



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 14. Juli 2022¹

Rechtssache C-247/21

**Luxury Trust Automobil GmbH,
Beteiligte:
Finanzamt Österreich**

(Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofs [Österreich])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuer –
Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft – Sonderregime – Zweck und Rechtsfolgen des
Sonderregimes – Hinweis auf die Steuerschuldverlagerung in der Rechnung als Voraussetzung –
Berichtigung einer fehlerhaften Rechnung – Rückwirkung der Berichtigung – Berichtigung
ohne Zugang“

I. Einführung

1. Diese Rechtssache gibt dem Gerichtshof die Gelegenheit, seine „Substance over form“-Rechtsprechung zu präzisieren und zu nuancieren. Möglicherweise ist dabei der *Telos* der jeweiligen Regelungen stärker als bisher zu berücksichtigen. Im vorliegenden Fall geht es um einen besonderen Fall des inneregemeinschaftlichen Reihengeschäftes, das sogenannte inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäft. Dieses war bislang kaum Gegenstand von Entscheidungen des Gerichtshofs.²

2. Wird ein Gegenstand von A (NL) an B (AUT) und von B an C (CZ) verkauft, dann direkt von A an C geliefert und die Lieferung von A an B ist die (in den Niederlanden) steuerbefreite inneregemeinschaftliche Lieferung, dann gilt nach den normalen Regelungen: B muss sich in der Tschechischen Republik (d. h. dem Bestimmungsland) registrieren, um dort den inneregemeinschaftlichen Erwerb der Ware zu versteuern und die Mehrwertsteuer aus dem Verkauf der Ware an C dort abzuführen. Bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland nachgewiesen wird, muss B zusätzlich noch einen inneregemeinschaftlichen Erwerb in Österreich versteuern. Letzterer ist hier Streitgegenstand.

¹ Originalsprache: Deutsch.

² Meines Wissens sogar erst einmal: Urteil vom 19. April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. Um diese Komplexität zu reduzieren, hat der Gesetzgeber für diesen Fall (drei Unternehmen aus drei Mitgliedstaaten mit drei von dort stammenden Identifikationsnummern handeln mit einem Gegenstand, der unmittelbar vom Ersten zum Letzten transportiert wird) mit Art. 141 in Verbindung mit Art. 42 und Art. 197 der Mehrwertsteuerrichtlinie³ ein Sonderregime geschaffen (sogenanntes innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft).

4. Es ermöglicht dem Unternehmen in der Mitte (B), eine Registrierung im Bestimmungsland (CZ) und den auflösend bedingten innergemeinschaftlichen Erwerb im Staat, der die verwendete Umsatzsteueridentifikationsnummer erteilt hat (AUT), zu vermeiden, wenn und weil die Steuerschuld für seine Lieferung auf den letzten in der Reihe (damit auch in das Bestimmungsland) übergeht. Damit dieser (C) das aber auch weiß und im Bestimmungsland die entsprechende Steuer aus dem Erwerb des Gegenstandes abführt, ist die Regelung u. a. an die Ausstellung einer Rechnung gekoppelt, die auf diesen Übergang der Steuerschuld hinweist.

5. Wie ist nun aber zu verfahren, wenn dieser Hinweis in der Rechnung fehlt? In einigen Entscheidungen hat der Gerichtshof die Ansicht vertreten, dass bloß formale Fehler nicht den Vorsteuerabzug in Frage stellen können.⁴ Gilt dies auch für die Inanspruchnahme dieses Sonderregimes? Oder ist der Hinweis auf die Steuerschuldverlagerung in der Rechnung hier eine materielle Voraussetzung?

6. Die besondere, auch praktische Bedeutung dieser vom Gerichtshof bislang noch nicht geklärten Rechtsfrage zeigt sich u. a. darin, dass allein in Deutschland mittlerweile genau hierzu drei Finanzgerichtsentscheidungen⁵ mit unterschiedlichen Ergebnissen existieren. Interessanterweise berufen sich alle drei gleichermaßen auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs. Dies hat zu zwei Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof geführt, der nun auf die hier zu treffende Entscheidung des Gerichtshofs wartet.⁶

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

7. Den unionsrechtlichen Rahmen bestimmt die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

8. Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt:

„Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.“

³ Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der für das Streitjahr (2014) geltenden Fassung.

⁴ So z. B. in Urteil, vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 43); siehe zu weiteren Fundstellen Fn. 9 und 10.

⁵ Finanzgericht Köln, Urteil vom 26. Mai 2020 – 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; Finanzgericht Münster, Urteil vom 22. April 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 28. November 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ BFH, Beschlüsse vom 20.10.2021 – XI R 38/19 und vom 19.10.2021 – XI R 14/20.

9. Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Unbeschadet des Artikels 40 gilt der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist.“

Wird der Erwerb gemäß Artikel 40 im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er gemäß Absatz 1 besteuert wurde, wird die Steuerbemessungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend gemindert.“

10. Art. 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Artikel 41 Absatz 1 ist nicht anzuwenden und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als gemäß Artikel 40 besteuert, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- a) der Erwerber weist nach, dass er diesen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt hat, die im Gebiet des gemäß Artikel 40 bestimmten Mitgliedstaats bewirkt wurde und für die der Empfänger der Lieferung gemäß Artikel 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist;
- b) der Erwerber ist der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung gemäß Artikel 265 nachgekommen.“

11. Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Jeder Mitgliedstaat trifft besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der nach Artikel 40 als in seinem Gebiet bewirkt gilt, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

...

- e) der Empfänger der Lieferung im Sinne des Buchstaben d ist gemäß Artikel 197 als Schuldner der Steuer für die Lieferung bestimmt worden, die von dem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird.“

12. Art. 197 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der steuerpflichtige Umsatz ist eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 141;

...

- c) die von dem nicht im Mitgliedstaat des Empfängers der Lieferung ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5.“

13. Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5 umfasst die Art. 219a bis 237 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Art. 219a dieser Richtlinie regelt:

„Unbeschadet der Artikel 244 bis 248 gilt Folgendes:

1. Die Rechnungsstellung unterliegt den Vorschriften des Mitgliedstaats, in dem die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung nach Maßgabe des Titels V als ausgeführt gilt.
2. Abweichend von Nummer 1 unterliegt die Rechnungsstellung den Vorschriften des Mitgliedstaats, in dem der Lieferer oder Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von dem bzw. der aus die Lieferung oder die Dienstleistung ausgeführt wird, oder – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung – des Mitgliedstaats, in dem er seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, wenn
 - a) der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Lieferung oder die Dienstleistung im Einklang mit Titel V als ausgeführt gilt, oder seine Niederlassung in dem betreffenden Mitgliedstaat im Sinne des Artikels 192a nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt ist, und wenn die Mehrwertsteuer vom Erwerber oder vom Dienstleistungsempfänger geschuldet wird.

...“

14. Art. 226 Nrn. 11 und 11a der Mehrwertsteuerrichtlinie lauten:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke ... die folgenden Angaben enthalten:

11. Verweis auf die einschlägige Bestimmung dieser Richtlinie oder die entsprechende nationale Bestimmung oder Hinweis darauf, dass für die Lieferung von Gegenständen beziehungsweise die Dienstleistung eine Steuerbefreiung gilt;
- 11a. bei Steuerschuldnerschaft des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers: die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“.

B. Österreichisches Recht

15. Art. 25 Abs. 1 bis 5 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) in der im Jahr 2014 anwendbaren Fassung (BGBl. I Nr. 112/2012) lautet:

„(1) Ein Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt und die in Abs. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt werden. Das gilt auch, wenn der letzte Abnehmer eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

(2) Der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz gilt als besteuert, wenn der Unternehmer (Erwerber) nachweist, daß ein Dreiecksgeschäft vorliegt und daß er seiner

Erklärungspflicht gemäß Abs. 6 nachgekommen ist. Kommt der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nach, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg.

(3) Der innergemeinschaftliche Erwerb ist unter folgenden Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit:

...

e) die Steuer wird gemäß Abs. 5 vom Empfänger geschuldet.

(4) Die Rechnungsausstellung richtet sich nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, von dem aus der Erwerber sein Unternehmen betreibt. Wird die Lieferung von der Betriebsstätte des Erwerbers ausgeführt, ist das Recht des Mitgliedstaates maßgebend, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Rechnet der Leistungsempfänger, auf den die Steuerschuld übergeht, mittels Gutschrift ab, richtet sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung ausgeführt wird.

Sind für die Rechnungsausstellung die Vorschriften dieses Bundesgesetzes maßgebend, muss die Rechnung zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers,
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung.

(5) Bei einem Dreiecksgeschäft wird die Steuer vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet, wenn die vom Erwerber ausgestellte Rechnung dem Abs. 4 entspricht.“

16. Art. 3 Abs. 8 UStG lautet:

„Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, daß der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. ...“

III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsverfahren

17. Die Luxury Trust Automobil GmbH ist eine österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Österreich (im Folgenden: Klägerin). Ihre Geschäftstätigkeit umfasst die grenzüberschreitende Vermittlung und den grenzüberschreitenden Verkauf von Luxusfahrzeugen.

18. Im Jahr 2014 kaufte die Klägerin von einem Lieferanten im Vereinigten Königreich mehrmals Fahrzeuge und veräußerte diese weiter an ein Unternehmen mit Sitz in der Tschechischen Republik (die M s.r.o.). Die drei beteiligten Unternehmer traten jeweils mit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) ihres Sitzstaates auf. Die Fahrzeuge gelangten direkt vom Lieferanten im Vereinigten Königreich an den Empfänger in der Tschechischen Republik; der Transport der Fahrzeuge war von der Klägerin veranlasst worden.

19. In drei Rechnungen der Klägerin (jeweils aus dem März 2014) wurden die tschechische UID des Empfängers, die österreichische UID der Klägerin und die britische UID des Lieferanten angeführt. Die Rechnungen enthielten jeweils den Hinweis „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“. In den Rechnungen wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen (nur jeweils der „Rechnungsbetrag Netto“).

20. In der Zusammenfassenden Meldung für den Monat März 2014 wies die Klägerin diese Warenlieferungen betreffend die UID des tschechischen Empfängers aus und meldete dazu das Vorliegen von Dreiecksgeschäften.

21. Das tschechische Unternehmen M s.r.o. wird von der tschechischen Steuerverwaltung als „Missing Trader“ eingestuft. Das Unternehmen war für die tschechische Steuerverwaltung nicht erreichbar und hat in der Tschechischen Republik keine Umsatzsteuer aus den Dreiecksgeschäften erklärt und abgeführt. Im Zeitraum der Ausführung der streitgegenständlichen Lieferungen war die M s.r.o. in Tschechien jedoch mehrwertsteuerrechtlich erfasst.

22. Mit Bescheid vom 25. April 2016 setzte das Finanzamt eine Umsatzsteuerschuld der Klägerin für das Jahr 2014 fest. In der Begründung führte das Finanzamt aus, die drei Rechnungen der Klägerin an die tschechische M s.r.o. enthielten keinen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld (Art. 25 Abs. 4 UStG). Aufgrund der Verwendung der österreichischen UID sei gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG ein innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich anzunehmen.

23. Das Bundesfinanzgericht wies die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde der Revisionswerberin ab. In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht ergänzend aus, die Klägerin habe die drei Rechnungen mit Berichtigungsnoten vom 23. Mai 2016 unter Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger berichtigt. Der Nachweis der tatsächlichen Zustellung der Rechnungsberichtigungen an das tschechische Unternehmen sei jedoch nicht gelungen. Da somit eine Berichtigung der mangelhaften Rechnungen nicht vorliege, müsse nicht näher auf die Frage eingegangen werden, ob durch eine nachträgliche Rechnungskorrektur eine Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelungen des Dreiecksgeschäftes möglich sei. Im vorliegenden Fall sei keine Steuer im Bestimmungsland abgeführt worden.

24. Die Bestimmungen zum Dreiecksgeschäft seien bei Vorliegen einer Sachverhaltskonstellation im Sinne des Art. 25 Abs. 1 UStG nicht zwingend anzuwenden. Vielmehr habe der Erwerber (der mittlere Unternehmer eines Dreiecksgeschäftes) ein Wahlrecht, ob er hinsichtlich einer bestimmten Lieferung das Regime des Dreiecksgeschäftes anwenden möchte oder nicht. Wolle der Erwerber die Steuerfreiheit seines innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat und den Übergang der Steuerschuld für seine Lieferung auf den Empfänger erreichen, müsse er die Angaben nach Art. 25 Abs. 4 UStG in die Rechnung aufnehmen. Dies fehle hier. Folglich sei die Regelung des Art. 25 UStG nicht anwendbar.

25. Dagegen hat die Klägerin vor dem Verwaltungsgerichtshof (Österreich) ein Rechtsmittel eingelegt. Dieser hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art. 42 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 197 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie dahin auszulegen, dass eine Bestimmung des Empfängers der Lieferung als Steuerschuldner auch dann vorliegt, wenn in der Rechnung, in der kein Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen wird, angegeben wird: „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“?
2. Für den Fall der Verneinung der ersten Frage:
 - a) Kann eine derartige Rechnungsangabe nachträglich wirksam berichtigt werden (durch Angabe: „Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft gem. Art. 25 UStG. Die Steuerschuld geht auf den Leistungsempfänger über.“)?
 - b) Ist es für eine wirksame Berichtigung erforderlich, dass die berichtigte Rechnung dem Rechnungsempfänger zugeht?
 - c) Tritt die Wirkung der Berichtigung rückwirkend auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsstellung ein?
3. Ist Art. 219a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die Vorschriften über die Rechnungsstellung jenes Mitgliedstaats anzuwenden sind, dessen Vorschriften anzuwenden wären, wenn (noch) keine Bestimmung eines „Erwerbers“ zum Steuerschuldner in der Rechnung erfolgt ist; oder sind die Vorschriften jenes Mitgliedstaats anzuwenden, dessen Vorschriften bei angenommener Wirksamkeit der Bestimmung des „Erwerbers“ zum Steuerschuldner anzuwenden wären?

26. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Klägerin, Österreich und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

IV. Rechtliche Würdigung

A. Zu den Vorlagefragen

27. Die Vorlagefragen betreffen im Kern den Umgang mit einem speziellen grenzüberschreitenden Reihengeschäft zwischen drei Personen, das aufgrund eines „Formfehlers“ in der Rechnung für das mittlere Unternehmen (die Klägerin) sehr teuer werden kann. Hätte die Klägerin in der Rechnung z. B. angegeben: „Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft gemäß Art. 42 in Verbindung mit Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Wir weisen darauf hin, dass die Steuerschuld auf Sie als den Leistungsempfänger gemäß Art. 197 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie übergeht“, müsste sie keine Steuer in Österreich zahlen.

28. Unglücklicherweise – aus Sicht der Klägerin – hat sie aber nur ausgeführt „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“, weswegen die Finanzverwaltung in Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich besteuert. Dem liegt die Prämisse zugrunde, dass die Lieferung an die Klägerin die steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung ist.

29. In diesem Fall ist der Erwerb nach Art. 41 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zusätzlich in dem Mitgliedstaat zu besteuern, der die verwendete Umsatzsteueridentifikationsnummer erteilt hat. Nach dessen Abs. 2 würde dies nur entfallen, wenn die Klägerin den innergemeinschaftlichen Erwerb in der Tschechischen Republik versteuert hat. Dies ist noch nicht geschehen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann die Klägerin die Mehrwertsteuer nach Art. 41 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch nicht mittels des Vorsteuerabzugs neutralisieren.⁷ Damit wird diese Mehrwertsteuer zu einem Kostenfaktor für einen Steuerpflichtigen, obwohl dieser – wie der Gerichtshof häufig ausführt – vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll.⁸

30. Auch aus diesem Grund ist der Gerichtshof recht großzügig, wenn es um fehlende oder unrichtige Rechnungsangaben geht. Diese sogenannte „Substance over form“-Rechtsprechung erstreckte sich bislang auf den Vorsteuerabzug⁹ und die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen.¹⁰ Die mit dieser Rechtsprechung verbundenen Probleme der Mitgliedstaaten bei der Überwachung gerade grenzüberschreitender Umsätze haben zwar zu einer Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie geführt,¹¹ die die besondere Bedeutung der bislang als bloße Formalie behandelten Umsatzsteueridentifikationsnummer in einem Massenverfahren wie dem Mehrwertsteuerrecht nunmehr ausdrücklich betont. Diese Änderung ist hier jedoch weder zeitlich einschlägig noch fehlt vorliegend die Umsatzsteueridentifikationsnummer.

31. Hier geht es allein um den fehlenden Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf das letzte Unternehmen in der Reihe im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts. Dabei kommt hinzu, dass ein Unternehmen als Empfänger einer Rechnung, die keine Mehrwertsteuer gesondert ausweist und darauf hinweist, dass ein „steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ vorliege, möglicherweise selbst zu dem Ergebnis gelangen könnte, dass es als der Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer schuldet.

32. Gerade aus diesem Grund fragt das vorlegende Gericht danach, ob nicht trotz der „formal“ nicht korrekt gestalteten Rechnung dennoch (materiell) ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegt, so dass der innergemeinschaftliche Erwerb der Klägerin in Österreich als besteuert gilt (dazu unter B.). Sollte dies verneint werden, fragt das Gericht, ob zumindest eine rückwirkende Berichtigung der fehlerhaften Rechnung zulässig sei und ob diese dem Leistungsempfänger zugehen müsse (dazu unter C.). Darüber hinaus möchte das vorlegende

⁷ Urteil vom 22. April 2010, X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217, Rn. 45).

⁸ Urteile vom 28. Oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Mehrwertsteuer – Aufeinanderfolgende Zahlungen) (C-324/20, EU:C:2021:880, Rn. 52), Urteil vom 15. Oktober 2020, E. (Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 31), vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 25), und vom 1. April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, Rn. 39).

⁹ Urteile vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 47), vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland (Erstattung der Mehrwertsteuer – Rechnungen) (C-371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 80), vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 41), vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 45), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 42), vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 58), vom 30. September 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, Rn. 39), vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, Rn. 42), und vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 63).

¹⁰ Vgl. z. B.: Urteile vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 36), vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 39 ff.), vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 45 und 46), und vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29).

¹¹ Anders können die in den Erwägungsgründen 3 und 7 der Richtlinie des Rates vom 4. Dezember 1987 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, (ABl. 2018, L 311, S. 3) zu findenden Aussagen wohl nicht verstanden werden.

Gericht noch wissen, wie eine berichtigte Rechnung lauten müsse bzw. nach welchen Rechnungsvorschriften welchen Mitgliedstaates (Bestimmungsland oder Land der vom Leistenden verwendeten Identifikationsnummer) dies zu erfolgen habe (dazu unter D.).

B. Zur Notwendigkeit einer Rechnung, die auf die Steuerschuldverlagerung ausdrücklich hinweist

1. „Substance over form“-Rechtsprechung des Gerichtshofs

33. Die Zweifel, ob tatsächlich eine entsprechende Rechnung notwendig ist, um das Sonderregime in Anspruch nehmen zu können, resultieren aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs. Zwar verlangt Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die Ausübung des Vorsteuerabzugs „eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung“. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs erfordert das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer jedoch, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat.¹² Eine Rechnung, die die in Art. 226 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Angaben enthält, soll nur eine formelle und keine materielle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug darstellen.¹³

34. Im Zusammenhang mit dem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft verlangt Art. 141 Buchst. e in Verbindung mit Art. 197 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die ausgestellte Rechnung „Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5“ entspricht. Würde der Gerichtshof seine obige Rechtsprechung konsequent fortsetzen, bedeutete dies, dass auch dieses Tatbestandsmerkmal nur formeller Natur sei. Dann könnte man – in Übereinstimmung mit der Klägerin und zwei der genannten deutschen Finanzgerichte¹⁴ – durchaus argumentieren, dass ein Verstoß gegen formale Vorgaben nicht zu einem dem Neutralitätsprinzip widersprechenden Ergebnis führen könne. Das Beharren der österreichischen Finanzverwaltung auf einem ausdrücklichen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldverlagerung sei mithin unverhältnismäßig.

35. Wie ich jedoch schon in mehreren Schlussanträgen in jüngerer Zeit ausgeführt habe,¹⁵ haben Formvorschriften in Massenverfahren wie demjenigen im Mehrwertsteuerrecht durchaus ihre Berechtigung. Das Gebot der Einhaltung von bestimmten, von vornherein bekannten Formvorschriften ist insbesondere nicht *per se* unverhältnismäßig.¹⁶

¹² Urteile vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 47), vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland (Erstattung der Mehrwertsteuer – Rechnungen) (C-371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 80), vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 41), vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 45), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 42), vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 58), vom 30. September 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, Rn. 39), vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, Rn. 42), und vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 63).

¹³ Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 29 und 38), vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. März 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, Rn. 41 ff.).

¹⁴ Finanzgericht Münster, Urteil vom 22. April 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 28. November 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

¹⁵ Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache „ARVI“ ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, Nrn. 57 ff.), in der Rechtssache Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, Nrn. 77 ff.), in der Rechtssache Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, Nrn. 79 ff.) und in der Rechtssache Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, Nrn. 60 ff.).

¹⁶ Die Form kann insoweit auch als die „geschworene Feindin der Willkür, die Zwillingsschwester der Freiheit“ betrachtet werden – vgl. Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, Teil 2, Bd. 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeufferlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, S. 497 (32) – 1. Aufl.

36. Die entscheidende Frage ist aus meiner Sicht weniger, ob es sich um formelle oder materielle Erfordernisse handelt, sondern vielmehr, welchen Zweck der Gesetzgeber – hier der Richtliniengeber – mit der Anordnung dieser Formvorschriften verfolgt. Nur wenn dieser Zweck feststeht, kann entschieden werden, ob ein Verstoß gegen die Formvorschrift verhindert, dass bestimmte Rechte in Anspruch genommen werden können. Die Klassifizierung einer Vorgabe der Mehrwertsteuerrichtlinie als „bloß“ formelles oder als materielles Erfordernis ist dabei sekundär.

37. Dass ein Zahlendreher bei der Angabe der Rechnungsnummer auf der Rechnung (gemäß Art. 226 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie immerhin eine nötige Angabe) nicht dazu führt, dass der Vorsteuerabzug versagt werden kann, resultiert nicht aus der formalen Natur dieser Angabe, sondern daraus, dass eine solche Rechnung trotz dieses Fehlers ihren Zweck – Überwachung der Umsätze und Information des Leistungsempfängers und der Finanzverwaltung über den Inhalt des Umsatzes – hinreichend erfüllen kann. Erkennt die Finanzverwaltung aufgrund der steuerrechtlichen Überprüfung, dass diese Rechnung für die konkrete Leistung nur einmal erstellt wurde, dann ist eine Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund des Zahlendrehers unverhältnismäßig.¹⁷ Dann muss eine solche Rechnung noch nicht einmal berichtigt werden, bzw. eine solche Berichtigung ist ohne Weiteres rückwirkend möglich.

38. Ob das Unterlassen des Hinweises auf die Steuerschuldverlagerung im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes ebenfalls unbeachtlich ist, hängt mithin von dem Zweck dieser gesetzlich vorgeschriebenen Rechnungsangabe ab. Folglich ist zunächst der Zweck der Regelung zum innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft herauszuarbeiten (dazu unter 2.). Anschließend ist die Bedeutung des dabei verlangten Hinweises auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (dazu unter 3.) zu beleuchten. Daraus ergibt sich, ob dieser Hinweis zwingende Voraussetzung eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes ist (dazu unter 4.).

2. Zweck der Regelung zum innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft

39. Wie der Gerichtshof bereits in der ersten Entscheidung zu Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgeführt hat, besteht der Zweck des Sonderregimes für das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft in einer Vereinfachung für die involvierten Parteien.¹⁸ Diese Vereinfachung betrifft zwei Punkte.

40. Zum einen ermöglicht Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie dem Unternehmen in der Mitte (hier der Klägerin), eine Registrierung im Bestimmungsland (hier die Tschechische Republik) zu vermeiden.¹⁹ Dies wird dadurch erreicht, dass sie dort weder einen innergemeinschaftlichen Erwerb (Art. 141 Satz 1) noch ihre Lieferung versteuern muss, weil Art. 197 anordnet, dass der Empfänger dieser (zweiten) Lieferung (hier die M s.r.o.) zum Steuerschuldner wird (Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger). Dafür muss die M s.r.o. laut Art. 141 Buchst. e dieser Richtlinie „gemäß Art. 197 als Schuldner der Steuer für die Lieferung bestimmt worden sein“.

¹⁷ Ähnlich Urteil vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, Rn. 45), ähnlich auch Urteil vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 53 und 57).

¹⁸ So Urteil vom 19. April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, Rn. 32 und 40), und Schlussanträge des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, Nr. 33).

¹⁹ So zutreffend Urteil vom 19. April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, Rn. 41), und Schlussanträge des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, Nr. 57).

41. Zum anderen gilt nach Art. 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 40 dieser Richtlinie (d. h. der Erwerb in der Tschechischen Republik) als besteuert. Ebenfalls kommt die (auflösend bedingte) weitere Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach Art. 41 der Richtlinie (hier der Erwerb in Österreich) nicht zur Anwendung. Dies steht gemäß Art. 42 der Richtlinie aber unter der Bedingung, dass der Erwerber (hier die Klägerin) gewisse Nachweise erbringt (Buchst. a) und eine zusammenfassende Meldung abgibt (Buchst. b). Insbesondere muss die Klägerin nachweisen, dass der Empfänger der Lieferung (hier die M s.r.o.) „gem. Art. 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist“.

42. Beide Vereinfachungen stellen darauf ab, dass der Empfänger der Klägerin gemäß Art. 197 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Steuerschuldner bestimmt worden ist. Abs. 1 dieser Norm setzt dafür u. a. voraus, dass eine Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5 entsprechende Rechnung ausgestellt wurde (Buchst. c), mithin die Rechnung für die Lieferung der Klägerin an die M s.r.o. gemäß Art. 226 Nr. 11a der Richtlinie – dieser befindet sich in Kapitel 3 Abschnitt 4 – einen Hinweis auf die Steuerschuldverlagerung auf die M s.r.o. enthält.

43. Dies zeigt deutlich, dass diese Vereinfachungsmaßnahme zur Disposition des mittleren Unternehmens (hier der Klägerin) steht. Dieses Unternehmen kann die Vereinfachungen in Anspruch nehmen, muss es aber nicht. Über die Gestaltung der Rechnung an den eigenen Abnehmer kann es über die Inanspruchnahme der Vereinfachungsmaßnahme entscheiden. Mithin wird dem betreffenden Unternehmen in der Mitte ein Wahlrecht eingeräumt.

3. Bedeutung des Hinweises auf die Steuerschuldverlagerung im Rahmen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts

44. Dieses Wahlrecht zugunsten des mittleren Unternehmens hat aber auch Auswirkungen auf den Empfänger der Lieferung. Dieser wird nun der Steuerschuldner der an ihn gerichteten Lieferung und muss die Mehrwertsteuer nicht an seinen Vertragspartner zahlen, sondern im Bestimmungsland an die Finanzverwaltung abführen.

45. Insofern ist es nachvollziehbar, wenn nicht sogar zwingend, dass Art. 226 Nr. 11a die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ auf einer solchen Rechnung verlangt. Diese Angabe soll sicherstellen, dass der Leistungsempfänger von seiner Steuerschuld Kenntnis erlangt und anstelle des Leistenden die Lieferung im Bestimmungsland ordnungsgemäß versteuert. Eine Rechnung, die keine Mehrwertsteuer gesondert ausweist, zeigt hingegen nur an, dass der Leistende davon ausgeht, dass er keine Mehrwertsteuer einsammeln muss. Warum er davon ausgeht, wird daraus nicht deutlich. Es könnte z. B. auf der Steuerfreiheit oder Nichtsteuerbarkeit des Umsatzes beruhen. Eine Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger ist mit dem fehlenden Ausweis von Mehrwertsteuer nicht zwingend verbunden.

46. Wie ich bereits andernorts ausgeführt habe,²⁰ besteht der Sinn und Zweck einer Rechnung – und damit all ihrer nach Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie notwendigen Angaben – auch darin, den Rechnungsadressaten über die rechtliche Bewertung des Umsatzes (insbesondere über die Höhe der geschuldeten und auf den Rechnungsadressaten abgewälzten Mehrwertsteuer) des Leistenden/Rechnungsausstellers zu informieren. Dieser Zweck greift umso mehr, wenn der

²⁰ Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, Nrn. 61 und 63) und in der Rechtssache Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, Nr. 62).

Leistende der Ansicht ist, dass ausnahmsweise nicht er, sondern der Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer schuldet und deshalb der Preis ohne Mehrwertsteuer ausgewiesen wurde. Ohne eine solche Information bestünde ein erhöhtes Risiko, dass die Umsatzsteuer von niemandem abgeführt wird.

47. Die in Art. 226 Nr. 11a der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Rechnungsangabe ist mithin notwendig, damit davon gesprochen werden kann, dass der Leistungsempfänger „gemäß Art. 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist“ (vgl. Art. 42 Buchst. a und ähnlich Art. 141 Buchst. e dieser Richtlinie). Sie hat zum Ziel, den Leistungsempfänger (Rechnungsadressaten) zu informieren und die Abführung der Mehrwertsteuer durch diesen im Bestimmungsland zu gewährleisten.

48. Aus diesem Grund genügt die hier von der Klägerin verwendete Formulierung „Steuerfreies innergemeinschaftliches Reihengeschäft“ zwar eventuell²¹ den Anforderungen aus Art. 226 Nr. 11, nicht aber den Anforderungen aus Art. 226 Nr. 11a der Mehrwertsteuerrichtlinie. Wenn der Gesetzgeber in Art. 226 Nrn. 11 und 11a ausdrücklich zwischen dem Hinweis auf die Steuerbefreiung und dem Hinweis auf die Steuerschuldverlagerung trennt, dann ist dieser gesetzgeberische Wille auch zu berücksichtigen.

49. Eine weite Auslegung, wonach die Formulierung „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ den Anforderungen des Art. 197 der Mehrwertsteuerrichtlinie genüge, weil ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft letztendlich voraussetze, dass der Leistungsempfänger am Ende der Reihe zum Steuerschuldner wird, ist daher nicht möglich. Der Wortlaut des Art. 197 in Verbindung mit Art. 226 Nr. 11a der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt vielmehr den expliziten Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, der hier fehlt. Diese Entscheidung des Gesetzgebers bindet die Verwaltung wie die Gerichte gleichermaßen.

50. Es ist auch nicht unverhältnismäßig, von einem Steuerpflichtigen wie der Klägerin zu verlangen, eine Rechnung mit dieser Angabe zu erstellen, wenn sie von ihrem Wahlrecht und der damit verbundenen Verwaltungsvereinfachung zu ihren Gunsten Gebrauch machen will. Das explizite Rechnungserfordernis des Art. 197 in Verbindung mit Art. 226 Nr. 11a der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgt ein legitimes Ziel (Information des Leistungsempfängers und der Finanzverwaltung über die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung durch den Übergang der Steuerschuldnerschaft) und ist geeignet, dieses Ziel umzusetzen. Ein gleich geeignetes Mittel zur Erreichung dieses Ziels ist hier nicht erkennbar. Angesichts des geringen Aufwandes für die Klägerin ist ein solches Formerfordernis auch angemessen.

4. Rechnung mit Hinweis auf die Steuerschuldverlagerung als Voraussetzung für die Ausübung des Wahlrechts

51. Ohne eine solche Rechnung ist also davon auszugehen, dass das Unternehmen in der Mitte (hier die Klägerin) sein Wahlrecht nicht ausgeübt hat und der Leistungsempfänger (hier M s.r.o.) nicht gemäß Art. 197 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Steuerschuldner bestimmt wurde. Folglich gilt der innergemeinschaftliche Erwerb nicht als besteuert, und Art. 41 ist weiterhin anwendbar. Daher muss die Klägerin einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich so lange versteuern, wie sie nicht ihre Erwerbsbesteuerung in der Tschechischen Republik

²¹ Die Formulierung ist insofern ungenau, als dass nur die erste Lieferung in der Reihe befreit ist. Die zweite Lieferung ist im Bestimmungsland steuerpflichtig. Es wird lediglich auf die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch das mittlere Unternehmen verzichtet, wenn und weil der Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet.

nachweist. Ohne die in Art. 42 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Tatbestandsvoraussetzungen für das Entfallen der „normalen“ Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs kann die Vereinfachungsregelung nicht in Anspruch genommen werden.

52. Aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich nichts Gegenteiliges. Vielmehr hat der Gerichtshof in seiner Entscheidung zu Art. 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich zwischen den Voraussetzungen des Buchst. a und des Buchst. b getrennt.²² Im Buchst. b wird eine entsprechende steuerrechtliche Erklärung (die zusammenfassende Meldung) genannt. Diese wurde vom Gerichtshof als Modalität bezeichnet, die „als formell anzusehen“ sei.²³ Die hier relevante Voraussetzung einer Rechnung mit dem Hinweis auf die Steuerschuldverlagerung („für die der Empfänger der Lieferung gemäß Artikel 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist“) ist aber in Buchst. a normiert, die vom Gerichtshof als „materielle Voraussetzung“ bezeichnet wurde.²⁴

53. Die Antwort auf die erste Frage lautet daher, dass eine Bestimmung des Empfängers der Lieferung als Steuerschuldner im Sinne von Art. 197 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur vorliegt, wenn in der entsprechenden Rechnung auf die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger hingewiesen wird. Die bloße Angabe „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ genügt dafür nicht.

C. Rückwirkende Rechnungserteilung bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (bzw. der Ausübung eines Wahlrechts)?

54. Ohne eine Rechnung mit dem Hinweis auf die Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger bleibt es folglich bei der normalen Behandlung des Reihengeschäfts. Die Klägerin hat mithin in der Tschechischen Republik einen innergemeinschaftlichen Erwerb (Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie) und bis zu dem Nachweis, dass dies geschehen ist, zusätzlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich zu versteuern (Art. 41 der Mehrwertsteuerrichtlinie). Ebenso ist die Lieferung an M s.r.o. in der Tschechischen Republik zu versteuern.

55. Allerdings hat die Klägerin die Mehrwertsteuer nicht von ihrem Vertragspartner (M s.r.o.) eingesammelt, da sie von einem „steuerfreien innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft“ ausging. Eine nachträgliche Einsammlung scheidet wohl an der Nichterreichbarkeit des Leistungsempfängers, der keine Umsatzsteuer abgeführt hat (weder die aus den Lieferungen an ihn noch aus den Lieferungen von ihm).

56. Aus diesem Grund hat die Klägerin offenbar versucht, noch eine berichtigte Rechnung zu erstellen. Der genaue Inhalt der Rechnungsberichtigung ist dem Vorabentscheidungsersuchen zwar nicht zu entnehmen, doch das Gericht fragt mit seiner zweiten Frage im Kern, ob eine nachträgliche Rechnungsberichtigung überhaupt (rückwirkend) möglich sei.

57. Ich habe allerdings Zweifel, ob im vorliegenden Kontext überhaupt von einer Rechnungsberichtigung gesprochen werden sollte. Wie oben ausgeführt, fehlt eine Tatbestandsvoraussetzung (d. h. eine entsprechende Rechnung), um von einem

²² Urteil vom 19. April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, Rn. 45 ff.).

²³ Urteil vom 19. April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, Rn. 49 am Ende).

²⁴ Urteil vom 19. April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, Rn. 49 am Anfang).

innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft und der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger auszugehen. Das nachträgliche Erfüllen einer notwendigen Tatbestandsvoraussetzung ist aber keine Korrektur, sondern das erstmalige Ausstellen der vorausgesetzten Rechnung.

58. Daher lautet die eigentliche Frage nicht, ob eine nachträgliche Berichtigung einer Rechnung möglich ist, sondern welche Rechtsfolgen eine nachträgliche Rechnungsausstellung – sofern sie denn möglich ist – auslöst. Insofern macht es für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts hier keinen Unterschied, ob die Klägerin bereits irgendeine oder gar keine Rechnung ausgestellt hatte.

59. Da die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Frist vorsieht, bis wann die Vereinfachungsregelung in Anspruch genommen werden kann, kann dies noch nachträglich geschehen. Mithin kann auch noch später eine entsprechende Rechnung erstellt werden. Etwaige zeitliche Grenzen ergeben sich allenfalls aus dem nationalen Verfahrensrecht, nicht aber aus der Mehrwertsteuerrichtlinie.

60. Aus dem oben erläuterten Sinn und Zweck einer Rechnung ergibt sich aber auch, dass diese – wenn sie, so wie hier, Rechtsfolgen für den Leistungsempfänger auslöst – diesem zwingend zugehen muss. Wie soll der Leistungsempfänger wissen, dass der Leistende von seinem Wahlrecht der Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht und ihn Art. 197 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Steuerschuldner bestimmt, wenn er nie davon Kenntnis erlangt?

61. Aus dem gleichen Grund lässt sich die Frage nach der Rückwirkung recht eindeutig beantworten. Eine solche (erstmalige) Rechnungsausstellung kann keine Rückwirkung entfalten. Erst mit einer entsprechenden Rechnung, die dem Empfänger zugeht, werden die Rechtsfolgen der Verwaltungsvereinfachungsregelung *ex nunc* ausgelöst.

62. Das entspricht einem allgemeinen Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts, wonach Veränderungen, die für die Besteuerung maßgebend sind, erst dann rechtlich erheblich sind, wenn sie eintreten.

63. Dies verdeutlicht z. B. Art. 187 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Verwendungsänderung eines Gegenstandes betrifft. Die Änderung erfolgt nicht rückwirkend, in dem der damalige Vorsteuerabzug angepasst wird, sondern erst dann, wenn die Wirtschaftsgüter anders als im Moment der Vornahme des Vorsteuerabzugs verwendet werden. Selbst nachträgliche Veränderungen des Kaufpreises – vgl. Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie – wirken nicht auf den Kaufvertragsabschluss (d. h. auf die ursprünglich geschuldete Steuer) zurück, sondern sind erst im Moment ihres Eintritts zu berücksichtigen.²⁵ Das Gleiche gilt nach Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie für einen insofern zu hoch vorgenommenen Vorsteuerabzug, wenn sich später der Kaufpreis mindert.²⁶

²⁵ So bereits Urteil vom 23. November 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 27).

²⁶ Vgl. Urteil vom 15. Oktober 2020, E. (Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 42).

64. Dieser Ansatz – grundsätzlich keine Rückwirkung im Rahmen einer allgemeinen und indirekten Verbrauchsteuer – wird durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Vorsteuerabzug nach Maßgabe der Verwendungsabsicht²⁷ bestätigt. Selbst wenn es später niemals zu steuerpflichtigen Umsätzen kommt, wird der vorgenommene Vorsteuerabzug nicht rückwirkend korrigiert, sondern bleibt bestehen. Auch die mittlerweile weiterentwickelte Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Notwendigkeit des Besitzes einer Rechnung für den Vorsteuerabzug zeigt dies deutlich. So kann eine rückwirkende Ausstellung einer (erstmaligen) Rechnung nicht zu einer rückwirkenden Vorsteuererstattung führen.²⁸

65. Hinzu kommt, dass die Steuerschuld des Empfängers nicht einseitig und rückwirkend durch den Leistenden verändert werden kann. Unterstellt, die Klägerin wäre bewusst von einem „normalen“ Reihengeschäft ausgegangen, dann hätte sie der M s.r.o eine Rechnung mit tschechischer Mehrwertsteuer erstellt, diese erhalten und in der Tschechischen Republik abgeführt. Soll die Klägerin dann mittels einer neuen Rechnung rückwirkend doch noch die Vereinfachungsregelung in Anspruch nehmen können? Die Folge wäre, dass die M s.r.o. gegen ihren Willen (ohne Zugang der Rechnung sogar ohne ihre Kenntnis) rückwirkend Steuerschuldner würde und die Mehrwertsteuer noch einmal (einmal hätte sie sie ja schon an die Klägerin bezahlt) an die Finanzverwaltung abführen müsste. Wenn überhaupt, dann wäre dies nur *ex nunc* und nach Bezahlung des Preises samt Mehrwertsteuer nur mit Zustimmung des Leistungsempfängers möglich.

66. Mithin bleibt es dabei, dass Tatbestandsvoraussetzungen (hier für die Inanspruchnahme einer Vereinfachungsregelung) nicht rückwirkend verwirklicht werden können. Bis zum Vorliegen der entsprechenden Rechnung liegen die Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung für ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nicht vor. Erst mit der entsprechenden Rechnungserteilung kann von einem solchen gesprochen werden. Mithin ist eine Korrektur nur *ex nunc* und nicht *ex tunc* (rückwirkend) möglich.

67. Soweit demgegenüber auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung²⁹ verwiesen wird, geht dies fehl. Zum einen betraf diese Rechtsprechung den Vorsteuerabzug und nicht die Ausübung eines Wahlrechts, welches an eine bestimmte Rechnung gekoppelt ist.

68. Zum anderen hat der Gerichtshof in diesen Fällen „nur“ entschieden, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil z. B. eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen (präzise Beschreibung der Menge und Art der Leistung und Angabe des Leistungsdatums) erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.³⁰ Gleiches gilt für die in Art. 226 Nr. 3 (Angabe der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden)³¹ oder die in Art. 226 Nr. 2

²⁷ Urteil vom 12. November 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, Rn. 40), Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 25), vom 29. Februar 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, Rn. 20), sowie Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, Nr. 33).

²⁸ So ausdrücklich Urteil vom 21. Oktober 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, Rn. 89), ähnlich auch schon Urteil vom 13. Januar 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, Rn. 38), siehe auch Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 49 und 50).

²⁹ Darunter fallen z. B. die Urteile vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 43), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 44), und vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a. (C-271/12, EU:C:2013:297, Rn. 34).

³⁰ Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 43).

³¹ Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 40 ff.).

(Angabe der Rechnungsnummer)³² genannten Angaben. Nur insoweit hat der Gerichtshof der Korrektur einer bereits im Besitz des Leistungsempfängers befindlichen (formal inkorrekten) Rechnung eine Rückwirkung beigemessen.³³

69. Dies überzeugt im Rahmen des Vorsteuerabzugs. Ein Dokument, welches über eine Lieferung oder Dienstleistung abrechnet, ist bereits dann eine Rechnung im Sinne des Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn es sowohl dem Leistungsempfänger als auch der Finanzverwaltung ermöglicht, ihm zu entnehmen, für welchen Umsatz welcher Leistende wann die Mehrwertsteuer in welcher Höhe auf welchen Leistungsempfänger übergewälzt hat. Dies bedingt Angaben zum Leistenden, Leistungsempfänger, Leistungsgegenstand, Preis und der gesondert ausgewiesenen Mehrwertsteuer.³⁴ Liegen diese fünf essenziellen Angaben vor, ist – wie ich schon andernorts ausgeführt habe³⁵ – dem Sinn und Zweck der Rechnung im Rahmen des Vorsteuerabzugs Genüge getan und das Recht auf Vorsteuerabzug bereits endgültig entstanden.³⁶

70. Wie oben ausgeführt, ist der Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aber eine notwendige Voraussetzung für ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft (siehe oben, Nrn. 44 ff.). Nur dadurch weiß der Leistungsempfänger, dass er die Steuer schuldet. Nur so kann die Finanzverwaltung das Vorliegen der Vereinfachungsregelung prüfen und der Leistende mit gutem Gewissen von einer Registrierung im Bestimmungsland absehen. Das Vorliegen dieser notwendigen Angaben und ihrer Wirkungen kann nicht rückwirkend hergestellt werden.

71. Die Antwort auf die zweite Frage lautet daher, dass eine Rechnung, die die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthält, zwar nachträglich, aber nur mit Wirkung *ex nunc* ausgestellt werden kann, wobei es erforderlich ist, dass diese Rechnung dem Leistungsempfänger zugeht.

D. Zum Inhalt der Berichtigung und den maßgeblichen nationalen Rechnungsvorschriften

72. Mit der dritten Frage ersucht das vorlegende Gericht um eine Auslegung von Art. 219a der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dieser bestimmt, nach welchen Vorschriften welches Mitgliedstaates eine Rechnung zu erstellen ist. Da feststeht, dass die Rechnung so fehlerhaft ist, dass kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegt, kann sich diese Frage für den vorliegenden Rechtsstreit im Ausgangsverfahren nur stellen, wenn noch eine Rechnung rückwirkend erstellt werden könnte. Dies ist, wie oben ausgeführt, nicht der Fall, so dass die Frage nicht beantwortet werden muss.

³² Urteil vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, Rn. 45), ähnlich auch Urteil vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 53 und 57).

³³ Vgl. Urteile vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 43), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 44), und vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a. (C-271/12, EU:C:2013:297, Rn. 34).

³⁴ In diesem Sinne auch der deutsche Bundesfinanzhof. Vgl. Urteile vom 12. März 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 Rn. 23, vom 22. Januar 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 Rn. 17; und vom 20. Oktober 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593 Rn. 19.

³⁵ Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, Nrn. 93 und 94) und meine Schlussanträge in der Rechtssache Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, Nr. 81).

³⁶ Hinsichtlich des Kriteriums der „gesondert ausgewiesenen Mehrwertsteuer“ folgt dies bereits aus den Entscheidungen des Gerichtshofs in den Urteilen Volkswagen und Biosafe, in denen Rechnungen vorlagen, bei denen der Ausweis der Mehrwertsteuer fehlte, um den Vorsteuerabzug in der entsprechenden Höhe geltend zu machen. Vgl. Urteile vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 42 und 43), und vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 49 und 50).

73. Ähnliches gilt für die Frage 2a. Das vorlegende Gericht möchte dort wissen, ob die Angabe: „Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft gem. Art. 25 UStG. Die Steuerschuld geht auf den Leistungsempfänger über.“ ausreichend sei. Auch dies setzt zum einen die Möglichkeit einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung voraus. Zum anderen ergibt sich der konkrete Rechnungsinhalt aus dem nationalen Recht (vgl. Art. 219a der Mehrwertsteuerrichtlinie). Das nationale Recht kann der Gerichtshof aber nicht beurteilen. Ob die Klägerin in einer Rechnung tatsächlich Art. 25 UStG zu zitieren hat, kann der Gerichtshof nicht entscheiden.

74. Im Übrigen ergeben sich die Rechnungsangaben, die die Mitgliedstaaten grundsätzlich nur verlangen können, aus Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Aus Art. 226 Nr. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich, dass auf eine Steuerbefreiung hinzuweisen ist, wenn eine Lieferung oder sonstige Leistung steuerfrei ist. Von einem innergemeinschaftlichen Erwerb spricht Art. 226 Nr. 11 anders als Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der zwischen einer Lieferung (Buchst. a), einer Dienstleistung (Buchst. c) und einem innergemeinschaftlichen Erwerb (Buchst. b) trennt, nicht. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist ausweislich Art. 42 dieser Richtlinie auch nicht steuerfrei, sondern gilt als besteuert, ohne dass Art. 41 der Richtlinie zur Anwendung kommt.

75. Aus Art. 226 Nr. 11a der Mehrwertsteuerrichtlinie folgt, dass bei einer Steuerschuld des Erwerbers die Angabe: „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ notwendig ist. Mit der Formulierung „Die Steuerschuld geht auf den Leistungsempfänger über“ wird Identisches ausgedrückt. Der Hinweis, auf welcher Grundlage dieser Übergang der Steuerschuldnerschaft – nach nationalem Recht oder Unionsrecht – basiert, ist hilfreich (vgl. Art. 226 Nr. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie), aber nicht zwingend. Aus dem Vergleich zwischen den Nrn. 11 und 11a des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich, dass die Angabe, worauf die Steuerschuldverlagerung basiert, nicht notwendig ist. Entscheidend ist nur, dass der Leistungsempfänger weiß, dass der Leistende davon ausgeht, dass der Leistungsempfänger die Steuer schuldet und im Bestimmungsland abzuführen hat.

V. Ergebnis

76. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Verwaltungsgerichtshofs (Österreich) wie folgt zu antworten:

1. Eine Bestimmung des Empfängers der Lieferung als Steuerschuldner im Sinne von Art. 197 der Mehrwertsteuerrichtlinie liegt nur vor, wenn in der entsprechenden Rechnung auf die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger hingewiesen wurde. Die Angabe „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ genügt dafür nicht.
2. Eine Rechnung, die die erforderliche Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthält, kann noch nachträglich, aber nur mit Wirkung *ex nunc* ausgestellt werden. Dabei ist es erforderlich, dass diese Rechnung dem Leistungsempfänger zugeht.