



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

6. Februar 2014*

„Vorabentscheidungsersuchen — Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Reverse-Charge-Verfahren — Recht auf Vorsteuerabzug — Entrichtung der Steuer an den Dienstleistungserbringer — Weglassen zwingender Angaben — Entrichtung nicht geschuldeter Mehrwertsteuer — Verlust des Abzugsrechts — Grundsatz der Steuerneutralität — Grundsatz der Rechtssicherheit“

In der Rechtssache C-424/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curte de Apel Oradea (Rumänien) mit Entscheidung vom 26. Juni 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 18. September 2012, in dem Verfahren

SC Fatorie SRL

gegen

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (Berichterstatter), J.-C. Bonichot und A. Arabadjiev,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der SC Fatorie SRL, vertreten durch C. Costăș, avocat,
- der rumänischen Regierung, vertreten durch R.H. Radu, V. Angelescu und I. Bara-Bușilă als Bevollmächtigte,
- der estnischen Regierung, vertreten durch M. Linntam als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Keppenne und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), insbesondere der Bestimmungen über das Recht auf Vorsteuerabzug bei der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, sowie die Auslegung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer und des Grundsatzes der Rechtssicherheit.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SC Fatorie SRL (im Folgenden: Fatorie) und der Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bihor, im Folgenden: Direcția) wegen der Entscheidung, Fatorie aufgrund unterbliebener Anwendung der Bestimmungen über das Reverse-Charge-Verfahren das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 178 Buchst. a und f der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

- a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und [das] Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

...

- f) hat er die Steuer in seiner Eigenschaft als Dienstleistungsempfänger oder Erwerber gemäß den Artikeln 194 bis 197 sowie 199 zu entrichten, muss er die von dem jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten erfüllen.“

- 4 Nach Art. 199 Abs. 1 dieser Richtlinie können die Mitgliedstaaten für bestimmte Dienstleistungen vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger dieser Leistungen die Mehrwertsteuer schuldet. Diese gemeinhin als „Reverse-Charge-Verfahren“ (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft) bekannte Regelung kann gemäß Art. 199 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie u. a. auf „Bauleistungen, einschließlich Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbruchleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sowie die ... Erbringung bestimmter Bauleistungen“ Anwendung finden.

5 Art. 226 Nr. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

...

11. bei Steuerbefreiung oder wenn die Steuer vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger geschuldet wird: 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 beziehungsweise diese der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft unterliegt“.

Rumänisches Recht

6 Art. 146 Abs. 1 Buchst. a des Gesetzes Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) vom 22. Dezember 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003, im Folgenden: Steuergesetzbuch) lautet:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

a) Er muss hinsichtlich der geschuldeten oder gezahlten Mehrwertsteuer auf Waren, die an ihn geliefert wurden oder später geliefert werden, oder auf Dienstleistungen, die an ihn erbracht wurden oder später erbracht werden, im Besitz einer Rechnung sein, die die in Art. 155 Abs. 5 aufgeführten Angaben enthält“.

7 Art. 155 Abs. 5 Buchst. n Nr. 2 des Steuergesetzbuchs bestimmt:

„Die Rechnung enthält zwingend die folgenden Angaben

...

2. wenn der Empfänger die Steuer nach Art. 150 Abs. 1 Buchst. b bis d und g schuldet: einen Verweis auf die Bestimmungen des vorliegenden Titels oder auf die Richtlinie 2006/112 oder den Vermerk ‚Umkehrung der Steuerschuldnerschaft‘ für die Umsätze nach Art. 160“.

8 Art. 160 des Steuergesetzbuchs in der im entscheidungserheblichen Zeitraum anwendbaren Fassung lautet:

„(1) Lieferer/Erbringer und Empfänger von Waren/Dienstleistungen nach Abs. 2 sind zur Anwendung der im vorliegenden Artikel vorgesehenen Vereinfachungsmaßnahmen verpflichtet. Voraussetzung für die Pflicht zur Anwendung der Vereinfachungsmaßnahmen ist, dass sowohl der Lieferer/Erbringer als auch der Empfänger nach Art. 153 zu Mehrwertsteuerzwecken registriert sind.

(2) Waren und Dienstleistungen, für deren Lieferung oder Erbringung die Vereinfachungsmaßnahmen gelten, sind:

...

b) Gebäude, Gebäudeteile und Grundstücke aller Art, für deren Lieferung die Steuerregelung gilt;

c) Bau- und Montageleistungen;

...

(3) Der Lieferer ist verpflichtet, auf Rechnungen, die für die Lieferung von Waren nach Abs. 2 ausgestellt werden, den Vermerk ‚Umkehrung der Steuerschuldnerschaft‘ anzubringen, ohne die entsprechende Steuer auszuweisen. Der Empfänger hat auf den Rechnungen, die er vom Lieferer erhält, die entsprechende Steuer zu vermerken, die er sowohl als vereinnahmte Steuer als auch als abzugsfähige Steuer in der Steuererklärung anzugeben hat. Für Umsätze, die den Vereinfachungsmaßnahmen unterliegen, wird zwischen dem Lieferer und dem Empfänger keine Mehrwertsteuer gezahlt.

...

(5) Sowohl die Lieferer/Leistungserbringer als auch die Empfänger haften für die ordnungsgemäße Anwendung des vorliegenden Artikels. Hat der Lieferer/Leistungserbringer auf den Rechnungen, die für die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen nach Abs. 2 ausgestellt werden, nicht den Vermerk ‚Umkehrung der Steuerschuldnerschaft‘ angebracht, ist der Empfänger verpflichtet, das Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anzuwenden, keine Steuer an den Lieferer/Leistungserbringer zu zahlen, aus eigener Initiative den Vermerk ‚Umkehrung der Steuerschuldnerschaft‘ auf der Rechnung anzubringen und die Pflichten aus Abs. 3 zu erfüllen.“

- 9 Art. 82 des Beschlusses Nr. 44/2004 der Regierung mit Durchführungsvorschriften zum Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal) in der im entscheidungserheblichen Zeitraum geltenden Fassung sieht vor:

„(1) Die Anwendung der Vereinfachungsmaßnahmen und des Verfahrens der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft setzt nach Art. 160 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs jeweils zwingend voraus, dass sowohl der Lieferer/Leistungserbringer als auch der Empfänger nach Art. 153 des Steuergesetzbuchs zu Mehrwertsteuerzwecken registriert sind und dass der fragliche Umsatz steuerpflichtig ist. Die Vereinfachungsmaßnahmen gelten nur für im Inland bewirkte Umsätze im Sinne von Art. 125b des Steuergesetzbuchs.

...

(3) Im Fall der in Art. 160 Abs. 2 des Steuergesetzbuchs aufgeführten Lieferungen und Dienstleistungen stellen die Lieferer/ Leistungserbringer auch für vereinnahmte Teilzahlungen Rechnungen ohne die Steuer aus und bringen darauf den Vermerk ‚Umkehrung der Steuerschuldnerschaft‘ an. Die Steuer wird vom Empfänger berechnet und auf der Rechnung und im Verzeichnis der Käufe vermerkt; in der Steuererklärung ist sie sowohl als vereinnahmte Steuer als auch als abzugsfähige Steuer anzugeben. In der Buchführung gibt der Empfänger während des Erklärungszeitraums den entsprechenden Betrag der Steuer sowohl in der Rubrik 4426 (abzugsfähige Mehrwertsteuer) als auch in der Rubrik 4427 (vereinnahmte Mehrwertsteuer) an.

...

(12) Bei Bau- und Montageleistungen, für die Teilzahlungen vereinnahmt und/oder bis zum 31. Dezember 2007 Rechnungen über den Gesamt- oder einen Teilbetrag im Verfahren der Umkehrung der Steuerschuld ausgestellt wurden, bei denen der Steuertatbestand jedoch erst im Jahr 2008 eintritt, und zwar zu dem Zeitpunkt, zu dem Berichte über den Arbeitsfortschritt erstellt und gegebenenfalls von den Empfängern gebilligt werden, wird die normale Steuerregelung nur auf die Differenz zwischen dem Wert der Leistungen, für die der

Steuertatbestand im Jahr 2008 eintritt, und dem Wert der vereinnahmten Teilzahlungen oder der Beträge angewandt, die in den bis zum 31. Dezember 2007 ausgestellten Rechnungen ausgewiesen sind. ...“

- 10 Art. 105 Abs. 1 und 3 der Verordnung Nr. 92/2003 der Regierung über die Steuerverfahrensordnung (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală) in der im *Monitorul Oficial al României* (Teil I, Nr. 513 vom 31. Juli 2007) veröffentlichten Fassung bestimmt:

„Vorschriften über die Steuerprüfung

(1) Die Steuerprüfung dient der Untersuchung aller für die Besteuerung relevanten tatsächlichen und rechtlichen Umstände.

...

(3) Die Steuerprüfung erfolgt für alle Steuern, Gebühren, Beiträge und sonstigen dem konsolidierten Gesamthaushalt geschuldeten Beträge und für jeden Besteuerungszeitraum nur einmal. In Ausnahmefällen kann der zuständige Steuerprüfer beschließen, für einen bestimmten Zeitraum eine erneute Prüfung vorzunehmen, wenn zwischen dem Ende der Steuerprüfung und dem Ablauf der Verjährungsfrist zusätzliche Informationen, die den Steuerprüfern zum Zeitpunkt der Prüfung nicht bekannt waren, oder Rechenfehler zutage treten, die sich auf die Prüfungsergebnisse auswirken.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

- 11 Am 3. Januar 2007 schloss Fatorie mit der SC Megasal Construcții SRL (im Folgenden: Megasal) einen Rahmenvertrag über Montearbeiten zur Errichtung einer Schweinehalle und Arbeiten zur Modernisierung einer Schweinefarm. Die Arbeiten wurden im Februar 2008 abgeschlossen.
- 12 Im Jahr 2007 stellte Megasal als die betreffende Leistungserbringerin im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens mehrere Vorschussrechnungen aus, wobei sie die in Art. 82 des Beschlusses Nr. 44/2004 der Regierung über die Durchführungsvorschriften zum Steuergesetzbuch vorgesehenen Vereinfachungsmaßnahmen anwandte. Der Gesamtbetrag der ohne Mehrwertsteuer ausgestellten Rechnungen belief sich auf 1 017 834,37 rumänische Lei (RON).
- 13 Am 3. März 2008 stellte Megasal eine dem Gesamtwert der ausgeführten Arbeiten entsprechende Rechnung über 1 052 840,10 RON aus, wovon 168 101 RON auf die Mehrwertsteuer und 884 740 RON auf den Preis der Arbeiten entfielen. Fatorie entrichtete die ausgewiesene Mehrwertsteuer an Megasal.
- 14 Fatorie stellte beim rumänischen Staat einen Antrag auf Erstattung von Mehrwertsteuer. Daraufhin ordnete die Direcția mit Bescheid vom 2. Juli 2008 im Einklang mit dem Steuerprüfungsbericht vom 13. Juni 2008 für den Prüfungszeitraum vom 1. Juli 2007 bis zum 31. März 2008 die Erstattung von Mehrwertsteuer in Höhe von 173 057 RON an, in der auch die Mehrwertsteuer bezüglich der Rechnung vom 3. März 2008 in Höhe von 168 101 RON enthalten war.
- 15 Im Jahr 2009 entschied die Direcția im Anschluss an eine zweite Prüfung der von Fatorie für die Zeit vom 1. Juli 2007 bis zum 31. März 2008 gezahlten Mehrwertsteuer, dass die Mehrwertsteuer bezüglich der Rechnung vom 3. März 2008 wegen Nichtbeachtung der Vereinfachungsmaßnahmen des Reverse-Charge-Verfahrens wieder einzuziehen sei. Mit Steuerbescheid vom 18. Mai 2009 forderte die Direcția von Fatorie daher die Zahlung eines Betrags von 221 221 RON an die Staatskasse, der sich aus der Mehrwertsteuer in Höhe von 168 101 RON und Verzugszinsen in Höhe von 53 120 RON zusammensetzte.

- 16 Aus den dem Gerichtshof übermittelten Informationen geht hervor, dass Megasal sich in Insolvenz befindet und die in der Rechnung vom 3. März 2008 ausgewiesene und von Fatorie an sie gezahlte Mehrwertsteuer nicht an die rumänische Steuerverwaltung abgeführt hat.
- 17 Am 15. Juli 2009 erhob Fatorie Klage gegen die Direcția und beantragte die Aufhebung der Entscheidung über die Wiedereinziehung und des Steuerbescheids vom 18. Mai 2009.
- 18 Mit Urteil vom 22. September 2010 wies das Tribunal Bihor die Klage als unbegründet ab. Mit Urteil vom 9. März 2011 wurde das dagegen eingelegte Rechtsmittel aus demselben Grund zurückgewiesen, und das erstinstanzliche Urteil wurde rechtskräftig.
- 19 Am 17. Mai 2011 beantragte Fatorie hinsichtlich des Urteils vom 22. September 2010 die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, das Urteil sei unter Verstoß gegen das Unionsrecht ergangen. Dieser Antrag wurde mit Urteil vom 7. November 2011 als unzulässig zurückgewiesen.
- 20 Gegen dieses Urteil legte Fatorie am 12. Januar 2012 bei der Curte de Apel Oradea Rechtsmittel ein.
- 21 Fatorie ist der Ansicht, dass im Ausgangsverfahren insbesondere die Rechtsprechung des Gerichtshofs aus dem Urteil vom 1. April 2004, Bockemühl (C-90/02, Slg. 2004, I-3303), heranzuziehen sei, wonach die Nichterfüllung der Anforderungen an die Rechnungsstellung das Vorsteuerabzugsrecht nicht beeinträchtigt, wenn das Reverse-Charge-Verfahren anwendbar sei. Die Fehler, die der Lieferer beim Ausstellen der Rechnung vom 3. März 2008 begangen habe, und der Umstand, dass sie selbst die Rechnung nicht berichtet habe, könnten sich daher nicht auf ihr Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer aus dieser Rechnung auswirken.
- 22 Die Direcția ist der Meinung, dass Fatorie das Recht auf Abzug der in der Rechnung vom 3. März 2008 ausgewiesenen Mehrwertsteuer verloren habe, denn zum einen habe die Gesellschaft Megasal diese Rechnung fehlerhaft ausgestellt, indem die gewöhnlichen mehrwertsteuerlichen Vorschriften angewandt worden seien, obwohl die Rechnung in Anwendung der Vereinfachungsmaßnahmen des Art. 160 Abs. 2 Buchst. b des Steuergesetzbuchs hätte ausgestellt werden müssen, und zum anderen sei Fatorie ihrer Pflicht nach Art. 160 Abs. 5 nicht nachgekommen, da sie nicht aus eigener Initiative auf der Rechnung den Vermerk „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“ angebracht und da sie die Steuer an den Leistungserbringer gezahlt habe.
- 23 Unter diesen Umständen hat die Curte de Apel Oradea beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Erlaubt die Mehrwertsteuerrichtlinie die Anwendung einer Sanktion, durch die ein Steuerpflichtiger das Vorsteuerabzugsrecht verliert, wenn:
 - a) die Rechnung, die der Steuerpflichtige zur Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorgelegt hat, von einem Dritten fehlerhaft, ohne Anwendung der Vereinfachungsmaßnahmen ausgestellt wurde;
 - b) der Steuerpflichtige die in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer gezahlt hat?
 2. Steht der unionsrechtliche Grundsatz der Rechtssicherheit einer Verwaltungspraxis der rumänischen Steuerbehörden entgegen, die
 - a) in einer ersten Phase das Vorsteuerabzugsrecht durch eine unwiderrufliche Verwaltungsentscheidung anerkennen;

b) diese Entscheidung später rückgängig machen und den Steuerpflichtigen dazu verpflichten, die Mehrwertsteuer, hinsichtlich deren er ursprünglich das Abzugsrecht ausgeübt hatte, nebst Verzugszinsen an die Staatskasse zu zahlen?

3. Ist es in dem Fall, in dem

- a) der Steuerpflichtige die von einem Dritten fehlerhaft auf einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer gezahlt hat;
- b) die Steuerbehörden keinerlei aktive Maßnahmen ergriffen haben, um den Dritten zur Berichtigung der fehlerhaft ausgestellten Rechnung zu veranlassen;
- c) die Berichtigung der Rechnung aufgrund der Insolvenz des Dritten nunmehr unmöglich ist, nach dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zulässig, dem Steuerpflichtigen das Vorsteuerabzugsrecht vorzuenthalten?

Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

24 Die Europäische Kommission erhebt zwar nicht ausdrücklich die Einrede der Unzulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens, sie äußert jedoch Zweifel an seiner Zulässigkeit mit der Begründung, dass es weder eine Darstellung der Gründe, aus denen das vorlegende Gericht Zweifel bezüglich der Auslegung oder der Gültigkeit bestimmter Vorschriften des Unionsrechts habe, noch den Zusammenhang enthalte, den das Gericht zwischen diesen Vorschriften und dem auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren nationalen Recht herstelle.

25 Nach ständiger Rechtsprechung darf der Gerichtshof die Entscheidung über ein Vorabentscheidungsersuchen eines nationalen Gerichts nur dann verweigern, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteile vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a., C-11/07, Slg. 2008, I-6845, Rn. 28, und vom 20. Juni 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, Rn. 27).

26 Dies ist hier jedoch nicht der Fall. Die erbetene Auslegung betreffend den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit steht nämlich in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits, dessen Realitätsbezug unbestreitbar erscheint. Außerdem enthält die Vorlageentscheidung ausreichende tatsächliche und rechtliche Angaben, die dem Gerichtshof eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen ermöglichen.

27 Das Vorabentscheidungsersuchen ist daher zulässig.

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur dritten Frage

28 Mit der ersten und der dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Steuerneutralität es im Rahmen eines dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Umsatzes verbieten, dem Empfänger einer Dienstleistung das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zu versagen, die er aufgrund einer fehlerhaft

ausgestellten Rechnung ohne Rechtsgrund an den Erbringer der Dienstleistung gezahlt hat, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung dieses Fehlers wegen der Insolvenz des Leistungserbringers unmöglich ist.

- 29 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens zwischen dem Erbringer und dem Empfänger von Dienstleistungen keine Mehrwertsteuerzahlung erfolgt. Der Dienstleistungsempfänger hat für die getätigten Umsätze Vorsteuer zu entrichten, kann diese aber grundsätzlich in Abzug bringen, so dass der Steuerverwaltung kein Betrag geschuldet wird.
- 30 Ferner ist zu betonen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann (Urteile Bockemühl, Rn. 38, und vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Slg. 2010, I-7467, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Steuerpflichtige vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. Urteile vom 22. Februar 2001, Abbey National, C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Rn. 24, und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Rn. 48).
- 32 Von den in Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Modalitäten für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug sind nur die Modalitäten des Art. 178 Buchst. f anwendbar, wenn es sich um ein Reverse-Charge-Verfahren nach Art. 199 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie handelt.
- 33 In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein Steuerpflichtiger, der als Empfänger einer Dienstleistung die darauf anfallende Mehrwertsteuer schuldet, für die Ausübung seines Vorsteuerabzugsrechts keine gemäß den Formvorgaben der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgestellte Rechnung zu besitzen braucht und nur die Förmlichkeiten erfüllen muss, die der betreffende Mitgliedstaat in Wahrnehmung der ihm nach Art. 178 Buchst. f dieser Richtlinie eröffneten Möglichkeit vorgeschrieben hat (vgl. in diesem Sinne Urteil Bockemühl, Rn. 47).
- 34 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich ferner, dass der Umfang dieser vom betreffenden Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten, die der Steuerpflichtige erfüllen muss, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, nicht über das zur Gewährleistung der korrekten Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens und zur Gewährleistung der Erhebung der Mehrwertsteuer absolut Notwendige hinausgehen darf (vgl. in diesem Sinne Urteile Bockemühl, Rn. 50, und vom 30. September 2010, Uszodaépitő, C-392/09, Slg. 2010, I-8791, Rn. 38).
- 35 So hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (Urteile vom 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07, Slg. 2008, I-3457, Rn. 63, und Uszodaépitő, Rn. 39).
- 36 Entgegen dem Vorbringen von Fatorie unterscheiden sich jedoch die Umstände des Ausgangsverfahrens von denen in der Rechtssache, in der das Urteil Bockemühl ergangen ist.
- 37 Zum Ausgangsverfahren geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass auf der Rechnung vom 3. März 2008 entgegen den Anforderungen des Art. 160 Abs. 3 des Steuergesetzbuchs nicht der Vermerk „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“ angebracht war und Fatorie nicht die in Art. 160 Abs. 5 des Steuergesetzbuchs vorgesehenen erforderlichen Maßnahmen ergriffen hat, um diesem Mangel abzuwehren. Außerdem hat Fatorie fälschlicherweise die in dieser Rechnung zu Unrecht

ausgewiesene Mehrwertsteuer an Megasal gezahlt, obwohl sie in Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens als Empfängerin der Dienstleistungen die Mehrwertsteuer gemäß Art. 199 der Mehrwertsteuerrichtlinie an die Steuerverwaltung hätte abführen müssen. Daher ist – neben der Tatsache, dass die betreffende Rechnung den Formvorschriften des nationalen Rechts nicht genügt – eine materielle Voraussetzung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht erfüllt worden.

- 38 Diese Situation hat die Steuerverwaltung gehindert, die Anwendung des Reverse-charge-Verfahrens zu überwachen, und die Gefahr von Steuerausfällen für den betreffenden Mitgliedstaat herbeigeführt.
- 39 Im Übrigen besteht nach ständiger Rechtsprechung das Recht auf Vorsteuerabzug nur für diejenigen Steuern, die geschuldet werden – d. h. mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang stehen – oder die entrichtet worden sind, soweit sie geschuldet wurden (Urteile vom 13. Dezember 1989, *Genius Holding*, C-342/87, Slg. 1989, 4227, Rn. 13, und vom 19. September 2000, *Schmeink & Cofreth und Stobel*, C-454/98, Slg. 2000, I-6973, Rn. 53).
- 40 Da die von Fatorie an Megasal gezahlte Mehrwertsteuer nicht geschuldet wurde und diese Zahlung eine materielle Voraussetzung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht erfüllt, kann sich Fatorie nicht auf ein Recht zum Abzug dieser Mehrwertsteuer berufen.
- 41 Die Insolvenz von Megasal bildet insoweit keinen Grund, die Versagung des Mehrwertsteuerabzugs in Frage zu stellen, die darauf zurückzuführen ist, dass Fatorie Pflichten verletzt hat, die für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens wesentlich sind.
- 42 Jedoch kann der Dienstleistungsempfänger, der die Mehrwertsteuer ohne Rechtsgrund an den Dienstleistungserbringer gezahlt hat, nach nationalem Recht von diesem die Rückzahlung verlangen.
- 43 Zu dem Umstand, dass die Steuerverwaltung Megasal nicht aufgegeben hat, die fehlerhaft ausgestellte Rechnung zu berichtigen, ist zu bemerken, dass es im Ausgangsverfahren darum geht, dass die *Directia Fatorie* das Abzugsrecht versagt hat, und dass es für die Beantwortung der aufgeworfenen Fragen keiner Entscheidung über eine etwaige Verpflichtung der Steuerverwaltung gegenüber einem Dritten bedarf.
- 44 Nach alledem ist auf die erste und die dritte Frage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Steuerneutralität es im Rahmen eines dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Umsatzes unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht verbieten, dem Empfänger einer Dienstleistung das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zu versagen, die er aufgrund einer fehlerhaft ausgestellten Rechnung ohne Rechtsgrund an den Erbringer der Dienstleistung gezahlt hat, und zwar auch dann nicht, wenn die Berichtigung dieses Fehlers wegen der Insolvenz des Leistungserbringers unmöglich ist.

Zur zweiten Frage

- 45 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Grundsatz der Rechtssicherheit einer Verwaltungspraxis der nationalen Steuerbehörden entgegensteht, wonach diese eine Entscheidung, mit der sie das Recht eines Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwertsteuer anerkannt haben, zurücknehmen und im Anschluss an eine erneute Prüfung die Zahlung dieser Mehrwertsteuer nebst Verzugszinsen von ihm fordern.
- 46 Zunächst ist festzustellen, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offen bleiben kann (vgl. in diesem Sinne Urteil *Ecotrade*, Rn. 44).

- 47 Die rumänische Regierung verweist hierzu in ihren schriftlichen Erklärungen auf Art. 105 Abs. 3 der Verordnung Nr. 92/2003 der Regierung über die Steuerverfahrensordnung, wonach es in Ausnahmefällen zulässig ist, innerhalb der Verjährungsfrist für einen bestimmten Zeitraum eine erneute Prüfung vorzunehmen, wenn zusätzliche Informationen, die den Steuerprüfern zum Zeitpunkt der Prüfung nicht bekannt waren, oder Rechenfehler zutage treten, die sich auf die Prüfungsergebnisse auswirken.
- 48 Diese Regelung, deren Klarheit und Vorhersehbarkeit für den Steuerpflichtigen nicht ernsthaft in Zweifel gezogen worden sind, genügt dem Grundsatz der Rechtssicherheit.
- 49 Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die in Rn. 47 des vorliegenden Urteils angeführte nationale Rechtsvorschrift in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit Anwendung findet.
- 50 Zu den Verzugszinsen ist auszuführen, dass die Mitgliedstaaten mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, die Sanktionen wählen können, die ihnen sachgerecht erscheinen. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 16. Dezember 1992, Kommission/Griechenland, C-210/91, Slg. 1992, I-6735, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 7. Dezember 2000, de Andrade, C-213/99, Slg. 2000, I-11083, Rn. 20, und Rodopi-M 91, Rn. 31).
- 51 Demnach ist auf die zweite Frage zu antworten, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit einer Verwaltungspraxis der nationalen Steuerbehörden nicht entgegensteht, wonach diese eine Entscheidung, mit der sie das Recht eines Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwertsteuer anerkannt haben, innerhalb einer Ausschlussfrist zurücknehmen und im Anschluss an eine erneute Prüfung die Zahlung dieser Steuer nebst Verzugszinsen von ihm fordern.

Kosten

- 52 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 (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Im Rahmen eines dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Umsatzes verbieten es unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und der Grundsatz der Steuerneutralität nicht, dem Empfänger einer Dienstleistung das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zu versagen, die er aufgrund einer fehlerhaft ausgestellten Rechnung ohne Rechtsgrund an den Erbringer der Dienstleistung gezahlt hat, und zwar auch dann nicht, wenn die Berichtigung dieses Fehlers wegen der Insolvenz des Leistungserbringers unmöglich ist.**
- 2. Der Grundsatz der Rechtssicherheit steht einer Verwaltungspraxis der nationalen Steuerbehörden nicht entgegen, wonach diese eine Entscheidung, mit der sie das Recht eines Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwertsteuer anerkannt haben, innerhalb einer Ausschlussfrist zurücknehmen und im Anschluss an eine erneute Prüfung die Zahlung dieser Steuer nebst Verzugszinsen von ihm fordern.**

Unterschriften