



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

2. Juli 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Berichtigung von Rechnungen – Fälschlich in Rechnung gestellte Steuer – Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Steuer – Umkehrung der Steuerschuldnerschaft der Mehrwertsteuer (Reverse-Charge-Verfahren) – Umsätze eines Besteuerungszeitraums, der bereits Gegenstand einer Steuerprüfung war – Steuerneutralität – Effektivitätsgrundsatz – Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache C-835/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curtea de Apel Timișoara (Berufungsgericht Timișoara, Rumänien) mit Entscheidung vom 21. November 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Dezember 2018, in dem Verfahren

SC Terracult SRL

gegen

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan sowie der Richter I. Jarukaitis, E. Juhász (Berichterstatte), M. Ilešič und C. Lycourgos,

Generalanwalt: M. Bobek,

Kanzler: R. Schiano, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 5. Februar 2020,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der SC Terracult SRL, vertreten durch I. Kocsis-Josan, avocată,

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

– der rumänischen Regierung, ursprünglich vertreten durch E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim und C.-R. Canțar, dann durch E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman und O.-C. Ichim als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und N. Gossement als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. März 2020

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 (ABl. 2013, L 201, S. 4) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SC Terracult SRL, einer Handelsgesellschaft rumänischen Rechts (im Folgenden: Terracult), auf der einen Seite und der Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Temeschwar – Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Arad – Steuerprüfungsdienst für juristische Personen 5, Rumänien) sowie der ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Temeschwar – Rechtsbehelfsstelle, Rumänien) auf der anderen Seite über einen Antrag auf Aufhebung eines Steuerbescheids, mit dem dieser Gesellschaft das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer versagt und sie zur Zahlung zusätzlicher Mehrwertsteuer verpflichtet wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

- 4 Art. 199a dieser Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 2013/43, die am 15. August 2013 in Kraft trat, sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten können bis zum 31. Dezember 2018 für einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren vorsehen, dass die Mehrwertsteuer von dem steuerpflichtigen Empfänger folgender Leistungen geschuldet wird:

...

- i) Lieferungen von Getreide und Handelsgewächsen einschließlich Ölsaaten und Zuckerrüben, die auf der betreffenden Stufe normalerweise nicht für den Endverbrauch bestimmt sind,

...

(1a) Die Mitgliedstaaten können die Bedingungen für die Anwendung des in Absatz 1 vorgesehenen Verfahrens festlegen.

(1b) Bei der Anwendung des in Absatz 1 vorgesehenen Verfahrens auf die Lieferung der Gegenstände und die Erbringung der Dienstleistungen, die in den Buchstaben c bis j jenes Absatzes aufgeführt sind, werden für alle Steuerpflichtigen, welche die Gegenstände liefern oder die Dienstleistungen erbringen, auf die das in Absatz 1 vorgesehene Verfahren angewendet wird, angemessene und wirksame Mitteilungspflichten eingeführt.“

- 5 Rumänien wandte gemäß dem Durchführungsbeschluss des Rates vom 20. Juni 2011 zur Ermächtigung Rumäniens, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. 2011, L 163, S. 26), der bis zum 31. Mai 2013 anwendbar war, sowie gemäß Art. 199a Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2013/43 auf einige Getreidesorten einschließlich Raps das Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft an.

Rumänisches Recht

- 6 Art. 7 Abs. 2 der Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (Regierungsverordnung Nr. 92 über die Steuerverfahrensordnung) vom 24. Dezember 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 941 vom 29. Dezember 2003) bestimmt:

„Die Steuerbehörde ist berechtigt, den Sachverhalt von Amts wegen zu prüfen und alle Informationen und Unterlagen einzuholen und zu verwenden, die für die korrekte Ermittlung der steuerlichen Situation des Steuerpflichtigen erforderlich sind. Bei ihrer Analyse ermittelt und berücksichtigt sie alle Umstände des Einzelfalls.“

- 7 Art. 205 („Möglichkeit der Einlegung eines Einspruchs“) der Steuerverfahrensordnung sieht in Abs. 1 vor:

„Nach dem Gesetz kann gegen alle Steuerforderungen und sonstigen Steuerverwaltungsakte Einspruch eingelegt werden. Als verwaltungsinterner Rechtsbehelf bewirkt ein solcher Einspruch nicht, dass ein durch einen Steuerverwaltungsakt bzw. den Nichterlass eines solchen Geschädigter daran gehindert ist, unter den gesetzlich festgelegten Voraussetzungen gerichtlich gegen den Verwaltungsakt oder den Nichterlass eines Verwaltungsakts vorzugehen.“

- 8 In Art. 207 Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung heißt es:

„Der Einspruch ist innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe des Steuerverwaltungsakts einzulegen; andernfalls ist der Einspruch verfristet.“

- 9 Art. 213 („Behandlung von Einsprüchen“) der Steuerverfahrensordnung bestimmt in den Abs. 1 und 4:

„(1) Die zuständige Behörde prüft, wenn sie über den Einspruch entscheidet, die tatsächlichen und rechtlichen Gründe, die dem Steuerverwaltungsakt zugrunde liegen. Bei der Prüfung des Einspruchs sind das Vorbringen der Parteien, die von ihnen angeführten Rechtsvorschriften und der Akteninhalt zu berücksichtigen. Der Einspruch ist innerhalb der Grenzen der Befassung zu behandeln.

...

(4) Derjenige, der einen Einspruch einlegt, bzw. seine Streithelfer oder seine Bevollmächtigten können neue Beweise zur Stützung des Anliegens beibringen. Die Steuerbehörde, die den streitigen Steuerverwaltungsakt erlassen hat, oder die Stelle, die die Prüfungstätigkeit ausgeübt hat, hat in diesem Fall die Möglichkeit, sich zu diesen Beweisen zu äußern.“

10 Art. 159 der Legea nr. 571 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571 über das Steuergesetzbuch) vom 22. Dezember 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003) sieht in der durch die Legea nr. 343 (Gesetz Nr. 343) vom 17. Juli 2006 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 662 vom 1. August 2006) geänderten und ergänzten Fassung, mit der u. a. die Mehrwertsteuerrichtlinie in das rumänische Recht umgesetzt wurde, vor:

„(1) Die in Rechnungen oder sonstigen Dokumenten, die als Rechnung gelten, enthaltenen Informationen werden wie folgt berichtigt:

- (a) Wurde das Dokument nicht an den Erwerber/Dienstleistungsempfänger übermittelt, ist es zu annullieren und ein neues Dokument auszustellen;
- (b) wurde das Dokument an den Erwerber/Dienstleistungsempfänger übermittelt, ist entweder ein neues Dokument, das zum einen die Informationen des ursprünglichen Dokuments, die Nummer und das Datum des korrigierten Dokuments sowie die mit einem Minuszeichen versehenen Werte und zum anderen die korrekten Informationen und Werte enthalten muss, oder ein neues Dokument mit den korrekten Informationen und Werten zusammen mit einem weiteren Dokument mit den mit einem Minuszeichen versehenen Werten, in das die Nummer und das Datum des korrigierten Dokuments einzutragen ist, auszustellen.

...

(3) Steuerpflichtige, die einer Steuerprüfung unterzogen wurden, bei der Unrichtigkeiten festgestellt wurden, was die korrekte Festsetzung der vereinnahmten Steuer anbelangt, und die verpflichtet sind, die entsprechenden Beträge auf der Grundlage eines von der zuständigen Steuerbehörde erlassenen Verwaltungsakts zu zahlen, können dem Erwerber/Dienstleistungsempfänger Korrekturrechnungen nach Abs. 1 Buchst. b ausstellen. Die ausgestellten Rechnungen müssen einen Hinweis darauf enthalten, dass sie nach der Prüfung ausgestellt wurden, und sind in einer gesonderten Rubrik der Steuererklärung einzutragen. Die Erwerber/Dienstleistungsempfänger sind berechtigt, die in diesen Rechnungen ausgewiesene Steuer innerhalb der Grenzen und unter den Bedingungen der Art. 145 bis 147² abzuziehen.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

- 11 Die Donauland SRL, eine Handelsgesellschaft rumänischen Rechts, lieferte im Zeitraum vom 10. bis zum 14. Oktober 2013 Raps an die Almos Alfons Mosel Handels GmbH (im Folgenden: Almos), eine Handelsgesellschaft deutschen Rechts. Sie betrachtete die entsprechenden Umsätze als innergemeinschaftliche Lieferungen.
- 12 Da Donauland zum Zeitpunkt der bei ihr durchgeführten Steuerprüfung keine Nachweise vorlegen konnte, die belegt hätten, dass der so gelieferte Raps das Hoheitsgebiet Rumäniens verlassen hatte, ging die zuständige Steuerbehörde davon aus, dass die für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung nicht auf diese Umsätze anwendbar sei. Diese Behörde forderte daher mit Steuerbescheid vom 4. März 2014 (im Folgenden: Steuerbescheid vom 4. März 2014) von Donauland Mehrwertsteuer in Höhe von 440 241 rumänischen Lei (RON) (ca. 100 000 Euro) für die Rapslieferungen an Almos im Oktober 2013, die als dem normalen Mehrwertsteuersatz von 24 % unterliegende Inlandslieferungen angesehen wurden. Donauland legte gegen diesen Steuerbescheid keinen Einspruch ein, der damit bestandskräftig wurde.
- 13 Am 27. März 2014 stufte Donauland die betreffenden innergemeinschaftlichen Lieferungen gemäß dem Steuerbescheid vom 4. März 2014 neu ein, und zwar als inländische Lieferungen, die dem normalen Mehrwertsteuersatz unterliegen, und stellte zu diesem Zweck berichtigte Rechnungen aus. Aus diesen

Rechnungen ging hervor, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen storniert und neu eingestuft wurden. In ihnen wurde auf die Berichtigung verwiesen und angegeben, dass sie auf der Grundlage des Steuerbescheids vom 4. März 2014 ausgestellt wurden.

- 14 Am 28. März 2014 teilte Almos Donauland mit, dass sie festgestellt habe, dass diese berichtigten Rechnungen ihre deutsche Steuer-Identifikationsnummer enthielten und bat um Ausstellung berichtigter Rechnungen mit den rumänischen Identifikationsdaten. Almos teilte Donauland auch mit, dass der betreffende Raps das rumänische Hoheitsgebiet nicht verlassen habe und dass auf die betreffenden Lieferungen die Umkehr der Steuerschuldnerschaft anzuwenden sei.
- 15 Daher stellte Donauland am 31. März 2014 neue berichtigte Rechnungen aus und stufte die betreffenden inländischen Lieferungen, die dem normalen Mehrwertsteuersatz unterlagen, aufgrund der unzutreffenden Identifikation des Käufers, die infolge der Mitteilung von Almos vom 28. März 2014 festgestellt wurde, neu ein, und zwar als Lieferungen von Gegenständen, auf die die Umkehr der Steuerschuldnerschaft anzuwenden ist. Diese neuen berichtigten Rechnungen wurden in der Mehrwertsteuererklärung für März 2014 berücksichtigt, und Donauland zog die diese Rechnungen betreffende Mehrwertsteuer von der für diesen Zeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer ab. Da ein negativer Mehrwertsteuerbetrag berechnet worden war, beantragte Donauland eine Erstattung der Mehrwertsteuer in Höhe von 440 241 RON (ca. 100 000 Euro), was der im Steuerbescheid vom 4. März 2014 festgesetzten zusätzlichen Mehrwertsteuer entsprach.
- 16 Mit Steuerbescheid vom 10. Februar 2017 (im Folgenden: Steuerbescheid vom 10. Februar 2017) setzte die zuständige Steuerbehörde, nachdem sie diesen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer in der Zeit vom 28. November 2016 bis zum 10. Februar 2017 geprüft hatte, die von Terracult, die Donauland durch Übernahme am 1. August 2016 erworben hatte, geforderte zusätzliche Mehrwertsteuer für die im Oktober 2013 durchgeführten Rapslieferungen endgültig auf 440 241 RON (ca. 100 000 Euro) fest. Diese Steuerbehörde war u. a. der Ansicht, die Berichtigung dieser Rapslieferungen und ihre Einstufung als Lieferungen von Gegenständen, auf die die Umkehr der Steuerschuldnerschaft anwendbar sei, habe die Wirkungen des Steuerbescheids vom 4. März 2014 rechtswidrig aufgehoben, obwohl dieser bestandskräftig geworden sei.
- 17 Terracult legte gegen den Steuerbescheid vom 10. Februar 2017 Einspruch ein, der am 14. Juli 2017 zurückgewiesen wurde.
- 18 Am 2. Februar 2018 erhob Terracult Klage vor dem Tribunalul Arad (Landgericht Arad, Rumänien) und beantragte u. a. die Aufhebung der Entscheidung vom 14. Juli 2017, mit der ihr Einspruch zurückgewiesen worden war, die teilweise Aufhebung des Steuerbescheids vom 10. Februar 2017 und die Erstattung des auf der Grundlage des Steuerbescheids vom 4. März 2014 entrichteten Betrags. Terracult trug vor, dass diese Erstattung erforderlich sei, da Donauland zunächst lediglich den Informationen von Almos, wonach der gelieferte Raps das rumänische Hoheitsgebiet verlassen werde, und dem Steuerbescheid vom 4. März 2014 nachgekommen sei, mit dem festgestellt worden sei, dass dieser Raps dieses Hoheitsgebiet nicht verlassen habe, und die Zahlung zusätzlicher Mehrwertsteuer für inländische Lieferungen gefordert worden sei, und schließlich der tatsächlichen Situation entsprochen habe, die die Anwendung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf diese Lieferungen erfordere. Terracult machte geltend, dass die Regelung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft und der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer es erforderten, dass die Berichtigung der in Rede stehenden Rechnungen, die am 31. März 2014 angesichts der tatsächlichen Situation vorgenommen worden sei, und die Erstattung der rechtsgrundlos entrichteten zusätzlichen Mehrwertsteuer zugelassen würden.

- 19 Am 18. Mai 2018 wies dieses Gericht die Klage von Terracult mit der Begründung ab, dass Donauland keinen Einspruch eingelegt habe, mit dem sie eine Änderung des im Steuerbescheid vom 4. März 2014 festgestellten steuerlichen Sachverhalts hätte geltend machen können. Am 29. Juni 2018 legte Terracult gegen das Urteil, mit dem ihre Klage abgewiesen worden war, bei der Curtea de Apel Timișoara (Berufungsgericht Temeschwar, Rumänien) ein Rechtsmittel ein.
- 20 Da die Curtea de Apel Timișoara (Berufungsgericht Temeschwar) Zweifel an der Vereinbarkeit der einschlägigen nationalen Regelung und ihrer Anwendung durch die nationalen Behörden mit dem Unionsrecht hat, hat sie beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einer Verwaltungspraxis und/oder der Auslegung von Bestimmungen des nationalen Rechts entgegen, durch die die Berichtigung von Rechnungen und infolgedessen die Einbeziehung der berichtigten Rechnungen in die Mehrwertsteuererklärung für den Zeitraum, in dem die Berichtigung erfolgt ist, für Umsätze, die in einem Zeitraum getätigt wurden, der Gegenstand einer Steuerprüfung war, in deren Anschluss die Steuerbehörden einen Steuerbescheid erlassen haben, der bestandskräftig geworden ist, verhindert werden, wenn nach dem Erlass des Steuerbescheids zusätzliche Daten und Informationen entdeckt werden, die zur Anwendung einer anderen Steuerregelung führen würden?

Zur Vorlagefrage

- 21 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung oder einer nationalen Verwaltungspraxis entgegenstehen, die einem Steuerpflichtigen, der Umsätze getätigt hat, bei denen sich später herausgestellt hat, dass auf sie die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anzuwenden ist, das Recht, die Rechnungen für diese Umsätze zu korrigieren und sich, um die Erstattung der von ihm rechtsgrundlos in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer zu erlangen, hierauf zu berufen, indem er eine frühere Steuererklärung berichtigt oder eine neue, auf der genannten Rechnungskorrektur basierende Steuererklärung abgibt, mit der Begründung versagt, dass der Zeitraum, in dem diese Umsätze getätigt worden seien, bereits Gegenstand einer Steuerprüfung gewesen sei, nach der die zuständige Steuerbehörde einen Steuerbescheid erlassen habe, der bestandskräftig geworden sei, da der Steuerpflichtige keinen Einspruch eingelegt habe.
- 22 Die Beteiligten, die in der vorliegenden Rechtssache schriftliche Erklärungen abgegeben haben, sind sich darüber einig, dass auf jede der im Oktober 2013 in Rumänien erfolgten Rapslieferungen von einem steuerpflichtigen Lieferer zugunsten eines anderen Steuerpflichtigen, die beide über eine rumänische Steuer-Identifikationsnummer verfügten, die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anzuwenden sei. Im Fall der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft erfolgt aber zwischen dem Lieferer und dem steuerpflichtigen Empfänger der Lieferungen keine Mehrwertsteuerzahlung, und Letzterer hat für die getätigten Umsätze Vorsteuer zu entrichten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 23 Da die Mehrwertsteuer von einem solchen Lieferer gemäß den Art. 193, 199 und 199a der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht geschuldet wird, kann dieser nicht als mehrwertsteuerpflichtig angesehen werden, und der Umstand, dass er die Mehrwertsteuer aufgrund der fehlerhaften Annahme entrichtet hat, dass die Umkehr der Steuerschuldnerschaft der Mehrwertsteuer nicht auf die betreffende Lieferung anzuwenden sei, ermächtigt nicht dazu, von dieser Regel abzuweichen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. April 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, Rn. 28 und 29), so dass diese fälschlich in Rechnung gestellte und entrichtete Mehrwertsteuer diesem Lieferer grundsätzlich erstattet werden muss.

- 24 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs stellt nämlich das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die dem Einzelnen aus dem Unionsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Der betreffende Mitgliedstaat ist daher grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zu erstatten. Dem Antrag auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer liegt also der Anspruch auf Rückzahlung rechtsgrundlos gezahlter Beträge zugrunde, der nach ständiger Rechtsprechung die Folgen der Unvereinbarkeit der Abgabe mit dem Unionsrecht dadurch beheben soll, dass die mit der Abgabe zu Unrecht auferlegte wirtschaftliche Belastung des Wirtschaftsteilnehmers, der sie letztlich tatsächlich getragen hat, neutralisiert wird (Urteil vom 14. Juni 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 29 und 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 25 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, der ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt, den Steuerpflichtigen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vollständig von der Mehrwertsteuer entlasten soll. Dieses System gewährleistet daher eine völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. März 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 In Bezug auf die Erstattung von fälschlich in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnung enthält und dass es unter diesen Umständen grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten ist, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann (Urteil vom 11. April 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 27 Es ist Aufgabe der Mitgliedstaaten, zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Möglichkeit vorzusehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist (Urteil vom 11. April 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 28 Jedoch verlangt der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, ohne dass die Mitgliedstaaten eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Rechnungsausstellers abhängig machen dürfen. Diese Berichtigung darf nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen (Urteil vom 11. April 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Bei Lieferungen von Gegenständen, auf die die Umkehr der Steuerschuldnerschaft der Mehrwertsteuer anwendbar ist, entfällt aber die mit der Ausübung des Rechts auf Erstattung verbundene Gefährdung des Steueraufkommens. Denn der steuerpflichtige Empfänger dieser Lieferungen hat zwar Vorsteuer zu entrichten, kann diese aber grundsätzlich in Abzug bringen, so dass der Steuerverwaltung kein Betrag geschuldet wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. April 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 30 Würde man, obwohl keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht, einem Lieferer die Erstattung der rechtsgrundlos entrichteten Mehrwertsteuer – die in Rechnung gestellt wurde, obwohl auf die von diesem Lieferer im Rahmen seiner der Mehrwertsteuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeiten erfolgten Lieferungen die Vorschriften über die Umkehr der Steuerschuldnerschaft anzuwenden waren

und nicht die Vorschriften des normalen Mehrwertsteuersystems – verwehren, liefe dies demnach darauf hinaus, ihm unter Missachtung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer eine Steuerlast aufzuerlegen.

- 31 Außerdem stehen die Grundsätze der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit einer Regelung oder einer Verwaltungspraxis wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ebenfalls entgegen.
- 32 Im Hinblick auf den Grundsatz der Effektivität, der verlangt, dass eine nationale Verfahrensvorschrift die Ausübung der dem Einzelnen durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Möglichkeit, einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer ohne jede zeitliche Beschränkung zu stellen, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderliefe, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offenbleiben kann. Der Gerichtshof hat für Recht erkannt, dass die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Behörde schützt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Solche Fristen sind nämlich nicht geeignet, die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, auch wenn ihr Ablauf naturgemäß die vollständige oder teilweise Abweisung der erhobenen Klage zur Folge hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Februar 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, Rn. 41 und 42 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Steuerbehörden und das erstinstanzliche Gericht dem Lieferer im Ausgangsverfahren das Recht verwehrt haben, sich auf Bestimmungen des nationalen Steuerrechts zu berufen, die die Möglichkeit regeln, innerhalb von fünf Jahren die Erstattung der fälschlich in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer durch Berichtigung der von ihm ausgestellten Rechnungen zu erhalten, da dieser Lieferer gemäß der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Vorschrift den ersten Steuerbescheid hätte anfechten müssen, bevor dieser bestandskräftig wurde, um diese Erstattung zu erhalten.
- 34 Wie der Generalanwalt in Nr. 47 seiner Schlussanträge festgestellt hat, kann dem Steuerpflichtigen, obwohl die nationale Vorschrift vorsieht, dass er ab Bekanntgabe des Steuerbescheids 30 Tage Zeit hat, um einen Einspruch einzulegen, jedoch nur sehr wenig Zeit für einen solchen Einspruch bleiben oder dieser könnte sogar verfristet sein, wenn die Tatsachen, auf deren Grundlage der betreffende Steuerbescheid angefochten werden könnte, erst nach Ausstellung dieses Bescheids bekannt werden, so dass die Ausübung des Rechts auf Mehrwertsteuerabzug durch den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich oder zumindest übermäßig erschwert wird. Im vorliegenden Fall hatte die Rechtsvorgängerin von Terracult nach den dem Gerichtshof vorliegenden Informationen nur einige Tage, um den ersten Steuerbescheid im Rahmen des ihr offenstehenden Einspruchsverfahrens sachdienlich anzufechten.
- 35 Unter diesen Umständen steht der Grundsatz der Effektivität einer solchen nationalen Regelung oder Verwaltungspraxis entgegen, soweit diese es einem Steuerpflichtigen verwehren kann, Rechnungen für bestimmte seiner Umsätze zu berichtigen und sich für die Erstattung der von ihm rechtsgrundlos in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer darauf zu berufen, obwohl die mit dieser Regelung festgesetzte fünfjährige Ausschlussfrist noch nicht abgelaufen ist (vgl. entsprechend Urteil vom 26. April 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 40).
- 36 Was die Zweifel des vorlegenden Gerichts hinsichtlich des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes betrifft, kann der nationale Gesetzgeber Strafen vorsehen, um die Steuerpflichtigen zur Einhaltung der von ihnen zu beachtenden formellen Anforderungen anzuhalten und damit das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems zu gewährleisten. So könnte einem Steuerpflichtigen,

dessen Antrag auf Erstattung der rechtsgrundlos entrichteten Mehrwertsteuer auf seine eigene Nachlässigkeit zurückzuführen ist, eine Geldbuße auferlegt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 48 und 49).

- 37 Es ist darauf hinzuweisen, dass im Fall der Feststellung einer Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen, die dem vorlegenden Gericht obliegt, der betreffende Mitgliedstaat sich solcher Mittel bedienen muss, die es zwar erlauben, das mit der nationalen Regelung verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, dabei aber die Ziele und Grundsätze des Unionsrechts, wie den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, möglichst wenig beeinträchtigen. Aufgrund des Stellenwerts dieses Grundsatzes im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem erscheint eine Strafe, die einer absoluten Verwehrung des Rechts auf Erstattung der fälschlich in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer entspricht, unangemessen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 50 und 51 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Im Übrigen ist das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer, wie von der rumänischen Regierung geltend gemacht wurde, zu verwehren, wenn es in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise geltend gemacht wird. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und etwaigen Missbräuchen ist nämlich ein Ziel, das mit der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird, und eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf die Bestimmungen des Unionsrechts ist unzulässig (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Oktober 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im vorliegenden Fall verweist das vorlegende Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen aber in keiner Weise auf Betrug oder Missbrauch.
- 39 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung oder einer nationalen Verwaltungspraxis entgegenstehen, die einem Steuerpflichtigen, der Umsätze getätigt hat, bei denen sich später herausgestellt hat, dass auf sie die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anzuwenden ist, das Recht, die Rechnungen für diese Umsätze zu korrigieren und sich, um die Erstattung der von ihm rechtsgrundlos in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer zu erlangen, hierauf zu berufen, indem er eine frühere Steuererklärung berichtigt oder eine neue, auf der genannten Rechnungskorrektur basierende Steuererklärung abgibt, mit der Begründung versagt, dass der Zeitraum, in dem diese Umsätze getätigt worden seien, bereits Gegenstand einer Steuerprüfung gewesen sei, nach der die zuständige Steuerbehörde einen Steuerbescheid erlassen habe, der bestandskräftig geworden sei, da der Steuerpflichtige keinen Einspruch eingelegt habe.

Kosten

- 40 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 geänderten Fassung sowie die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung oder einer nationalen Verwaltungspraxis entgegenstehen, die einem Steuerpflichtigen, der Umsätze getätigt hat, bei denen sich später herausgestellt hat, dass auf sie die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anzuwenden ist, das Recht, die Rechnungen für diese Umsätze zu korrigieren und sich, um die Erstattung der von ihm rechtsgrundlos in Rechnung gestellten und

entrichteten Mehrwertsteuer zu erlangen, hierauf zu berufen, indem er eine frühere Steuererklärung berichtigt oder eine neue, auf der genannten Rechnungskorrektur basierende Steuererklärung abgibt, mit der Begründung versagt, dass der Zeitraum, in dem diese Umsätze getätigt worden seien, bereits Gegenstand einer Steuerprüfung gewesen sei, nach der die zuständige Steuerbehörde einen Steuerbescheid erlassen habe, der bestandskräftig geworden sei, da der Steuerpflichtige keinen Einspruch eingelegt habe.

Unterschriften