



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 8. September 2022¹

Rechtssache C-378/21

**P GmbH,
Beteiligte:
Finanzamt Österreich**

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzgerichts [Österreich])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuer – Irrtum über die zutreffende Höhe des Steuersatzes – Berichtigung der Steuerschuld – Faktische Unmöglichkeit der Berichtigung schon ausgestellter Rechnungen – Entbehrlichkeit der Rechnungsberichtigung, wenn die Leistungsempfänger keine Steuerpflichtigen sind – Keine Gefährdung des Steueraufkommens – Einwand der ungerechtfertigten Bereicherung“

I. Einführung

1. Das Mehrwertsteuerrecht ist für Steuerpflichtige, die diese Steuer eigentlich nur für Rechnung des Staates von ihren Kunden einnehmen sollen, ein riskantes Rechtsgebiet. Legt der Steuerpflichtige z. B. fälschlicherweise einen zu niedrigen Steuersatz zugrunde, so schuldet er dennoch den richtigen (höheren) Steuerbetrag, den er an den Staat abführen muss. Dies gilt auch, wenn er die höhere Mehrwertsteuer aus rechtlichen und/oder faktischen Gründen nicht nachträglich auf seine Kunden überwälzen kann.

2. In diesem Vorabentscheidungsverfahren muss der Gerichtshof nun den umgekehrten Fall entscheiden, in dem der Steuerpflichtige fälschlicherweise ein ganzes Jahr lang mit einem zu hohen Steuersatz kalkuliert und diesen in der Rechnung ausgewiesen und abgeführt hat. Darf der Staat diese zu hohe Mehrwertsteuer behalten, oder ist sie an den Steuerpflichtigen zurückzuzahlen? Immerhin ist die Steuer in der Höhe materiell nicht entstanden. Andererseits wurden Rechnungen mit einem zu hohen Steuerausweis erstellt, die die Kunden zu einem zu hohen Vorsteuerabzug verleiten könnten. Müssen diese Rechnungen daher zuvor berichtigt werden? Gilt dies auch, wenn die Leistungen ausschließlich an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Endverbraucher ausgeführt wurden, so dass diese ohnehin keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnten?

3. Unter Berücksichtigung des Verbrauchsteuercharakters müsste eigentlich der Kunde die von ihm bezahlte zu hohe Mehrwertsteuer vom Leistenden erstattet bekommen. Wenn dies rechtlich aber nicht möglich ist (z. B., wenn als Preis ein Festpreis vereinbart war) oder faktisch

¹ Originalsprache: Deutsch.

ausgeschlossen ist (z. B., weil die Kunden nicht namentlich bekannt sind), stellt sich die Frage, wer durch den Irrtum über die richtige Höhe der Steuer endgültig „bereichert“ bleiben darf – der Staat oder der sich irrende Steuerpflichtige?

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Den unionsrechtlichen Rahmen bestimmt die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).²

5. Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die Steuerbemessungsgrundlage und lautet:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

6. Art. 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt die Elemente, die in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen oder herauszurechnen sind:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst; ...“

7. Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert, wer diese Steuer schuldet:

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

8. Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft den Umfang des Vorsteuerabzugs und lautet:

„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; ...“

9. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt die Steuerschuld durch Ausweis in einer Rechnung.

² Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der für das Streitjahr (2019) geltenden Fassung; insoweit zuletzt geändert durch die Richtlinie 2018/2057 des Rates vom 20. Dezember 2018 (ABl. 2018, L 329, S. 3).

„Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“

10. Art. 220 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt die Pflicht zur Rechnungsausstellung:

„Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder stellt sicher, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:

1. Er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person; ...“

B. Österreichisches Recht

11. § 11 Abs. 1 Nr. 1 des Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – im Folgenden: UStG) regelt die Pflicht zur Erteilung einer Rechnung:

„Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.“

12. § 11 Abs. 12 UStG betrifft die Steuerschuld bei unberechtigtem Steuerausweis und lautet:

„Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.“

13. § 239a Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) normiert:

„Soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden soll, wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde, haben zu unterbleiben:

1. die Gutschrift auf dem Abgabenkonto,
2. die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und
3. die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten,

wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.“

III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsverfahren

14. Die vor dem vorlegenden Gericht beschwerdeführende Partei (im Folgenden: P GmbH) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht.

15. Sie betreibt einen Indoor-Spielplatz. Im Streitjahr 2019 unterzog die P GmbH das Entgelt für ihre Dienstleistungen (Eintrittsgelder zum Indoor-Spielplatz) dem österreichischen Regelsteuersatz in Höhe von 20 %. Tatsächlich unterlagen diese Dienstleistungen der P GmbH im Streitjahr 2019 jedoch dem ermäßigten Steuersatz von 13 % (einer der im Streitjahr in Österreich ermäßigten Steuersätze gemäß Art. 98 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie).

16. Die P GmbH stellte den Kunden bei Bezahlung des Entgelts Registrierkassenbelege aus, die Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994 (vereinfachte Rechnungen gemäß Art. 238 in Verbindung mit Art. 226b der MwSt-Richtlinie) sind. Im Streitjahr 2019 stellte die P GmbH insgesamt 22 557 Rechnungen aus. Die Kunden der P GmbH sind im Streitjahr 2019 ausschließlich Endverbraucher, die kein Recht auf Vorsteuerabzug besitzen.

17. Die P GmbH berichtigte ihre Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2019, um die zu viel bezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt gutgeschrieben zu bekommen.

18. Das Finanzamt verweigerte eine Berichtigung aus zweierlei Gründen: (1) Die P GmbH schulde die höhere Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung, wenn sie ihre Rechnungen nicht korrigiere. (2) Nicht die P GmbH, sondern ihre Kunden seien die Träger der Umsatzsteuer. Die P GmbH würde sich daher bei Berichtigung der Umsatzsteuer bereichern.

19. Gegen diese Entscheidung legte die P GmbH Klage ein. Das dafür zuständige Bundesfinanzgericht (Österreich) hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV folgende Fragen vorgelegt:

1. Wird die Mehrwertsteuer vom Aussteller einer Rechnung gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie geschuldet, wenn – wie in einem Fall wie diesem – keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegen kann, weil die Leistungsempfänger der Dienstleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Endverbraucher sind?
2. Falls die erste Frage bejaht wird und damit der Aussteller einer Rechnung gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer schuldet:
 - a) Kann die Berichtigung der Rechnungen gegenüber den Leistungsempfängern unterbleiben, wenn einerseits eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen und andererseits die Berichtigung der Rechnungen faktisch unmöglich ist?
 - b) Steht es der Berichtigung der Mehrwertsteuer entgegen, dass die Endverbraucher die Steuer im Rahmen des Entgeltes getragen haben und sich damit der Steuerpflichtige durch Berichtigung der Mehrwertsteuer bereichert?

20. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Republik 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 und dem Gang der Untersuchung

21. Mit seinen beiden Vorlagefragen ersucht das vorlegende Gericht um die Auslegung von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dieser ordnet eine Steuerschuld für jede Person an, die Mehrwertsteuer in Rechnung stellt.

22. Ausweislich der Fragen und des mitgeteilten Sachverhalts ist im vorliegenden Fall ausgeschlossen, dass die Kunden der P GmbH zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, da es ausschließlich Endverbraucher (d. h. keine Steuerpflichtigen) waren. Bei der entgeltlichen Nutzung eines Indoor-Spielplatzes ist auch kaum vorstellbar, dass ein Steuerpflichtiger die von der P GmbH verkaufte Eintrittsberechtigung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze (vgl. Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie) verwendet hat.

23. Allerdings stellte die P GmbH im Streitjahr 22 557 Rechnungen an wahrscheinlich 22 557 unterschiedliche Nutzer des Spielplatzes aus. Möglicherweise war darunter eventuell doch ein Steuerpflichtiger, der die Rechnung – zu Recht oder Unrecht – genutzt hat, um einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend zu machen. Auch wenn diese Konstellation durch die Fragen des vorlegenden Gerichts ausgeschlossen wird, ist dies die praktisch relevantere Konstellation.

24. Aus diesem Grund wird zunächst eine Auslegung des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie unter der Prämisse vorgenommen, dass durch die 22 557 Rechnungen mit zu hohem Steuerausweis keine Gefährdung des Steueraufkommens verbunden ist (dazu unter B.). Anschließend wird unterstellt, dass eine gewisse Gefährdung des Steueraufkommens doch nicht ausgeschlossen werden kann (dazu unter C.). Daran schließt sich dann die Frage nach einer Korrektur der Steuerschuld aus Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie an, bei der auch auf die Notwendigkeit der Berichtigung von 22 557 Rechnungen einzugehen ist (dazu unter D.). Abschließend wird untersucht, ob der Einwand der ungerechtfertigten Bereicherung der P GmbH entgegengehalten werden kann, wenn die Kunden den Preis in voller Höhe bezahlt haben (dazu unter E.).

B. Zur Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ohne Gefährdung des Steueraufkommens

1. In einer Rechnung fehlerhaft ausgewiesene Mehrwertsteuer

25. Gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Allerdings schuldet bereits nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt. Da dieser Steuerpflichtige nach Art. 220 Abs. 1 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verpflichtet ist, zumindest gegenüber anderen Steuerpflichtigen eine Rechnung auszustellen, würde dies zu einer zweiten Steuerpflicht für ein und denselben Umsatz führen. Insofern muss Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie einschränkend ausgelegt werden.

26. Andernfalls würde ein Steuerpflichtiger, der über eine steuerpflichtige Leistung richtig abrechnet, zweimal die Mehrwertsteuer schulden: einmal nach Art. 203 und einmal nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Letzteres kann der Richtliniengeber nicht gewollt haben.

Einen eigenständigen Sinn ergibt Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur, wenn er eine über Art. 193 der Richtlinie hinausgehende Steuerschuld vorsieht. Da Art. 203 der Richtlinie den Zweck hat, einer Gefährdung des Steueraufkommens³ entgegenzuwirken (dazu näher unten, Nrn. 30 ff.), kann er nicht den „Normalfall“ erfassen, in dem ein Steuerpflichtiger eine zutreffende Rechnung erstellt. Folglich erfasst Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie „nur“ die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer, d. h. eine gesetzlich nicht geschuldete, dennoch in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer.

27. Im vorliegenden Fall wurde ein zu hoher Steuerbetrag (bei Anwendung des Regelsteuersatzes statt des ermäßigten Steuersatzes) in den Rechnungen ausgewiesen. Die sich daraus ergebende Differenz ist insoweit zu Unrecht, nämlich zu hoch, in einer Rechnung ausgewiesen worden. Diese Differenz könnte der Rechnungsaussteller nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie schulden, wenn die weiteren Voraussetzungen vorliegen. Der restliche Betrag wird bereits nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie geschuldet und ist unstrittig.

2. Zum Rechnungsbegriff im Sinne des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie

28. Laut des Vorabentscheidungsersuchens handelt es sich bei den erstellten Registrierkassenbelegen um sogenannte Kleinbetragsrechnungen, die nach Art. 238 in Verbindung mit Art. 226b der Mehrwertsteuerrichtlinie geringere Rechnungsangaben erfordern. Die Angabe des zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrags ist aber auch bei diesen nötig.

29. Diese Rechnung ist eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung, die damit nach Art. 178 Buchst. a zum Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie berechtigt. Ob die P GmbH überhaupt verpflichtet war, gegenüber Endverbrauchern entsprechende Rechnungen zu erstellen – Art. 220 Abs. 1 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie spricht dagegen –, ist dafür, anders als die Kommission meint, irrelevant. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie knüpft nur an das Vorliegen einer Rechnung an und erfasst dem Wortlaut nach auch sogenannte Kleinbetragsrechnungen.

30. Dass sich die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die zu Unrecht (zu hoch) gesondert ausgewiesene Mehrwertsteuer auch in Kleinbetragsrechnungen bezieht, entspricht auch der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zweck des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach besteht der Zweck des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie darin, der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenzuwirken, die sich aus der Geltendmachung eines unberechtigten Vorsteuerabzugs durch den Rechnungsempfänger aufgrund dieser Rechnung ergeben kann.⁴

31. Zwar besteht das Vorsteuerabzugsrecht nur für diejenigen Steuern, die mit einem mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz in Zusammenhang stehen.⁵ Jedoch ist das Steueraufkommen gefährdet, solange der Adressat einer Rechnung, in der die Mehrwertsteuer zu Unrecht ausgewiesen ist, diese noch dazu nutzen kann, das Abzugsrecht nach Art. 168 der

³ So ausdrücklich u. a. Urteile vom 18. März 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 27), und vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 32).

⁴ So ausdrücklich Urteile vom 18. März 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 27), vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 32), vom 11. April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 24), vom 31. Januar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 32), vom 31. Januar 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, Rn. 35 und 36), und vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 28 ff.).

⁵ Urteil vom 13. Dezember 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 13).

Mehrwertsteuerrichtlinie auszuüben.⁶ Denn es ist nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung nicht rechtzeitig feststellen kann, dass materiell-rechtliche Erwägungen einer Ausübung des formal gegebenen Abzugsrechts entgegenstehen.

32. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezweckt damit im Falle eines zu Unrecht erfolgten Mehrwertsteuerausweises einen vergleichbaren Gleichlauf zwischen dem Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers und der Steuerschuld des Rechnungsaustellers, wie er normalerweise auch bei einer zutreffenden Rechnung für den Leistenden und den Leistungsempfänger bestehen würde.⁷ Ausweislich des Wortlautes von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es dabei nicht nötig, dass tatsächlich ein Vorsteuerabzug durch den Rechnungsempfänger vorgenommen wurde. Es genügt, dass die Gefahr besteht, dass ein solcher vorgenommen werden könnte. Folglich werden – wie auch Österreich zu Recht betont – dem Sinn und Zweck nach alle Rechnungen erfasst, die den Rechnungsadressaten zu einem Vorsteuerabzug verleiten könnten. Wie oben (Nrn. 28 ff.) ausgeführt, ist dies auch bei Kleinbetragsrechnungen der Fall.

3. Zur Notwendigkeit einer Gefährdung des Steueraufkommens

33. Im Ergebnis haftet folglich der Rechnungsaussteller schuldunabhängig für das Risiko (d. h. abstrakt), dass der Rechnungsempfänger aufgrund dieser (unrichtigen) Rechnung einen unberechtigten Vorsteuerabzug vornehmen kann. Es handelt sich um eine abstrakte Gefährdungshaftung des Rechnungsaustellers. Sie greift dabei auch bei einem Irrtum über den richtigen Steuersatz, wenn wie hier in der Rechnung der Regelsteuersatz statt des ermäßigten Steuersatzes ausgewiesen wird. Voraussetzung ist aber, dass die Gefahr eines unberechtigten (zu hohen) Vorsteuerabzugs besteht, wie die Kommission zu Recht hervorhebt.

34. Daher ist fraglich, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie hier einschlägig ist. Nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist ein Vorsteuerabzug nur für einen Steuerpflichtigen (unter weiteren Umständen) möglich. Einem Endverbraucher steht *per se* kein Recht zum Vorsteuerabzug zu.

35. Die (abstrakte) Gefahr eines unberechtigten Vorsteuerabzugs durch einen Nichtsteuerpflichtigen geht hingegen gegen null, sieht man einmal vom Fall eines Unternehmens in Gründung ab. Dessen Vorsteuerabzug wird aber mangels steuerpflichtiger Umsätze ohnehin von der Finanzverwaltung näher geprüft. Wohl auch deswegen geht das vorliegende Gericht davon aus, dass in einer solchen Situation wie hier *keine* Gefährdung des Steueraufkommens vorliegen kann.

36. Wenn Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie einen Gefährdungstatbestand darstellt, eine solche Gefährdung aber *per se* ausgeschlossen ist, weil die Empfänger der Leistung und Adressaten der Rechnung ausschließlich keine Steuerpflichtigen, sondern Endverbraucher sind, dann kann Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Anwendung finden.

⁶ So ausdrücklich Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 28 ff.), mit Verweis auf Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 57).

⁷ Vgl. insoweit auch meine Schlussanträge in der Rechtssache EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, Nrn. 31 ff.).

4. Zwischenergebnis

37. Daher kann die erste Frage wie folgt beantwortet werden: Wenn die Leistungsempfänger der Dienstleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Endverbraucher sind, schuldet der Aussteller einer Rechnung die Mehrwertsteuer nicht gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

C. Zur Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei nicht auszuschließender Gefährdung des Steueraufkommens

38. Insbesondere Österreich bestreitet den vom vorlegenden Gericht mitgeteilten Sachverhalt, wonach keine Gefährdung des Steueraufkommens bestünde. Auch wenn es plausibel erscheint, dass die Nutzer eines Indoor-Spielplatzes nur Endverbraucher und keine mehrwertsteuerpflichtigen Personen sind, kann dennoch nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass bei einer Anzahl von 22 557 Eintrittskarten (bzw. Rechnungen) eventuell doch ein oder mehrere Steuerpflichtige darunter waren.

39. Denkbar ist z. B. der Fall, dass ein Vater mit seinem Sohn diesen Indoor-Spielplatz besucht. Wenn dieser Vater nun ein Steuerpflichtiger (z. B. ein selbständiger Fotograf) ist, dann bestünde zumindest die abstrakte Gefahr, dass diese Rechnung – zu Recht (er verkauft die dort erstellten Fotos) oder zu Unrecht (es sind private Aufnahmen) – Eingang in dessen Mehrwertsteuererklärung findet und insoweit ein zu hoher Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könnte. Insoweit wäre Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar. Letztlich ist es aber Aufgabe des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob und in welchem Umfang eine abstrakte Gefährdung des Gleichlaufs von Steuerschuld des Leistenden und Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers vorliegt.

40. Selbst wenn eine gewisse abstrakte Gefährdung in Einzelfällen nicht ausgeschlossen werden kann, so bedeutet dies aber nicht, dass die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie sich dann auf alle 22 557 Rechnungen erstreckt. Ein solcher „Infektionsgedanke“ – weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass doch ein Steuerpflichtiger eine entsprechende Rechnung erhalten hat, fallen alle Rechnungen unter Art. 203 der Richtlinie – ist dem Mehrwertsteuerrecht fremd und wird auch von Österreich nicht näher begründet.

41. Die Steuerschuld nach Art. 203 der Richtlinie bezieht sich auf die einzelne unrichtige Rechnung. Gegebenenfalls ist im Wege einer im Steuerverfahrensrecht in der Regel immer möglichen Schätzung die Anzahl der abstrakt „gefährlichen Rechnungen“ zu ermitteln und die Steuerschuld nach Art. 203 der Richtlinie auf diese zu beschränken. Letzteres entspricht auch dem Neutralitätsgrundsatz, wonach der Steuerpflichtige als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates grundsätzlich nicht selbst mit Mehrwertsteuer belastet werden soll.⁸

42. Im vorliegenden Fall kann aufgrund der Art der steuerpflichtigen Dienstleistung (Eintrittsberechtigung für einen Indoor-Spielplatz), die allenfalls ausnahmsweise von einem Steuerpflichtigen in Anspruch genommen wird, von einem sehr geringen Gefährdungspotenzial ausgegangen werden.

⁸ Vgl. in diesem Sinne 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).

43. Daher kann die Antwort auf die erste Frage wie folgt ergänzt werden: Sofern auch Steuerpflichtige unter den Adressaten der Rechnungen waren, greift hingegen die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Der Anteil dieser, eine abstrakte Gefahr begründenden Rechnungen ist gegebenenfalls durch Schätzung zu ermitteln.

D. Irrtum über Steuersatzhöhe und Pflicht zur Berichtigung von Rechnungen

44. Soweit Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie greift, stellt sich die Frage nach der Berichtigungsmöglichkeit dieser Rechnungen, um eine zu hohe Steuerschuld (kraft Rechnung) auf die materiell gesetzlich geschuldete Steuer (kraft steuerpflichtigem Umsatz) nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu reduzieren. Die Frage würde sich im gleichen Maße stellen, wenn der Gerichtshof entgegen meines Vorschlags die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch auf die Rechnungserteilung an nicht steuerpflichtige Endverbraucher erstrecken würde.

1. Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Berichtigungsmöglichkeit

45. Diesbezüglich hat der Gerichtshof schon entschieden, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Bestimmungen über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnung enthält.⁹ Solange diese Lücke nicht durch den Unionsgesetzgeber ausgefüllt wird, ist es folglich Sache der Mitgliedstaaten, hierfür eine Lösung zu finden.¹⁰ Für diese Lösung hat der Gerichtshof jedoch zwei Ansätze entwickelt, die die Mitgliedstaaten zu berücksichtigen haben.

46. So ist es einerseits Aufgabe der Mitgliedstaaten, zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Möglichkeit vorzusehen, *jede* zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen *guten Glauben* nachweist.¹¹

47. Dies schließt nach Auffassung des Gerichtshofs z. B. eine nationale Regelung aus, die eine Berichtigung der Steuer nach Einleitung einer Steuerprüfung ausschließt.¹² Gleiches gilt, wenn die Berichtigung der Steuerschuld eines gutgläubigen Rechnungsausstellers von der Korrektur von Rechnungen abhängig gemacht wird, die faktisch nicht möglich ist, weil die Rechnungsadressaten gar nicht namentlich bekannt sind. Eine solche Bedingung wäre unverhältnismäßig.¹³

⁹ So ausdrücklich Urteile vom 18. März 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 30), vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 38), und vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 48).

¹⁰ Urteile vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 35), vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, Rn. 49), vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 49), und vom 13. Dezember 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 18).

¹¹ Urteile vom 18. März 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 31), vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 27), vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 33), vom 31. Januar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 33), vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 36), und vom 13. Dezember 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 18).

¹² Urteil vom 18. März 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 33).

¹³ In diesem Sinne zu einer unerfüllbar gewordenen Bedingung vgl. Urteil vom 11. April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 34).

48. Zum anderen verlangt der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, *ohne* dass die Mitgliedstaaten eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Rechnungsausstellers abhängig machen dürfen.¹⁴ Diese Berichtigung darf zudem nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen.¹⁵

a) Berichtigung der Steuerschuld bei einem gutgläubigen Rechnungsaussteller

49. Aus dieser Rechtsprechung folgt, dass ein Steuerpflichtiger, der seinen guten Glauben nachweist, trotz einer verbleibenden Gefährdung des Steueraufkommens die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer (gemeint ist seine Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie) berichtigen kann.¹⁶

50. Diese Rechtsprechung¹⁷ trägt dem Umstand Rechnung, dass der leistende Unternehmer (der auch die Rechnung ausstellt bzw. teilweise ausstellen muss – vgl. Art. 220 der Mehrwertsteuerrichtlinie) nur die Funktion eines Steuereinnehmers für Rechnung des Staates¹⁸ innehat. Die Kommission bezeichnet ihn in ihrem Schriftsatz sogar als „verlängerten Arm des Finanzamtes“. Kommt er dieser Funktion in gutem Glauben nach, dann muss der Staat, der ihn als Steuereinnehmer involviert hat, für die Folgen etwaiger Fehler eintreten.

51. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich nicht genau, warum die P GmbH den falschen Steuersatz zugrunde gelegt hat. Insofern muss das vorlegende Gericht prüfen, ob hier von einem gutgläubigen Rechnungsaussteller in diesem Sinne gesprochen werden kann. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass der richtige Steuersatz manchmal von schwierigen rechtlichen Abgrenzungsfragen abhängig und mitunter nicht zweifelsfrei zu bestimmen ist. In solchen Fällen besteht ein hohes Risiko für einen Rechtsirrtum. Je komplexer die Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. das nationale Umsatzsteuergesetz ist, desto höher ist das diesbezügliche Risiko für den Steuerpflichtigen.

52. Sofern daher lediglich aufgrund einer falschen rechtlichen Bewertung (Rechtsirrtum) der falsche Steuersatz angewandt wurde, ist meines Erachtens von einem gutgläubigen Rechnungsaussteller auszugehen. Ein Beispiel mag sein, wenn der zutreffende Steuersatz umstritten ist und sich der Steuerpflichtige für die – wie sich später herausstellt – falsche Ansicht entschieden hat. Etwas anderes mag gelten, wenn der Steuerpflichtige sich über den

¹⁴ Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 28), vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 33), vom 31. Januar 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, Rn. 37), vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 37), vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, Rn. 50), und vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 58).

¹⁵ Urteile vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 38), und vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 68).

¹⁶ Urteile vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 36), und vom 13. Dezember 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 18).

¹⁷ Ausgangspunkt war das Urteil vom 13. Dezember 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 18). Seitdem wird dieser Textbaustein beständig wiederholt, ohne jedoch jemals wirklich zu erläutern, warum und unter welchen Voraussetzungen von einem gutgläubigen Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang gesprochen werden kann – vgl. nur Urteile vom 18. März 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 31 ff.), vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 27), vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 33), vom 31. Januar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 33), und vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 36).

¹⁸ Urteile vom 11. November 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, Rn. 31), vom 15. Oktober 2020, E. (Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 31), vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 22), vom 23. November 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 23), 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).

Steuersatz überhaupt keine Gedanken gemacht hat, bzw. es eindeutig war, welcher Steuersatz anwendbar ist. Ein solcher Rechtsirrtum wäre weder nachvollziehbar noch erklärbar, so dass ich dann auch nicht von einem gutgläubigen Rechnungsaussteller in diesem Sinne sprechen würde. Entscheidend ist mithin, ob einem Steuerpflichtigen als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates die Ausstellung der fehlerhaften Rechnung vorgeworfen werden kann.

53. Stellt das vorlegende Gericht daher fest, dass die P GmbH bei der Anwendung des unzutreffenden Regelsteuersatzes gutgläubig in diesem Sinne gehandelt hat, dann kommt es nicht darauf an, ob die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt wurde. Da die Gefährdung des Steueraufkommens allein aus der Existenz der fehlerhaften Rechnungen resultiert, wäre eine Berichtigung der Rechnungen für eine Berichtigung der Steuerschuld dann auch nicht notwendig.

b) Berichtigung der Steuerschuld unabhängig vom guten Glauben des Rechnungsaustellers

54. Die Frage nach der Berichtigung der Rechnungen zur Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens stellt sich aber, wenn das vorlegende Gericht zum Ergebnis gelangt, dass der Steuerpflichtige bei der Rechnungsausstellung nicht in gutem Glauben gehandelt hat. Dann kann die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur berichtigt werden, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt wurde.

55. Allerdings – so der Gerichtshof weiter – dürfen die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist.¹⁹ Dies gilt insbesondere für einen abstrakten Gefährdungstatbestand (dazu bereits oben, Nrn. 30 ff.).

56. Wird die Erstattung der Mehrwertsteuer – gemeint ist die Reduktion der nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie geschuldeten Mehrwertsteuer – in Anbetracht der Bedingungen, unter denen Anträge auf Steuererstattungen gestellt werden können, unmöglich oder übermäßig erschwert, können die genannten Grundsätze folglich gebieten, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen.²⁰

57. Laut dem vorlegenden Gericht besteht im vorliegenden Fall jedoch keine Gefährdung des Steueraufkommens. Dann ist auch eine Berichtigung der Rechnungen nicht notwendig.

2. Zum Umgang mit der faktischen Unmöglichkeit einer Berichtigung

58. Soweit eine gewisse Gefährdung dennoch besteht (siehe dazu oben unter Nrn. 38 ff.), was das vorlegende Gericht zu beurteilen hat und notfalls mittels einer Schätzung ermitteln könnte, wäre jedoch zur Beseitigung dieser Gefährdung des Steueraufkommens – die aus der Existenz dieser fehlerhaften Rechnungen resultiert – grundsätzlich eine Korrektur notwendig.

¹⁹ Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 39), vgl. entsprechend Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²⁰ Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 40), vgl. in diesem Sinne und entsprechend Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 41).

59. Das vorliegende Gericht wirft dabei die Frage auf, ob an diesem Grundsatz festgehalten werden kann, wenn eine Korrektur der betreffenden Rechnungen faktisch nicht möglich ist, weil die Rechnungsadressaten gar nicht namentlich bekannt sind. Von dem Rechnungsaussteller etwas Unmögliches zu verlangen, könnte eine unverhältnismäßige Anforderung darstellen. Andererseits hat der Rechnungsaussteller – wie Österreich betont – durch sein Verhalten das Risiko der Gefährdung des Steueraufkommens erst herbeigeführt.

60. Meines Erachtens hängt in diesen Fällen – bestehende Gefährdung des Steueraufkommens und faktische Unmöglichkeit der Korrektur der fehlerhaft ausgestellten Rechnungen – die Lösung ebenfalls von der Betrachtung des Fehlers ab. Dies entspricht der Judikatur des Gerichtshofs, der den gutgläubig (dazu oben, Nrn. 52 ff.) handelnden Rechnungsaussteller schützt, während der nicht gutgläubig handelnde Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens zu beseitigen hat. Geht dies nur durch eine Rechnungskorrektur, dann geht deren Unmöglichkeit zu seinen Lasten.

61. Da die Gefährdung des Steueraufkommens aus der Existenz der unrichtigen Rechnungen folgt, müssen diese grundsätzlich berichtigt werden. Gelingt dies nicht, kann auch die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht reduziert werden. Anders als die Kommission meint, ist es dafür unerheblich, ob überhaupt eine Pflicht zur Rechnungserteilung bestand, denn es geht um die Beseitigung einer kraft unrichtiger Rechnung (siehe oben, Nrn. 25 ff.) entstandenen Mehrwertsteuerschuld.

3. Zwischenergebnis

62. Das Unionsrecht, insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Mehrwertsteuer, verlangt die Möglichkeit einer Korrektur der Mehrwertsteuerschuld, die nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie als abstrakte Gefährdungshaftung ausgestaltet ist. Die Verpflichtung, eine Korrektur zuzulassen, besteht unabhängig von der Beseitigung der dadurch entstandenen Gefährdung des Steueraufkommens, wenn der Rechnungsaussteller gutgläubig gehandelt hat, weil er z. B. lediglich einem Rechtsirrtum unterlag. Sofern er nicht gutgläubig gehandelt hat, muss die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt werden. Dafür muss die Rechnung grundsätzlich berichtigt werden. Ist dies dem Rechnungsaussteller nicht möglich, fällt diese Unmöglichkeit in seine Risikosphäre. Dann bleibt es bei der Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

E. Zum Einwand der ungerechtfertigten Bereicherung

63. Mit der Unterfrage 2b möchte das vorliegende Gericht wissen, ob es der Berichtigung der Steuerschuld aus Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie entgegensteht, dass die Endverbraucher die zu hohe Mehrwertsteuer im Rahmen des Preises getragen haben, so dass letztendlich nur der leistende Steuerpflichtige (hier die P GmbH) bereichert wäre.

64. Das Unionsrecht lässt zu, dass ein nationales Rechtssystem (wie hier § 239a BAO) die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Steuern ablehnt, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Anspruchsberechtigten führt.²¹ Jedoch muss, „der Grundsatz, der die ungerechtfertigte Bereicherung verbietet, unter Beachtung von Grundsätzen wie dem Grundsatz der Gleichbehandlung durchgeführt werden“.²²

65. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, liegt eine Bereicherung aber nicht bereits dann vor, wenn die unionsrechtswidrige Steuer mittels des Preises auf den Endverbraucher übergewälzt worden ist. Denn dem Steuerpflichtigen kann selbst dann, wenn die Steuer in vollem Umfang in den Preis eingeflossen ist, aus einem Absatzrückgang ein wirtschaftlicher Schaden entstanden sein.²³

66. Im vorliegenden Fall wäre ein Unternehmen, das mit der P GmbH konkurriert und den gleichen Preis verlangt hätte, nur mit Mehrwertsteuer in Höhe von 13/113 des Preises und nicht mit Mehrwertsteuer in Höhe von 20/120 des Preises belastet worden. Bei gleichem Preis hatte die P GmbH aufgrund ihres Irrtums über den Steuersatz eine geringere Gewinnspanne als ein vergleichbarer Konkurrent. Bei gleicher Gewinnspanne hätte die P GmbH aufgrund ihres Irrtums hingegen einen höheren Preis berechnen müssen, was wiederum ein Wettbewerbsnachteil gewesen wäre. Dies spricht hier gegen eine ungerechtfertigte Bereicherung der P GmbH.

67. Wie der Gerichtshof des Weiteren ausgeführt hat, setzt ein erfolgreicher Bereicherungseinwand des Mitgliedstaates voraus, dass die wirtschaftliche Belastung, zu der die zu Unrecht erhobene Steuer für den Steuerpflichtigen geführt hat, *vollständig neutralisiert* wurde.²⁴

68. Vorliegen und Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung, zu der die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe bei einem Abgabepflichtigen führt, lassen sich daher – so der Gerichtshof – erst nach einer wirtschaftlichen Untersuchung feststellen, bei der alle maßgeblichen Umstände berücksichtigt werden.²⁵ Hierbei liegt die Beweislast für eine ungerechtfertigte Bereicherung bei dem Mitgliedstaat.²⁶ Es könne im Fall indirekter Abgaben (Gleiches gilt für die hier indirekt erhobene Mehrwertsteuer) nicht vermutet werden, dass die Abwälzung erfolgt sei.²⁷

²¹ Urteile vom 18. Juni 2009, Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 48), vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 41), vom 21. September 2000, Michailidis (C-441/98 und C-442/98, EU:C:2000:479, Rn. 31), und vom 24. März 1988, Kommission/Italien (104/86, EU:C:1988:171, Rn. 6).

²² Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 41).

²³ Urteile vom 6. September 2011, Lady & Kid u. a. (C-398/09, EU:C:2011:540, Rn. 21), vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 42 und 56), und vom 14. Januar 1997, Comateb u. a. (C-192/95 bis C-218/95, EU:C:1997:12, Rn. 29 ff.).

²⁴ Urteil vom 16. Mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, Rn. 28). Dies ist z. B. denkbar, wenn der Mitgliedstaat zugleich eine Subvention des fälschlicherweise zu hohen Preises durchgeführt hat. Diese Konstellation liegt hier aber nicht vor.

²⁵ Urteile vom 18. Juni 2009, Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 49), vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 43), und vom 2. Oktober 2003, Weber's Wine World u. a. (C-147/01, EU:C:2003:53, Rn. 100).

²⁶ So dürften wohl die Ausführungen im Urteil vom 24. März 1988, Kommission/Italien (104/86, EU:C:1988:171, Rn. 11), zu verstehen sein. In die gleiche Richtung geht das Urteil vom 6. September 2011, Lady & Kid u. a. (C-398/09, EU:C:2011:540, Rn. 20), das bezüglich der Nichterstattung nicht geschuldeter Steuern von einer eng auszulegenden Ausnahme spricht. Siehe auch Urteil vom 21. September 2000, Michailidis (C-441/98 und C-442/98, EU:C:2000:479, Rn. 33).

²⁷ So ausdrücklich Urteil vom 14. Januar 1997, Comateb u. a. (C-192/95 bis C-218/95, EU:C:1997:12, Rn. 25 a. E.).

69. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, eine solche Untersuchung vorzunehmen.²⁸ Der Gerichtshof kann dazu aber nützliche Hinweise geben, die für eine umfassende Berücksichtigung aller Umstände relevant sein können.

70. Zum einen ist die Tatsache zu berücksichtigen, dass in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem die Endverbraucher als die eigentlichen Steuerträger der Mehrwertsteuer nicht bekannt sind, die fälschlicherweise zu hoch eingesammelte Mehrwertsteuer entweder den Staat oder den leistenden Unternehmer „bereichert“. Wohl deshalb meint die Kommission, dass sich die Finanzverwaltung grundsätzlich nicht auf eine ungerechtfertigte Bereicherung der P GmbH berufen könne. Das österreichische Steuergesetz gewährt hier dem Staat nur einen ermäßigten Steueranspruch (d. h. in Höhe von 13/113 des Preises) hinsichtlich der erbrachten Leistungen der P GmbH. Der darüber hinausgehende Betrag führt materiell-rechtlich zu einer „ungerechtfertigten Bereicherung“ des Staates. Demgegenüber hatte der Steuerschuldner zivilrechtlich einen Anspruch auf den mit den Endverbrauchern ausgehandelten Preis in seiner vollen Höhe.

71. Zum anderen ist bei Leistungen an Endverbraucher in der Regel irrelevant, wie sich der Endpreis zusammensetzt, weil diese keinen Vorsteuerabzug geltend machen können. Der Irrtum über die eigenen Kalkulationsgrundlagen des Preises berührt grundsätzlich – anders, als dies die Kommission behauptet – nicht den zivilrechtlichen Anspruch auf die Zahlung des mit den Endverbrauchern vereinbarten Preises, wenn und soweit die konkrete Höhe der Mehrwertsteuer keine besondere Vertragsgrundlage geworden ist.

72. Dieses Ergebnis wird durch die Art. 73 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie bestätigt. Danach umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Dienstleistungserbringer vom Dienstleistungsempfänger erhalten soll. Dies ist der vereinbarte Preis. Gemäß Art. 78 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt die Mehrwertsteuer selbst nicht in die Bemessungsgrundlage. Nach der Konzeption der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die Mehrwertsteuer daher kraft Gesetzes immer in der richtigen Höhe in dem vereinbarten Preis enthalten. Dies hat der Gerichtshof erst unlängst – sogar im Fall eines Umsatzsteuerbetrugs – bestätigt.²⁹

73. Wenn aber – unabhängig von dem zutreffenden Ausweis in der Rechnung – die Mehrwertsteuer immer in der richtigen Höhe auf den Endverbraucher übergewälzt wird (Art. 73 und 78 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie), dann kann nicht davon gesprochen werden, dass der Endverbraucher zu viel Mehrwertsteuer getragen habe und daher hier die P GmbH zu Unrecht bereichert sei, wenn der Staat die gesetzlich nicht geschuldete Steuer zurückzahlt. Der Endverbraucher hat die Mehrwertsteuer schon in der richtigen Höhe getragen (vgl. Art. 73 und 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie), sie war nur in falscher Höhe kalkuliert und in falscher Höhe in der Rechnung ausgewiesen.

74. Insofern hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass bei der gebotenen Gesamtwürdigung maßgeblich sein kann, ob die zwischen den Parteien geschlossenen Verträge als Vergütung für die Dienstleistungen Festbeträge oder um gegebenenfalls anfallende Steuern erhöhte Grundbeträge vorsähen. Im ersten Fall – d. h. bei der Vereinbarung eines Festbetrages – liege

²⁸ Urteile vom 18. Juni 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 50), vom 10. April 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 44), vom 21. September 2000, *Michaïlidis* (C-441/98 und C-442/98, EU:C:2000:479, Rn. 32), und vom 14. Januar 1997, *Comateb* u. a. (C-192/95 bis C-218/95, EU:C:1997:12, Rn. 23 und 25).

²⁹ Urteil vom 1. Juli 2021, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:527, Rn. 34). Dem Ansinnen der Finanzverwaltung, die Mehrwertsteuer als eine Art Sanktion auf den vereinbarten (steuerfreien) Preis oben draufzurechnen, erteilte der Gerichtshof zu Recht eine Absage.

möglicherweise keine ungerechtfertigte Bereicherung des Leistenden vor.³⁰ Ich würde noch einen Schritt weiter gehen und bei einem vereinbarten Festbetrag gegenüber einem Endverbraucher und Überwälzung der Mehrwertsteuer *per se* eine ungerechtfertigte Bereicherung des leistenden Steuerpflichtigen ausschließen. Dieser hat entweder eine geringere Gewinnspanne oder eine geringere Wettbewerbsfähigkeit als seine Konkurrenten hinnehmen müssen.

75. Damit steht der Umstand, dass die Endverbraucher einen Endpreis bezahlt haben, der falsch kalkuliert war (weil er einen zu hohen Mehrwertsteueranteil und eine zu geringe Gewinnspanne enthielt), der Berichtigung einer Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht entgegen. Eine ungerechtfertigte Bereicherung des Steuerpflichtigen folgt daraus jedenfalls dann nicht, wenn ein sogenannter Festbetrag (Festpreis) vereinbart war. Etwas anderes mag gelten, wenn ein Preis zuzüglich der gesetzlich geschuldeten Mehrwertsteuer vereinbart wurde. Dieser Fall kann hier aber ausgeschlossen werden.

V. Ergebnis

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

1. Wenn die Leistungsempfänger der Dienstleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Endverbraucher sind, schuldet der Aussteller einer Rechnung die Mehrwertsteuer nicht gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Sofern auch Steuerpflichtige unter den Adressaten der Rechnungen waren, greift hingegen die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Der Anteil dieser Rechnungen ist gegebenenfalls durch Schätzung zu ermitteln.
2. Die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangen die Möglichkeit einer Korrektur der Mehrwertsteuerschuld, die nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie als abstrakte Gefährdungshaftung ausgestaltet ist. Die Verpflichtung, eine Korrektur zuzulassen, besteht unabhängig von der Beseitigung der dadurch entstandenen Gefährdung des Steueraufkommens, wenn der Rechnungsaussteller gutgläubig gehandelt hat. Gutgläubiges Handeln liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum unterlaufen ist. Sofern er hingegen nicht gutgläubig in diesem Sinne gehandelt hat, ist die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens eine zwingende Voraussetzung. Dafür muss die Rechnung grundsätzlich berichtigt werden. Ist dies dem Rechnungsaussteller nicht möglich, fällt diese Unmöglichkeit in seine Risikosphäre. Dann bleibt es bei der Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie.
3. Der Umstand, dass die Endverbraucher einen Preis bezahlt haben, der falsch kalkuliert war (weil er einen zu hohen Mehrwertsteueranteil und damit eine zu geringe Gewinnspanne enthielt), steht einer Berichtigung der Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht entgegen. Eine ungerechtfertigte Bereicherung des Steuerpflichtigen folgt daraus jedenfalls dann nicht, wenn ein sogenannter Festbetrag (Festpreis) vereinbart war.

³⁰ So ähnlich schon Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 50).