



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 30. November 2017¹

Rechtssache C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
gegen
Flexipiso – Pavimentos SA

(Vorabentscheidungsersuchen des Supremo Tribunal de Justiça [Oberster Gerichtshof, Portugal])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuer – Vorsteuerabzug – Beschränkung des
Vorsteuerabzugs – Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug“

I. Einleitung

1. Der Gerichtshof wird im vorliegenden Verfahren im Rahmen einer zivilrechtlichen Streitigkeit über die Höhe des zu bezahlenden Kaufpreises zu einer mehrwertsteuerrechtlichen Frage angerufen.
2. Beide Vertragsparteien sind bei Vertragsabschluss von der Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ausgegangen. Nach einer späteren Festsetzung des korrekten Regelsteuersatzes durch die Finanzverwaltung geht es darum, ob der Leistende diesen Betrag von der beklagten Leistungsempfängerin nachträglich noch verlangen kann. Die Beklagte verweigert dies, da sie keinen Vorsteuerabzug mehr geltend machen könne, weil die Frist zur Geltendmachung dieses Rechts verstrichen sei.
3. Der Gerichtshof muss sich nun in diesem Verfahren und in der thematisch ähnlich gelagerten anhängigen Rechtssache Volkswagen AG² dazu äußern, wann das Vorsteuerabzugsrecht in voller (d. h. objektiv zutreffender) Höhe entsteht. In Frage kommt eine Entstehung bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung und des Besitzes einer Rechnung, auch wenn diese einen zu niedrigen Steuerbetrag ausweist (hier in 2008). Die Alternative ist eine Entstehung in voller Höhe erst mit der Ausstellung der Rechnung, die auch den richtigen (höheren) Steuerbetrag ausweist (hier in 2012).
4. Das vorliegende Verfahren ist dabei in Zusammenhang mit den Rechtssachen Barlis 06³ und Senatex⁴ zu sehen. In diesen Verfahren hat der Gerichtshof entschieden, dass eine fehlerhafte Rechnung keinen Einfluss auf die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts hat. Insofern erhält der Gerichtshof nun die Gelegenheit, diese Rechtsprechung fortzuentwickeln.

¹ Originalsprache: Deutsch.

² Rechtssache C-533/16 – Volkswagen AG.

³ Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

⁴ Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem⁵ sieht vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

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

...“

6. Art. 178 dieser Richtlinie lautet:

„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 Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

7. Art. 226 der Richtlinie enthält folgende Regelung:

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

...

10. den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird;

...“

B. Portugiesisches Recht

8. Im portugiesischen Recht bestimmt Art. 7 des Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetzbuch, im Folgenden: CIVA):

„1. Unbeschadet der nachstehenden Absätze entstehen die Steuer und der Steueranspruch:

- a) bei Übertragungen von Gegenständen, zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenstände dem Erwerber zur Verfügung gestellt werden“.

⁵ ABl. 2006, L 347, S. 1.

Art. 8 des CIVA sieht vor:

„1. Ungeachtet des vorstehenden Artikels entsteht der Steueranspruch, wenn bei einer Übertragung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen gemäß Art. 29 die Ausstellung einer Rechnung oder eines gleichwertigen Dokuments vorgeschrieben ist:

a) wenn die für die Ausstellung der Rechnung oder des gleichwertigen Dokuments vorgesehene Frist eingehalten wurde, zum Zeitpunkt ihrer bzw. seiner Ausstellung“.

9. Art. 36 des CIVA regelt außerdem:

„...“

5. Die Rechnungen oder gleichwertigen Dokumente müssen datiert und fortlaufend nummeriert sein und folgende Angaben enthalten:

...

d) die anwendbaren Steuersätze und den zu zahlenden Steuerbetrag“.

10. Den Zeitraum der Frist für die Ausübung des Abzugsrechts definiert Art. 98 CIVA: „...“

2. Unbeschadet von Sondervorschriften kann das Recht auf Abzug oder Erstattung der zu viel gezahlten Steuer nur bis zum Ablauf von vier Jahren ab der Entstehung des Abzugsrechts bzw. der Zahlung der überschüssigen Steuer ausgeübt werden.“

III. Ausgangsrechtsstreit

11. Von Februar 2008 bis Mai 2010 verkaufte die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits vor dem nationalem Gericht, Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (im Folgenden: Biosafe), Gummigranulat im Gesamtwert von 664 538, 77 Euro an die Beklagte, Flexipiso – Pavimentos SA, wobei sie einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 5 % in Rechnung stellte.

12. Eine Steuerprüfung im Jahr 2011 für die Steuerjahre 2008 bis 2010 ergab, dass die Klägerin jedoch einen Mehrwertsteuersatz von 21 % hätte anwenden müssen. Daraufhin verfügte die Steuerverwaltung eine Nacherhebung entsprechend der Differenz in Höhe von 100 906, 50 Euro, die die Klägerin an den Staat abführte.

13. Die Klägerin richtete am 24. Oktober 2012 eine Zahlungsaufforderung in Höhe des Differenzbetrags an die Beklagte, die die Zahlung jedoch verweigerte.

14. Mit der zivilrechtlichen Klage möchte die Klägerin erreichen, dass die Beklagte ihr diesen Betrag noch zahlt. Die Beklagte könne den zu zahlenden Betrag später von der Steuerverwaltung zurückfordern, da sie nach Zahlung an die Klägerin zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

15. Hiergegen macht die Beklagte geltend, dass Art. 98 Nr. 2 des CIVA eine Frist von vier Jahren für das Recht auf Abzug der übergewälzten Mehrwertsteuer durch den Erwerber vorsehe. Diese Frist sei im Zeitpunkt des Erhalts der Zahlungsaufforderung – laut vorlegendem Gericht enthält diese alle Voraussetzungen, um als Rechnung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts angesehen zu werden – bereits abgelaufen gewesen.

16. Das erstinstanzliche Gericht sowie das Tribunal da Relação de Lisboa (Rechtsmittelgericht Lissabon, Portugal) vertraten die Ansicht, dass der Zeitpunkt des Fristbeginns und damit der Zeitpunkt der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts die Ausstellung der ursprünglichen Rechnungen im Jahr 2008 und nicht die Ausstellung der berichtigenden Dokumente im Oktober 2012 sei. Deswegen wiesen die vorinstanzlichen Gerichte die Klage ab, woraufhin die Klägerin beim Supremo Tribunal de Justiça (Oberster Gerichtshof, Portugal) Rechtsmittel einlegte.

IV. Verfahren vor dem Gerichtshof

17. Das mit dem Rechtsstreit befasste Supremo Tribunal de Justiça (Oberster Gerichtshof, Portugal) hat dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Stehen die Richtlinie 2006/112/EG und insbesondere ihre Art. 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 und 219 sowie der Neutralitätsgrundsatz Rechtsvorschriften entgegen, nach denen in einem Fall, in dem eine beim Mehrwertsteuerpflichtigen Veräußerer der Waren durchgeführte Steuerprüfung ergab, dass der Mehrwertsteuersatz, den er zum betreffenden Zeitpunkt angewandt hatte, niedriger war als der, den er hätte anwenden müssen, woraufhin er die zusätzliche Steuer an den Staat gezahlt hat und nun vom ebenfalls mehrwertsteuerpflichtigen Erwerber eine entsprechende Zahlung erhalten möchte, für diesen Erwerber die Frist für den Abzug der zusätzlichen Steuer ab der Ausstellung der ursprünglichen Rechnungen läuft und nicht ab der Ausstellung oder dem Erhalt der berichtigenden Dokumente?
2. Wird dies verneint, stellt sich die Frage, ob diese Richtlinie und insbesondere die genannten Artikel sowie der Neutralitätsgrundsatz Rechtsvorschriften entgegenstehen, aus denen sich ergibt, dass der Erwerber, wenn er im Anschluss an die Steuerprüfung und die Zahlung der zusätzlichen Steuer an den Staat erstellte Dokumente zur Berichtigung der ursprünglichen Rechnungen, mit denen die Zahlung dieser zusätzlichen Steuer begehrt wird, zu einem Zeitpunkt erhalten hat, zu dem die genannte Frist für die Ausübung des Abzugsrechts bereits abgelaufen war, die Zahlung verweigern kann, wobei davon ausgegangen wird, dass die Unmöglichkeit des Abzugs der zusätzlichen Steuer die Ablehnung der Überwälzung rechtfertigt.

18. Zu diesen Fragen haben im Verfahren vor dem Gerichtshof die Republik Portugal, Biosafe sowie die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zur Zulässigkeit der Vorlagefragen

19. Die Republik Portugal hält die zweite Vorlagefrage für unzulässig. Beide Vorlagefragen weisen hier die Besonderheit auf, dass sie sich für das vorliegende Gericht im Rahmen eines Zivilprozesses stellen, in dem sich die Parteien im Ergebnis über die Höhe der Gegenleistung streiten. Die Höhe der Gegenleistung ist primär eine Frage der (zivilrechtlichen) Vertragsauslegung zwischen den Parteien und fällt nicht in die Zuständigkeit des Gerichtshofs. Auch die Frage, ob überhaupt eine nachträgliche Erhöhung der vereinbarten Gegenleistung in Betracht kommt, wenn sich beide Vertragsparteien einseitig oder beidseitig über die zutreffende mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung eines Rechtsgeschäfts geirrt haben, ist grundsätzlich eine Frage des nationalen Rechts.

20. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht allerdings eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Der Gerichtshof kann die Entscheidung über die Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene

Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder er nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind.⁶

21. Dies kann für beide Vorlagefragen nicht angenommen werden. Es scheint im portugiesischen Recht eine Möglichkeit zu geben, nachträglich die Gegenleistung gegenüber dem Leistungsempfänger zu erhöhen, wenn die Finanzverwaltung eine höhere Mehrwertsteuer beim Leistenden festgesetzt hat. In einem solchen Fall kann es durchaus (zivilrechtlich) von Bedeutung sein, ob der Leistungsempfänger diese zusätzliche Mehrwertsteuer im Wege des Vorsteuerabzugs neutralisieren kann. Bei einer fehlenden Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers würde dieser nämlich allein das Risiko eines mehrwertsteuerrechtlichen Irrtums tragen, wenn die Gegenleistung nachträglich erhöht werden könnte. Bei einer bestehenden Vorsteuerabzugsberechtigung würde hingegen das Risiko allein beim Leistenden verbleiben, wenn die Gegenleistung nicht nachträglich erhöht werden könnte. Insofern können die Ausführungen des Gerichtshofs zur Existenz eines Rechts auf Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers für das vorlegende Gericht im Rahmen des Zivilrechtsstreits zumindest nützlich sein. Ähnliches gilt für die zweite Vorlagefrage. Mithin können beide noch als zulässig angesehen werden.

B. Zur ersten Frage

1. Zum Inhalt der Vorlagefrage

22. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht ausdrücklich wissen, ob „die Frist für den Abzug dieser zusätzlichen Steuer durch den Erwerber ab der Ausstellung der ursprünglichen Rechnung läuft und nicht ab Ausstellung oder dem Zugang der berichtigen Rechnung“.

23. Damit geht es dem vorlegenden Gericht – anders als die Ausführungen der Kommission und der Republik Portugal vermuten lassen – nicht darum, ob die im nationalen Recht vorgesehene Frist von vier Jahren angemessen ist. Vielmehr soll geklärt werden, ob der Vorsteuerabzugsanspruch in voller Höhe bereits mit der Ausführung des Umsatzes entsteht (dies war hier im Jahr 2008), selbst wenn die Parteien unzutreffend von einer niedrigeren Mehrwertsteuerbelastung ausgingen und daher eine höhere Mehrwertsteuer weder im Preis berücksichtigt noch in der Rechnung ausgewiesen haben.

24. Es kommen insoweit nur zwei Möglichkeiten in Betracht. Entweder entsteht der Vorsteuerabzug in der objektiv zutreffenden Höhe unabhängig von den Vorstellungen der Parteien und unabhängig von dem Ausweis in einer entsprechenden Rechnung. Dann wäre er im vorliegenden Fall in 2008 entstanden. Oder der Vorsteuerabzug wird der Höhe nach begrenzt durch den konkreten Ausweis der Mehrwertsteuer in einer entsprechenden Rechnung. Dann wäre er hier in 2008 bezüglich des Steuersatzes von 5 % und erst in 2012 in Höhe der Differenz bis zum Steuersatz von 21 % entstanden.

25. Ich halte die zweite Ansicht für zutreffend. Nach meiner Auffassung sind nämlich das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug *dem Grunde nach* (dazu unten, Nrn. 26 ff.) und das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug *der Höhe nach* (dazu unten, Nrn. 34 ff.) zu unterscheiden. Dies steht bei genauer Betrachtung auch mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur rückwirkenden Berichtigung formal fehlerhafter Rechnungen im Einklang (dazu unten, Nrn. 53 ff.).

⁶ Urteile vom 17. September 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, Rn. 32), vom 30. April 2014, Pfleger u. a. (C-390/12, EU:C:2014:281, Rn. 26), vom 22. Juni 2010, Melki und Abdeli (C-188/10 und C-189/10, EU:C:2010:363, Rn. 27), und vom 22. Januar 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, Rn. 19).

2. Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug dem Grunde nach

26. Wenn man die Rechtsprechung des Gerichtshofs näher betrachtet, dann hat dieser sich bislang hauptsächlich zur Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug *dem Grunde nach* geäußert.

27. Nach dieser Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden.⁷

28. Durch die Regelung des Vorsteuerabzugs soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die vollkommene Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen.⁸

29. Zu den für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts erforderlichen materiellen Voraussetzungen hat der Gerichtshof entschieden,⁹ dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sein müssen.

30. Da Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine weitere Voraussetzung in Bezug auf die Nutzung durch den Empfänger der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen aufstellt, ist ein Steuerpflichtiger, wenn die beiden in der vorstehenden Nummer genannten Voraussetzungen erfüllt sind, grundsätzlich zum Abzug der entrichteten Vorsteuer berechtigt.¹⁰

31. Diese Rechtsprechung spricht dafür, dass maßgebend allein die Ausführung der Leistung zwischen zwei Steuerpflichtigen ist und dass der Leistungsempfänger die empfangene Leistung zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet. Das Vorliegen einer zutreffenden Rechnung scheint der Gerichtshof lediglich als Formalie zu behandeln. Allerdings hat sich der Gerichtshof in dieser Rechtsprechung immer nur zur Entstehung des Vorsteuerabzugsanspruchs dem Grunde nach geäußert, weil die Höhe der Steuerschuld und die Höhe des Vorsteuerabzugs von Anfang an unstrittig waren.

32. Die hier zu entscheidende Frage bezieht sich aber auf das Entstehen des Abzugsrechts nicht dem Grunde nach, sondern *der Höhe nach*, weil zunächst ein falscher Steuersatz zugrunde gelegt worden ist. Dass der Leistungsempfänger (im vorliegenden Fall die Flexipiso – Pavimentos SA) den Vorsteuerabzug bezüglich der vereinbarten und auch in Rechnung gestellten 5 %¹¹ dem Grunde und der Höhe nach geltend machen kann, steht außer Frage.

7 Urteile vom 21. September 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, Rn. 39), vom 22. Juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, Rn. 31), vom 22. Dezember 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, Rn. 23), und vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, Rn. 37).

8 Urteile vom 21. September 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, Rn. 40), vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 27), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 39), vom 22. März 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 35), und vom 22. Dezember 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, Rn. 24).

9 Beschluss vom 12. Januar 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, Rn. 28), Urteile vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 28), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 40), vom 22. Juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, Rn. 34), vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

10 Urteil vom 22. Juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, Rn. 35).

11 Wegen Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es präziser, von 5/105 der vereinbarten Gegenleistung zu sprechen.

33. Fraglich ist allein, ob der Leistungsempfänger auch bereits in 2008 einen Vorsteuerabzug in Höhe von 21 %¹² geltend machen konnte, da dies der eigentlich richtige Steuersatz gewesen wäre, auch wenn beide Parteien weder davon ausgingen noch dies wussten.

3. Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug der Höhe nach

34. Zu klären ist daher der *Entstehungszeitpunkt des Vorsteuerabzugs der Höhe nach*. Hierfür kommt nicht nur der Regelung des Art. 168, sondern auch der Regelung des Art. 178 Buchst. a in Verbindung mit Art. 226 Nr. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie entscheidende Bedeutung zu.

a) Der Zweck der Angabe des anzuwendenden Mehrwertsteuersatzes

35. Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass nach Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Vorsteuerabzug global vorgenommen wird, indem der Steuerpflichtige von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, „für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird“. Daraus folgt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich für den Zeitraum auszuüben ist, in dem zum einen dieses Recht entstanden ist und zum anderen der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist.¹³

36. Für die Durchsetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug setzt folglich Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie den Besitz einer bestimmten Rechnung voraus. Diese Rechnung muss gemäß den Art. 219a bis 240 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgestellt worden sein. Gemäß Art. 226 Nr. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt dies die Angabe des „zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag(s)“.

37. Durch die Vorschrift des Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie verbindet der Gesetzgeber den materiellen Anspruch auf Abzug der vom Leistungsempfänger zu tragenden Mehrwertsteuer mit dem Besitz einer Rechnung, in der die von ihm zu tragende Mehrwertsteuer ausgewiesen ist.¹⁴

38. Der Sinn der Verknüpfung des Rechts auf Vorsteuerabzug mit dem Besitz einer entsprechenden Rechnung liegt – wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat – zum einen darin, dass die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, es den Steuerverwaltungen ermöglichen sollen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren.¹⁵ Dies betrifft insbesondere Angaben zum Leistungsgegenstand, zum Leistungszeitpunkt und zur Person des Leistenden.

39. Die Angabe des zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrags ist dafür aber nicht erforderlich. Der zu entrichtende Mehrwertsteuerbetrag ergibt sich kraft Gesetzes aus der Anwendung des Steuersatzes und der vereinbarten Gegenleistung. Dies ist eine mathematische Berechnung, basierend auf einer Rechtsfrage (der des Steuersatzes), die auch ohne ausdrückliche Angabe des „zu entrichtenden Steuerbetrag(s)“ (d. h. des Ergebnisses) in der Rechnung jederzeit durch die Finanzverwaltung kontrolliert werden kann.

¹² Wegen Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es präziser, von 21/121 der vereinbarten Gegenleistung zu sprechen.

¹³ Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 35), vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, Rn. 34).

¹⁴ So auch die Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, Nr. 60).

¹⁵ Urteile vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 27), siehe auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, Nrn. 30, 32 und 46).

40. Daher muss das gesetzliche Erfordernis in Art. 226 Nr. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie einen darüber hinausgehenden Sinn und Zweck haben. Dieser Sinn und Zweck besteht meiner Auffassung nach darin, einen Gleichlauf zwischen der Steuerschuld des Leistenden und dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers herzustellen.

41. Mit der Rechnung gibt der Leistende dem Leistungsempfänger zu verstehen, welche Mehrwertsteuer er seiner Meinung nach dem Staat schuldet und als indirekte Steuer auf den Leistungsempfänger überwälzt. Mit einer solchen Rechnung steht für den Leistungsempfänger auch fest, dass er in Höhe dieses Betrags mit Mehrwertsteuer belastet ist, wenn er die Rechnung zahlt. Die Folge ist, dass er auch (nur) in dieser Höhe – die im Allgemeinen auch der Mehrwertsteuerschuld des Leistenden entspricht – eine Entlastung beanspruchen kann.

b) Berücksichtigung des Neutralitätsgrundsatzes

42. Darüber hinaus dient diese Regelung auch dazu, den im Mehrwertsteuerrecht verankerten Neutralitätsgrundsatz umzusetzen. Der Grundsatz der Neutralität stellt ein sich aus dem Verbrauchsteuercharakter ergebendes grundlegendes Prinzip¹⁶ der Mehrwertsteuer dar und enthält zwei Grundaussagen.

43. Zum einen verbietet er, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.¹⁷ Zum anderen beinhaltet der Neutralitätsgrundsatz, dass das Unternehmen als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates von der endgültigen Belastung mit Mehrwertsteuer grundsätzlich zu befreien ist,¹⁸ sofern die unternehmerische Tätigkeit selbst der Erzielung (grundsätzlich) steuerpflichtiger Umsätze dient.¹⁹

44. Ich möchte den Blick hier auf den Entlastungsgedanken lenken. Aus diesem folgt, dass – wie auch Generalanwalt Campos Sánchez-Bordona jüngst ausgeführt hat²⁰ – ein Vorsteuerabzug nur in Betracht kommt, soweit der Leistungsempfänger mit Mehrwertsteuer auch belastet ist. Belastet ist dieser aber nicht schon mit der Leistungsausführung, sondern erst mit der Bezahlung der Gegenleistung und der darin enthaltenen Mehrwertsteuer aufgrund einer diesen Betrag ausweisenden Rechnung.

45. Ganz deutlich wird dies noch in der früheren Rechtsprechung des Gerichtshofs, in der dieser noch explizit ausführte,²¹ dass dem sofortigen Vorsteuerabzugsrecht die Annahme zugrunde liegt, dass die Steuerpflichtigen grundsätzlich keine Zahlungen vornehmen und daher keine Vorsteuer abführen, bevor sie eine Rechnung oder ein anderes, als Rechnung zu betrachtendes Dokument erhalten haben, und dass nicht von der Belastung eines Umsatzes mit Mehrwertsteuer ausgegangen werden kann, bevor diese abgeführt wurde.

46. Inwieweit der Leistungsempfänger mit Mehrwertsteuer belastet ist (oder werden wird), ergibt sich nämlich erst daraus, dass eine entsprechende Mehrwertsteuer in die Gegenleistung einkalkuliert wurde, die der Empfänger zu zahlen hat. Ob eine Mehrwertsteuer in die Gegenleistung einkalkuliert wurde, ergibt sich aber nur aus dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis und aus der Abrechnung über dessen Vollzug, mithin aus der Rechnung.

16 Der Gerichtshof spricht im Urteil vom 13. März 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 43), von einem Auslegungsgrundsatz.

17 Urteile vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, Rn. 30), vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20), und vom 11. Juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, Rn. 22).

18 Urteile 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).

19 Urteile vom 13. März 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41), vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 51), vom 21. April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, Rn. 57), und meine Schlussanträge in der Rechtssache Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, Nr. 25).

20 Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, Nr. 64).

21 Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, Rn. 35).

47. Ohne eine entsprechende Vereinbarung und ohne eine (dieser Vereinbarung entsprechenden) Rechnung kann und wird der Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer nicht an den Leistenden zahlen. Darin erklärt sich auch – wie Generalanwalt Campos Sánchez-Bordona zutreffend ausführt²² – die Regelung des Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts an den Besitz einer entsprechenden Rechnung knüpft.

48. Solange der Leistende – so wie im vorliegenden Fall – nicht den Regelsteuersatz eingepreist hat und ihn auch nicht mittels der Gegenleistung auf den Leistungsempfänger übergewälzt hat (dies war im Jahr 2008 noch nicht der Fall), solange ist der Leistungsempfänger auch nicht mit der Mehrwertsteuer in dieser Höhe belastet. Ein Vorsteuerabzug vor diesem Zeitpunkt würde nicht eine Belastung beseitigen,²³ sondern stattdessen lediglich begünstigen. Er könnte zu einem Zeitpunkt einen Vorsteuerabzug geltend machen, den der Leistende mangels Kenntnis der höheren Mehrwertsteuer nicht ansatzweise überwälzen könnte.

49. Folglich ergibt sich – insoweit in Übereinstimmung mit der Ansicht der Kommission – auch aus dem Neutralitätsgrundsatz, dass das Vorsteuerabzugsrecht der Höhe nach nur im Umfang des in der Rechnung nach Art. 226 Nr. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzugebenen „zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag(s)“ entsteht.

50. Die besondere Bedeutung des Art. 226 Nr. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Gegensatz zu den anderen in Art. 226 genannten Formalien einer Rechnung wird auch durch Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie deutlich. Das für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers notwendige Merkmal (der „zu entrichtende Steuerbetrag“) führt zu einer gesetzlichen Steuerschuld, allein aufgrund seiner Angabe in der Rechnung. Im umgekehrten Fall – es wurde fälschlicherweise ein zu hoher Steuersatz zugrunde gelegt – hat dies zur Folge, dass dieser ausgewiesene Betrag geschuldet wird, obwohl dem Leistungsempfänger kein Vorsteuerabzug zusteht, da mehr als die gesetzlich geschuldete Steuer ausgewiesen wurde.²⁴ Damit hat diese Angabe – zu der ein Leistender nach Art. 220 der Mehrwertsteuerrichtlinie verpflichtet ist – nicht nur eine formelle, sondern auch eine materielle Wirkung. Diese Wirkung tritt sowohl auf Seiten des Leistenden (Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie) und meines Erachtens auch korrespondierend auf Seiten des Leistungsempfängers (Art. 168 in Verbindung mit Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie) ein.²⁵

51. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens weist darüber hinaus zutreffend darauf hin, dass ein Abstellen auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung (oder die erste Rechnung nach Leistungserbringung) auch zu einer Beeinträchtigung der Vertragsfreiheit der Parteien führen würde. Diese wären dann gezwungen, die (zivilrechtliche) Festlegung des endgültigen Preises innerhalb der durch den Mitgliedstaat festzulegenden (steuerrechtlichen) Frist für die Verjährung des Vorsteuervergütungsanspruchs zu treffen. Andernfalls wäre ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ausgeschlossen. Dies wäre ein seltsames Ergebnis, denn das Mehrwertsteuerrecht knüpft grundsätzlich an wirtschaftliche Vorgänge an, bezweckt aber nicht deren Umgestaltung.

c) Ergebnis

52. Der Wortlaut und der Sinn und Zweck des Art. 178 Buchst. a in Verbindung mit Art. 226 Nr. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Berücksichtigung des Neutralitätsgrundsatzes stehen folglich einem Entstehen des Vorsteuerabzugs der (objektiv richtigen) Höhe nach im Moment der Leistungserbringung entgegen. Das Recht auf Vorsteuerabzug der Flexipiso – Pavimentos SA

²² Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, Nrn. 58 ff.).

²³ Siehe dazu die gleiche Ansicht des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, Nr. 64).

²⁴ Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 23), und vom 13. Dezember 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 15).

²⁵ In diesem Sinne wohl auch der Generalanwalt Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, Nr. 67).

(bezüglich des den in Höhe von 5 % ausgewiesenen Steuerbetrags übersteigenden Teils) ist damit – in Übereinstimmung mit der Auffassung der Kommission und von Biosafe – frühestens im Jahr 2012 mit Erhalt einer entsprechenden Rechnung mit dem Ausweis der zu entrichtenden Mehrwertsteuer entstanden.

4. Rechtsprechung zur rückwirkenden Berichtigung einer Rechnung

53. Dem steht auch nicht die jüngere Rechtsprechung des Gerichtshofs zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung entgegen. Hier hat der Gerichtshof zwar entschieden, dass es sich bei den materiellen Anforderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug um diejenigen handelt, die die eigentliche Grundlage und den Umfang dieses Rechts regeln, so wie sie in Titel X Kapitel 1 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen sind. Dagegen regeln die formellen Anforderungen dieses Rechts die Modalitäten, die Kontrolle seiner Ausübung sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems, so wie die Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, Rechnungstellung und Steuererklärung.²⁶

54. Dabei verlangt das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat. Folglich darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können.²⁷

55. Daraus schließt der Gerichtshof, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.²⁸

56. Daraus könnte man ableiten, dass ein Vorsteuerabzug sogar gänzlich ohne Rechnung geltend gemacht werden könne. Denn eine Rechnung sei ja insgesamt nur eine formelle Voraussetzung. Wenn objektiv feststehe, dass die materiellen Voraussetzungen des Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorlägen, könnten fehlende formelle Voraussetzungen einen Vorsteuerabzug nicht verhindern. Dem steht jedoch bereits der klare Wortlaut des Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie entgegen. Darüber hinaus setzt auch der Gerichtshof in der genannten Rechtsprechung die Korrektur einer Rechnung ausdrücklich voraus.²⁹ Damit kann ein Recht auf Vorsteuerabzug ohne Besitz einer Rechnung weder dieser Rechtsprechung noch der Mehrwertsteuerrichtlinie entnommen werden.

57. Fraglich ist lediglich, ob eine Rechnung (hier aus dem Jahr 2008), die keine oder eine zu geringe Mehrwertsteuer ausweist, als eine fehlerhafte Rechnung im Sinne der genannten Rechtsprechung verstanden werden kann. Diese könnte dann unter Umständen aufgrund eines bloß formellen Fehlers *rückwirkend* korrigiert werden, weswegen auch der Vorsteuerabzug rückwirkend geltend gemacht werden könnte bzw. müsste.

26 Urteil vom 28. Juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 47), vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Dezember 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 41 und 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Urteil 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 und 59), vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 21. Oktober 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, Rn. 42), allerdings im Fall einer Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, sowie vom 1. März 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, Rn. 43), allerdings auch unter Bezugnahme auf die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft.

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

29 In seinem Urteil vom 15. September 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 39), grenzt der Gerichtshof sich ausdrücklich von dem Urteil vom 29. April 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, Rn. 38), mit dem Hinweis ab, dass dort keine Rechnung vorlag, während in der Entscheidung *Senatex* eine Rechnung vorlag, die auch samt Mehrwertsteuer gezahlt wurde.

58. Hierzu ist zuallererst anzumerken, dass die Entscheidungen des Gerichtshofs zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung im Kern ganz andere Konstellationen als die hier vorliegende betrafen. In jenen Rechtssachen war der Vorsteuerabzug dem Grunde nach entstanden, und auch der Höhe nach bestand zwischen Leistendem und Leistungsempfänger Einigkeit. Mithin wusste der Leistungsempfänger mit Erhalt der Rechnung, in welcher Höhe er mit Mehrwertsteuer belastet wird und bis zu welcher Höhe er sich von dieser entlasten darf. Spätestens mit der Bezahlung der formell fehlerhaften Rechnungen war er auch mit der Mehrwertsteuer belastet. Es fehlten in diesen Konstellationen lediglich einzelne Angaben in der Rechnung, die aber weder die Höhe der Steuerschuld des Leistenden noch die Höhe der Steuerbelastung des Leistungsempfängers betrafen.

59. Aus dieser Rechtsprechung abzuleiten, dass auch die Höhe des dem Grunde nach entstandenen Vorsteuerabzugs rückwirkend verändert werden kann, erscheint mir nicht zutreffend zu sein. Wie der Gerichtshof in der Rechtssache Senatex selbst betont,³⁰ lag die Besonderheit in jenem Fall darin, „dass Senatex zu dem Zeitpunkt, zu dem sie ihr Recht auf Vorsteuerabzug ausübte, über Rechnungen verfügte und die Mehrwertsteuer gezahlt hatte.“

60. Insoweit hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung zugunsten des Leistungsempfängers – der mit der in der Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer einverstanden war, diese bezahlt hatte und daher mit dieser auch belastet war – eine (rückwirkende) Berichtigung formeller Fehler der Rechnung aus Gründen der Verhältnismäßigkeit (und zur Vermeidung von „Strafzinsen“) zugelassen. Der fehlende oder zu niedrige Ausweis des Mehrwertsteuerbetrags ist aber etwas anderes als das Fehlen einer Steuernummer oder ein fehlerhaftes Datum oder eine fehlerhafte Leistungsbeschreibung. Letztere Angaben sind allein für die Kontrolle der Umsätze durch die Finanzverwaltung entscheidend.

61. Der ausgewiesene Mehrwertsteuerbetrag ist hingegen – wie oben unter Nrn. 39 ff. ausgeführt – für die Höhe der Belastung des Leistungsempfängers und damit für die Höhe der gebotenen Entlastung über den Vorsteuerabzug entscheidend. Anders als die meisten der übrigen Rechnungsangaben, die Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorschreibt, stellt Art. 226 Nr. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie daher keine bloß formelle Voraussetzung des Vorsteuerabzugs dar. Vielmehr ist diese Angabe essenziell für den Gleichlauf der Belastung mit einer Steuerschuld (vgl. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie) und des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers. Einer nachträglichen Veränderung des „zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag(s)“ kann damit keine Rückwirkung im Sinne der genannten Rechtsprechung des Gerichtshofs zukommen.

62. Die Erhöhung einer bisher nicht in Rechnung gestellten (d. h. nicht ausgewiesenen) Mehrwertsteuer ist somit nicht bloß die Korrektur eines formalen Fehlers. Vielmehr ist diese Erhöhung mit dem erstmaligen Erstellen einer Rechnung vergleichbar. Denn auch hier teilt der Leistende erstmalig mit, welche Mehrwertsteuer er (zusätzlich) überwälzt. Auch der Leistungsempfänger erfährt erstmalig, wie hoch seine (zusätzliche) Mehrwertsteuerbelastung aus dem Rechtsgeschäft ist, die er bei Bezahlung dieser späteren Rechnung (zusätzlich) noch tragen würde.

63. Deutlich wird dieser materielle Charakter auch in dem Gedanken der Regelungen der Art. 90 und Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Beide Vorschriften regeln den Umgang mit einer späteren Reduzierung der Bemessungsgrundlage. Auf Seiten des Steuerpflichtigen geschieht dies über Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie und auf Seiten des Vorsteuerabzugsberechtigten über Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie.³¹ Wie sich aus Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, erfolgt die Korrektur des Vorsteuerabzugs *ex nunc*. Gleiches gilt auch nach Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie,

30 Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 39).

31 Siehe zu deren Verhältnis meine Schlussanträge in der Rechtssache Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, Nr. 27) und die Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, Nrn. 56 ff.).

da auch dort keinerlei Rückwirkung auf die bisher entstandene Steuerschuld ersichtlich ist. Diese fehlende Rückwirkung bei einer einvernehmlichen Reduktion der Gegenleistung muss auch bei einer späteren einvernehmlichen Erhöhung der Gegenleistung oder gar einer späteren einseitigen Erhöhung der Gegenleistung aufgrund einer Erhöhung des Steuersatzes (hier von 5 % auf 21 %) gelten.

64. Folglich entsteht auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur rückwirkenden Berichtigung formal fehlerhafter Rechnungen das Recht auf Vorsteuerabzug erst mit dem Besitz einer Rechnung, welche den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag erstmalig angibt, und begrenzt den Vorsteuerabzug in der Höhe auf diesen Betrag.

5. Zusammenfassung

65. Die *Existenz* einer Rechnung, die eine Mehrwertsteuerbelastung offen ausweist, ist nicht nur ein formelles Kriterium, sondern *ein materielles* Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzugs. Dies folgt aus dem Sinn und Zweck einer Rechnung, der u. a. auch darin besteht, einen Gleichlauf zwischen der Steuerschuld und dem Vorsteuerabzug herzustellen. Da sich die Vorsteuerabzugsberechtigung materiell danach richtet, ob ein Steuerpflichtiger mit der Mehrwertsteuer belastet ist (weil er sie mit der Gegenleistung bereits gezahlt hat) oder belastet werden wird (weil er eine entsprechende Gegenleistung vereinbart hat), ist eine Angabe dieser Belastung in der Rechnung zwingend.

66. Nur diese Auslegung wird den Besonderheiten des Art. 226 Nr. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Zusammenspiel mit Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie und den Art. 90 und Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie gerecht.

67. Folglich kann das Recht zum Vorsteuerabzug in einer bestimmten Höhe auch erst entstehen (und ausgeübt werden), wenn der Empfänger in Besitz der Rechnung ist, die einen solchen Mehrwertsteuerbetrag in dieser Höhe ausweist. Dies war im vorliegenden Verfahren erst im Jahr 2012 der Fall.

68. Damit kann auch die von der Republik Portugal ausführlich erörterte Frage, wie lange ein solches Recht nach Maßgabe des nationalen Rechts geltend gemacht werden kann, hier offenbleiben. Anhaltspunkte, dass die im nationalen Recht vorgesehene vierjährige Frist ab Besitz der Rechnung mit dem nun höheren Mehrwertsteuerbetrag unionsrechtlich bedenklich sei, sind hier nicht erkennbar.

C. Zur zweiten Frage

69. Da die erste Frage bejaht wurde, ist auf die zweite Frage nicht mehr einzugehen.

70. Im Übrigen ist die Frage der Zahlungsverweigerung des Erwerbers hinsichtlich der Gegenleistung eine Frage des Zivilrechts, deren Antwort sich nicht aus der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt. Ob ein Erwerber, dem ein Vorsteuerabzug nicht mehr möglich ist, dennoch diesen Betrag nachträglich zu zahlen hat, wenn beide Parteien bei Vertragsschluss einvernehmlich von einem zu niedrigen Steuersatz ausgegangen sind, ist eine Frage der Vertragsauslegung unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls. Aus Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie kann nur entnommen werden, dass die Mehrwertsteuer ein integraler Bestandteil der ursprünglich vereinbarten Gegenleistung ist. Ob und in welchem Umfang diese ursprünglich vereinbarte Gegenleistung nachträglich anzupassen ist, ist primär eine Frage der vertraglichen Risikoverteilung zwischen den Vertragsparteien.

VI. Entscheidungsvorschlag

71. Somit schlage ich vor, das Vorabentscheidungsersuchen des Supremo Tribunal de Justiça (Oberster Gerichtshof, Portugal) wie folgt zu beantworten:

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht nach Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 178 Buchst. a und Art. 226 Nr. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Höhe des in einer Rechnung ausgewiesenen zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrags erst bei Erhalt einer solchen Rechnung. Eine nachträgliche Erhöhung (Korrektur) dieses zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrags in einer geänderten Rechnung führt nicht zu einer rückwirkenden Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Mithin stehen die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie Rechtsvorschriften entgegen, nach denen in einem Fall wie dem vorliegenden die Frist für den Abzug dieser zusätzlichen Steuer bereits ab der Ausstellung der ursprünglichen Rechnung läuft.