ist daher wie folgt zu antworten:

— Folgen der fehlerhaften Anwendung einer innerstaatlichen Ausnahmenvorschrift

44. Der betreffende Mitgliedstaat ist in diesem Fall grundsätzlich kraft Gemeinschaftsrechts verpflichtet, die Abgaben zu erstatten. Wie nämlich bereits ausgeführt, stellt das Recht auf Erstattung von Abgaben, die in einem Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben wurden, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die dem Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsen.³⁰ Die Steuererstattung beseitigt die Folgen des Rechtsverstoßes nachträglich und führt im Ergebnis zu einer gemeinschaftsrechtskonformen Besteuerung. Auch bei der Ausgestaltung des Erstattungsanspruchs ist der Mitgliedstaat

Wenn ein Mitgliedstaat nach Art. 28 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (vor und nach ihrer Änderung durch die Richtlinie 92/77 im innerstaatlichen Recht eine Steuerbefreiung mit Erstattung der Vorsteuer bezüglich bestimmter Leistungen beibehalten hat, dann hat ein Wirtschaftsteilnehmer aufgrund der Richtlinie in Verbindung mit den bei ihrer Durchführung anzuwendenden allgemeinen Rechtsgrundsätzen, insbesondere den Grundsätzen der Gleichbehandlung, der Neutralität, der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Rechtssicherheit, einen Anspruch auf die korrekte Anwendung dieser Bestimmung.

Hat die Steuerverwaltung das nationale Recht in einem solchen Fall irrtümlicherweise so ausgelegt, dass bestimmte Leistungen, die der Befreiung mit Erstattung der Vorsteuer nach seinem innerstaatlichen Recht unterliegen, dem normalen Steuersatz unterworfen wurden, dann verleiht

30 — Vgl. die in Fn. 12 zitierte ständige Rechtsprechung.

das Gemeinschaftsrecht dem Wirtschaftsteilnehmer grundsätzlich einen Anspruch auf Erstattung der zu Unrecht erhobenen Mehrwertsteuer. Bei der Ausgestaltung dieses Anspruchs sind die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts einschließlich der Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität zu beachten.

als bei ähnlichen Klagen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und sie dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Gemeinschaftsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen.³¹

C — Zur dritten bis fünften Vorlagefrage

46. Mit der dritten bis fünften Vorlagefrage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, unter welchen Bedingungen der Mitgliedstaat dem Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer den Einwand der ungerechtfertigten Bereicherung entgegenhalten kann.

48. Dabei hat der Gerichtshof grundsätzlich anerkannt, dass das nationale Recht eine Erstattung in dem Umfang ausschließen kann, wie sie zur ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde, weil er die Abgabenlast nachweislich auf einen anderen abgewälzt hat.³²

47. In Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung von Abgaben ist es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden kann; diese Voraussetzungen müssen dem Äquivalenzprinzip und dem Effektivitätsprinzip entsprechen, d. h., sie dürfen nicht ungünstiger sein

49. Da es sich bei derartigen Regelungen um Ausnahmen von dem Grundsatz der Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben handelt, hat der Gerichtshof strenge Anforderungen an den Nachweis der Bereicherung gestellt.³³ So könne bei indirekten Abgaben nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass sie tatsächlich auf

31 — Urteile vom 9. November 1983, San Giorgio (199/82, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12), Marks und Spencer I (zitiert in Fn. 9, Randnr. 39), vom 2. Oktober 2003, Weber's Wine World u. a. (C-147/01, Slg. 2003, I-11365, Randnr. 103), und vom 15. März 2007, Reemtsma (C-35/05, Slg. 2007, I-2425, Randnr. 37).

32 — Vgl. dazu Urteile vom 27. Februar 1980, Just (68/79, Slg. 1980, 501, Randnr. 26), San Giorgio (zitiert in Fn. 31, Randnr. 13), vom 14. Januar 1997, Comateb u. a. (C-192/95 bis C-218/95, Slg. 1997, I-165, Randnr. 23), vom 21. September 2000, Michailidis (C-441/98 und C-442/98, Slg. 2000, I-7145, Randnr. 31), und Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 31, Randnr. 94).

33 — Zusammenfassend: Urteil Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 31, Randnrn. 94 ff.).

den Verbraucher abgewälzt wurden.³⁴ Ob die Abwälzung die wirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung beim Abgabepflichtigen tatsächlich aufhebe und die Abgabenerstattung folglich zu einer Bereicherung führe, hänge zudem von zahlreichen Faktoren ab, die durch wirtschaftliche Untersuchungen aufgeklärt werden müssten.³⁵

50. Nach der Darstellung der Regierung des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung haben die mit dem Ausgangsverfahren befassten Gerichte umfassend Beweis zu dieser Frage erhoben. Somit kann es für die Zwecke des Vorabentscheidungsverfahrens als feststehend gelten, dass die vollständige Erstattung der Mehrwertsteuer zu einer ungerechtfertigten Bereicherung von Marks & Spencer führen würde.

51. Folglich steht der Grundsatz der Effektivität der Versagung der Steuererstattung nicht entgegen. Es bestehen auch keine Anhaltspunkte für eine Verletzung des Grundsatzes der Äquivalenz (Gleichwertigkeit). Dies gilt jedenfalls dann, wenn man diesen Grundsatz in seiner bisherigen Definition versteht, nämlich dahin gehend, dass er die ungünstigere Behandlung gemeinschafts-

rechtlich begründeter Steuererstattungsansprüche gegenüber entsprechenden rein nationalen Ansprüchen verbietet.³⁶

52. Allerdings sah das innerstaatliche Recht den Einwand der Bereicherung in dem maßgeblichen Zeitraum nur vor, wenn der Steuerpflichtige, der die Erstattung geltend macht, in einem Veranlagungszeitraum Mehrwertsteuer abgeführt hat, also nicht über ausreichend hohe Vorsteuerabzugsansprüche verfügte, um die abzuführende Steuer damit vollständig zu verrechnen. Im Fall sogenannter *repayment trader* konnte der Anspruch auf eine (höhere) Steuererstattung infolge einer Korrektur der steuerlichen Einordnung der Ausgangsumsätze nicht durch die Bereicherungseinrede eingeschränkt werden.

53. Diese unterschiedliche Ausgestaltung der Erstattungstatbestände verstößt nach Ansicht von Marks & Spencer gegen die Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität.

54. Im Urteil Marks & Spencer I hat der Gerichtshof bereits anerkannt, dass die

34 — Urteile vom 25. Februar 1988, Bianco und Girard (331/85, 376/85 und 378/85, Slg. 1988, 1099, Randnr. 17), Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 31, Randnr. 96) und Comateb u. a. (zitiert in Fn. 32, Randnr. 25).

35 — Vgl. Urteile Bianco und Girard (zitiert in Fn. 34, Randnr. 20), Comateb u. a. (zitiert in Fn. 32, Randnrn. 29 ff.), Michailidis (zitiert in Fn. 32, Randnrn. 34 und 35) und Weber's Wine World u. a. (zitiert in Fn. 31, Randnrn. 97 ff.).

36 — Allerdings könnte man sich fragen, ob dieser Grundsatz nicht bereits die Gleichbehandlung aller im Gemeinschaftsrecht fußenden Erstattungsansprüche gebietet. Diese Überlegung kann hier jedoch dahinstehen, da die Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität ohnehin zu beachten sind (siehe dazu im Folgenden Nrn. 56 ff.).

Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der Erstattungsregelungen im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts über die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität hinaus auch die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten müssen, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind.³⁷ Dies schließt insbesondere die Bindung an den Grundsatz der Gleichbehandlung und — im Bereich der Mehrwertsteuer — den Grundsatz der steuerlichen Neutralität ein, auf den ich zuerst eingehen möchte.

Steuererstattungen als *repayment trader* erhalten. Diese Erstattungen bezogen sich auf eine Korrektur der steuerlichen Behandlung von anderen Produkten als Teacakes (Mineralwasser und Fruchtsaft). Tesco wurde nicht entgegengehalten, dass die Zahlung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führe, weil die Steuer auf die Kunden abgewälzt worden sei.

55. Vorab möchte ich aber noch Folgendes zum Sachverhalt festhalten:

— Grundsatz der steuerlichen Neutralität

— Weder dem Vorlagebeschluss noch den Stellungnahmen der Beteiligten vor dem Gerichtshof lässt sich entnehmen, dass ein anderer Wirtschaftsteilnehmer als Marks & Spencer Mehrwertsteuererstattungen beantragt oder erhalten hat, weil er Teacakes verkauft hat, die ursprünglich zu Unrecht als Süßwaren eingeordnet worden sind.

56. Der Gerichtshof hatte dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zunächst entnommen, dass gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden müssen.³⁸ Die Neutralität in diesem Sinne wird durch das Recht auf Vorsteuerabzug gewährleistet. Der Vorsteuerabzug bewirkt, dass alle Zwischenstufen vollständig von der Mehrwertsteuer entlastet werden und der Verbraucher schließlich mit einer Steuer belastet wird, die genau proportional zum Wert der Leistung ist.

— Das Einzelhandelsunternehmen Tesco hat nach Angaben von Marks & Spencer, die die Regierung des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung allerdings nicht bestätigen konnte,

57. Später hat der Gerichtshof aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität

37 — Urteil Marks und Spencer I (zitiert in Fn. 9, Randnr. 44). In jenem Verfahren war der Grundsatz des Vertrauensschutzes zu beachten.

38 — Vgl. Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Slg. 1996, I-5339, Randnr. 20), und vom 26. Mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Slg. 2005, I-4357, Randnr. 34).

ganz allgemein abgeleitet, dass gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren hinsichtlich der Mehrwertsteuer gleichzubehandeln sind.³⁹ Diese Facette des Neutralitätsgrundsatzes hat in der bisherigen Rechtsprechung insbesondere bei Bestimmung der steuerpflichtigen Umsätze und der Auslegung der Befreiungstatbestände des Art. 13 der Sechsten Richtlinie eine Rolle gespielt.

58. In weiteren Entscheidungen hat der Gerichtshof auch formuliert, der Grundsatz der steuerlichen Neutralität lasse es nicht zu, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.⁴⁰ Obwohl die Gleichbehandlung verschiedener Wirtschaftsteilnehmer hier stärker in den Vordergrund zu rücken scheint, verstehe ich diese Feststellung dennoch so, dass eine unterschiedliche Behandlung verschiedener Wirtschaftsteilnehmer gerade in Bezug auf ihre gleichartigen Umsätze unzulässig ist.

59. Schließlich hat der Gerichtshof ausgeführt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität den Grundsatz der Beseitigung

von Wettbewerbsverzerrungen einschließt, die sich aus einer unterschiedlichen Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer ergeben. Die Verzerrung sei nachgewiesen, wenn feststeht, dass Dienstleistungen miteinander in Wettbewerb stehen und hinsichtlich der Mehrwertsteuer ungleich behandelt werden.⁴¹

60. Aus dieser Definition des Grundsatzes der Neutralität ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass es unzulässig ist, Lieferungen von (vergleichbaren) Teacakes steuerlich unterschiedlich zu behandeln. Auch die Bestimmungen über die Steuererstattung dürfen nicht nachträglich zu einer unterschiedlichen Behandlung der Lieferungen vergleichbarer Produkte führen.

61. Dagegen erfasst der Neutralitätsgrundsatz nicht die allgemeine Ungleichbehandlung verschiedener Wirtschaftsteilnehmer, die in keinem Zusammenhang mit der Besteuerung gleichartiger Umsätze steht, sondern an sonstige Eigenschaften anknüpft. Folglich ist der Umstand, dass Tesco möglicherweise in Bezug auf andere Waren Steuererstattungen erhalten hat, obwohl die Steuern abgewälzt worden sind, für die Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes ohne Belang.

62. Der Nachweis der Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes ist geführt, wenn auf

39 — Urteile Kommission/Frankreich (zitiert in Fn. 19, Randnr. 22), Gregg (zitiert in Fn. 27, Randnrn. 19 und 20), Linneweber und Akritidis (zitiert in Fn. 27, Randnr. 24), Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fn. 27, Randnr. 54) und JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust u. a. (zitiert in Fn. 27, Randnr. 46).

40 — Urteile vom 16. September 2004, Cimber Air (C-382/02, Slg. 2004, I-8379, Randnrn. 23 und 24), sowie vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans (C-280/04, Slg. 2005, I-10683, Randnr. 39), und vom 4. Mai 2006, Abbey National (C-169/04, Slg. 2006, I-4027, Randnr. 56).

41 — Urteil JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust u. a. (zitiert in Fn. 27, Randnr. 47) m.w.N.

die Lieferung von Teacakes durch andere Wirtschaftsteilnehmer von vornherein das *zero-rating* angewandt wurde, während entsprechende Lieferungen von Marks & Spencer dem Normalsteuersatz unterlagen. Ferner ist die Verletzung nachgewiesen, wenn andere Wirtschaftsteilnehmer im Gegensatz zu Marks & Spencer nachträglich infolge der Neubeurteilung entsprechender Lieferungen eine Mehrwertsteuererstattung erhalten haben, ohne dass die Einrede der Bereicherung berücksichtigt wurde. Ein weiter gehender wirtschaftlicher Nachteil braucht nicht gegeben zu sein. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung gleichartiger Umsätze indiziert nämlich die Wettbewerbsverzerrung.

63. Da allein die Finanzverwaltung über die nötigen Informationen verfügt, die für den abschließenden Nachweis einer Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes durch eine bestimmte Verwaltungspraxis erforderlich sind, kann man dem betroffenen Steuerpflichtigen nur eine beschränkte Darlegungslast auferlegen. Im Allgemeinen dürfte es ausreichen, wenn der Betroffene andere Wirtschaftsteilnehmer benennt, die vergleichbare Produkte liefern und die möglicherweise in den Genuss einer günstigeren steuerlichen Behandlung gekommen sind. Dann ist es an der Verwaltung, Auskunft über deren tatsächliche Besteuerung zu geben.

— Gleichbehandlungsgrundsatz

64. Neben dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität müssen die Mitgliedstaaten bei

der Durchführung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie auch den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz beachten, der verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleichbehandelt werden, es sei denn, dass eine derartige Behandlung objektiv gerechtfertigt ist.⁴²

65. Die Regierung des Vereinigten Königreichs bestreitet nicht, dass bezüglich der Bereicherungseinrede bis zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes im Jahr 2005 unterschiedliche Regelungen für *repayment trader* und *payment trader* bestanden. Sie vertritt jedoch die Auffassung, dass die Erstattungsansprüche in den jeweiligen Situationen nicht vergleichbar seien.

66. Wie die Kommission und Marks & Spencer vermag ich jedoch keinen Unterschied zu erkennen, der für die Anwendung bzw. Nichtanwendung der Bereicherungseinrede ausschlaggebend wäre.

67. In beiden Fällen schließt der Preis für die gelieferte Ware zunächst die Mehrwertsteuer

42 — Vgl. u. a. Urteile vom 18. Mai 1994, Codorniu/Rat (C-309/89, Slg. 1994, I-1853, Randnr. 26), vom 17. Juli 1997, National Farmers' Union u. a. (C-354/95, Slg. 1997, I-4559, Randnr. 61), und vom 6. Oktober 2005, MyTravel (C-291/03, Slg. 2005, I-8477, Randnr. 44).

ein. Der Käufer zahlt den Gesamtbetrag an den Steuerpflichtigen. Sowohl ein *repayment trader* als auch ein *payment trader* verrechnet die an den Fiskus abzuführende Steuer mit seinem Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer. Im Fall des *repayment trader* ergibt sich dabei ein Saldo zugunsten des Steuerpflichtigen; er hat einen Erstattungsanspruch gegen den Fiskus. Im anderen Fall entsteht ein Saldo zugunsten des Fiskus, den der Steuerpflichtige ausgleichen muss.

68. Erweist sich nachträglich, dass für bestimmte Umsätze nicht der Normalsteuersatz, sondern der Nullsteuersatz (zero-rating) gilt, so verringert sich einer der Verrechnungsposten. Dies führt bei einem *repayment trader* zu einer Erhöhung des Saldos zu seinen Gunsten, in der Situation eines *payment trader* zu einer Verringerung des Saldos zugunsten des Fiskus. In beiden Fällen bedarf es zur Korrektur einer Rückzahlung des Fiskus an den Steuerpflichtigen, die jeweils zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen kann, wenn die Steuer für den betreffenden Ausgangsumsatz vollständig auf den Kunden abgewälzt wurde und auch keine sonstigen wirtschaftlichen Nachteile eine Bereicherung ausschließen.

69. Da die Situationen von *repayment* und *payment trader* im Hinblick auf die Bereicherung somit identisch sind, gebietet der Grundsatz der Gleichbehandlung auch den Einwand der Bereicherung in gleicher Weise bei den jeweiligen Erstattungsforderungen zur Anwendung zu bringen. Dies war aber

nach dem Recht des Vereinigten Königreichs bis zur Änderung der Rechtslage im Jahr 2005 nicht der Fall.

70. Schon das Tätigwerden des Gesetzgebers legt nahe, dass offenbar zuvor eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Situationen vorlag. Wären die Situationen tatsächlich nicht vergleichbar, dann hätte der Gesetzgeber die Bereicherungseinrede nach Section 80 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes 2005 nicht auf den Fall des *repayment trader* erstrecken dürfen.

71. Dabei ist die bis dahin gegebene Ungleichbehandlung umso weniger nachvollziehbar, als es von allerlei Zufällen und jederzeit veränderlichen Faktoren wie der Zusammensetzung der Produktpalette, der Vornahme von Investitionen usw. abhängt, ob sich ein Steuerpflichtiger in einem Veranlagungszeitraum in der einen oder anderen Situation befindet.

— Abhilfe bei Verstößen gegen die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Gleichbehandlung

72. Zunächst ist daran zu erinnern, dass die nationalen Gerichte, die im Rahmen

ihrer Zuständigkeit das Gemeinschaftsrecht anzuwenden haben, die volle Wirkung dieses Rechts gewährleisten und die Rechte schützen müssen, die das Gemeinschaftsrecht dem Einzelnen verleiht.⁴³ Dabei verlangt der Vorrang des Gemeinschaftsrechts, dass jede nationale Rechtsvorschrift, die einer Gemeinschaftsvorschrift entgegensteht, unangewendet bleibt, unabhängig davon, ob sie älter oder jünger ist als diese.⁴⁴

Wiederherstellung der Gleichbehandlung erlassen worden sind, der Gleichheitssatz nur dadurch gewahrt werden, dass die Vergünstigungen, die die Mitglieder der begünstigten Gruppe erhalten, auf die Mitglieder der benachteiligten Gruppe erstreckt werden. In einem derartigen Fall ist das nationale Gericht gehalten, eine diskriminierende nationale Bestimmung außer Anwendung zu lassen, ohne dass es ihre 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 anderen Gruppe gilt.⁴⁶

73. Zwar hat ein Mitgliedstaat die Wahl, wie er einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung für die Zukunft beseitigen will. Grundsätzlich kann er die Belastung für die eine Gruppe aufheben oder diese in gleicher Weise auf die andere Gruppe ausdehnen. Für die Vergangenheit dürfte die nachträgliche Ausweitung der Belastung dagegen im Allgemeinen dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zuwiderlaufen.⁴⁵

75. Daraus folgt, dass die Einrede der Bereicherung Marks & Spencer nicht entgegengehalten werden kann, solange diese gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstößt.

74. Wie der Gerichtshof außerdem in Fällen gemeinschaftsrechtswidriger Diskriminierungen wiederholt entschieden hat, kann, solange keine Maßnahmen zur

76. Zwar kann niemand Gleichheit im Unrecht verlangen.⁴⁷ So hat der Gerichtshof beispielsweise im Kontext der Vorschriften über staatliche Beihilfen entschieden, dass die Schuldner einer Abgabe sich nicht darauf berufen können, dass die Befreiung anderer

43 — Vgl. insbesondere die Urteile vom 9. März 1978, Simmenthal (106/77, Slg. 1978, 629, Randnr. 16), vom 19. Juni 1990, Factortame (C-213/89, Slg. 1990, I-2433, Randnr. 19), vom 20. September 2001, Courage und Crehan (C-453/99, Slg. 2001, I-6297, Randnr. 25), und Urteil vom 13. Juli 2006, Manfredi u. a. (C-295/04 bis C-298/04, Slg. 2006, I-6619, Randnr. 89).

44 — Vgl. u. a. Urteile vom 9. September 2003, CIF (C-198/01, Slg. 2003, I-8055, Randnr. 48), und Manfredi u. a. (zitiert in Fn. 43, Randnr. 39).

45 — Vgl. Urteile vom 8. Juni 2000, Schlossstraße (C-396/98, Slg. 2000, I-4279, Randnrn. 44 und 47), und Marks & Spencer I (zitiert in Fn. 9, Randnrn. 45 und 46).

46 — Urteil vom 21. Juni 2007, Jonkman (C-231/06 bis C-233/06 Slg. 2007, I-5149, Randnr. 39) unter Verweis auf die Urteile vom 28. September 1994, Avdel Systems (C-408/92, Slg. 1994, I-4435, Randnrn. 16 und 17), vom 12. Dezember 2002, Rodríguez Caballero (C-442/00, Slg. 2002, I-11915, Randnrn. 42 und 43), und vom 7. September 2006, Cordero Alonso (C-81/05, Slg. 2006, I-7569, Randnrn. 45 und 46).

47 — Vgl. Urteile vom 9. Oktober 1984, Witte/Parlament (188/83, Slg. 1984, 3465, Randnr 15), und vom 4. Juli 1985, Williams/Rechnungshof (134/84, Slg. 1985, 2225, Randnr. 14).

Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen; die Ausweitung des Kreises der potenziellen Begünstigten auf andere Unternehmen würde die Wirkungen einer rechtswidrig gewährten Beihilfe nämlich nicht beseitigen, sondern würde diese noch verstärken.⁴⁸

77. Nach der ständigen Rechtsprechung besteht jedoch keine Pflicht der Mitgliedstaaten, die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben auszuschließen, soweit sie zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde. Vielmehr soll die Erstattung nach der Rechtsprechung die Regel sein, von der zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Bereicherung abgewichen werden *kann*.⁴⁹ Folglich ist es nicht rechtswidrig, wenn eine nationale Regelung eine Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben ohne Einschränkungen durch eine Bereicherungseinrede erlaubt, wie es im Vereinigten Königreich bis zum Jahr 2005 bezüglich der *repayment trader* offenbar der Fall war. Eine Beseitigung der Ungleichbehandlung durch die Aussetzung der Bereicherungseinrede gegenüber *payment trader* stellt somit keine „Gleichheit im Unrecht“ her.

78. Insbesondere in der mündlichen Verhandlung hat Marks & Spencer hervorgehoben, dass die Verweigerung der Erstattung an sie ihrerseits zu einer ungerechtfertigten Bereicherung und zwar des Fiskus führen würde. Denn eigentlich stünde die Erstattung den Kunden von Marks & Spencer zu, die die nicht geschuldete Mehrwertsteuer letztlich aufgebracht hätten. Dem hat das Vereinigte Königreich entgegen gehalten, dass der Staat die zu Unrecht erhobenen Steuermittel immerhin zu gemeinnützigen Zwecken einsetze, so dass sie im Ergebnis auch den Kunden von Marks & Spencer zugutekämen.

79. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass ein Mitgliedstaat sich grundsätzlich nicht auf seinen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht berufen kann, um daraus Vorteile zu ziehen.⁵⁰ Im Übrigen würde es zu weit führen, wenn der Gerichtshof beurteilen sollte, wer sinnvoller und mit einem größeren Nutzen für die Kunden von Marks & Spencer mit den zu Unrecht vereinnahmten Mitteln umgehen würde, der Staat oder das besagte Unternehmen.

48 — Urteile vom 15. Juni 2006, *Air liquide Industries Belgium* (C-393/04 und C-41/05, Slg. 2006, I-5293, Randnrn. 43 und 45), und vom 5. Oktober 2006, *Transalpine Ölleitung* (C-368/04, Slg. 2006, I-9957, Randnrn. 49 und 50).

49 — Siehe oben, Nrn. 48 und 49 und die dort zitierte Rechtsprechung.

50 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5. April 1979, *Ratti* (148/78, Slg. 1979, 1629, Randnr. 22), *Becker* (zitiert in Fn. 28, Randnr. 24), vom 26. Februar 1986, *Marshall* (152/84, Slg. 1986, 723, Randnr. 49), und vom 14. Juli 1994, *Faccini Dori* (C-91/92, Slg. 1994, I-3325, Randnrn. 22 und 23).

V — Ergebnis

80. Im Ergebnis schlage ich folgende Antworten auf die Vorlagefragen vor:

1. Wenn ein Mitgliedstaat nach Art 28 Abs. 2 Buchst. a 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 (vor und nach ihrer Änderung durch die Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992) im innerstaatlichen Recht eine Steuerbefreiung mit Erstattung der Vorsteuer bezüglich bestimmter Leistungen beibehalten hat, dann hat ein Wirtschaftsteilnehmer aufgrund der Richtlinie in Verbindung mit den bei ihrer Durchführung anzuwendenden allgemeinen Rechtsgrundsätzen, insbesondere den Grundsätzen der Gleichbehandlung, der Neutralität und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Rechtssicherheit, einen Anspruch auf die korrekte Anwendung dieser Bestimmung.

Hat die Steuerverwaltung das nationale Recht in einem solchen Fall irrtümlicherweise so ausgelegt, dass bestimmte Leistungen, die der Befreiung mit Erstattung der Vorsteuer nach seinem innerstaatlichen Recht unterliegen, dem normalen Steuersatz unterworfen wurden, dann verleiht das Gemeinschaftsrecht dem Wirtschaftsteilnehmer grundsätzlich einen Anspruch auf Erstattung der zu Unrecht erhobenen Mehrwertsteuer. Bei der Ausgestaltung dieses Anspruchs sind die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts einschließlich der Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität zu beachten.

2. Die Richtlinie steht einer innerstaatlichen Regelung grundsätzlich nicht entgegen, die die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobener Mehrwertsteuer in dem Umfang ausschließt, wie sie zur ungerechtfertigten Bereicherung des Steuerpflichtigen führen würde.

Es widerspricht jedoch dem bei der Durchführung der Richtlinie anzuwendenden Gleichbehandlungsgrundsatz, wenn der Bereicherungseinwand nur auf Steuerpflichtige anwendbar ist, die in einem Veranlagungszeitraum Mehrwertsteuer abgeführt haben, nicht aber auf Steuerpflichtige, deren Vorsteuerabzugsanspruch die abzuführende Mehrwertsteuer für ihre Ausgangsumsätze überstieg (*repayment trader*).

Die nationalen Gerichte, die im Rahmen ihrer Zuständigkeit das Gemeinschaftsrecht anzuwenden haben, müssen die volle Wirkung dieses Rechts gewährleisten und die Rechte schützen, die das Gemeinschaftsrecht dem Einzelnen verleiht, indem sie eine gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßende innerstaatliche Regelung unangewendet lassen.