

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

30. Juni 2022(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Durchführungsbeschlüsse 2010/583/EU und 2013/676/EU zur Ermächtigung Rumäniens, eine von Art. 193 dieser Richtlinie abweichende Sonderregelung einzuführen – Reverse-Charge-Verfahren – Lieferung von Holzerzeugnissen – Nationale Regelung, nach der für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens eine Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke erforderlich ist – Grundsatz der steuerlichen Neutralität“

In der Rechtssache C-146/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien) mit Entscheidung vom 9. Dezember 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 3. März 2021, in dem Verfahren

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice**

gegen

**VB,**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. Passer, des Richters F. Biltgen und der Richterin M. L. Arastey Sahún (Berichterstatlerin),

Generalanwalt: P. Pikamäe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von VB, vertreten durch A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu und S. Ilie, Avocați,
- der rumänischen Regierung, vertreten durch E. Gane und A. Rotăreanu als Bevollmächtigte,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch O. Serdula, M. Smolek und J. Vlášil als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und L. Lozano Palacios als

Bevollmächtigte,

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

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) und des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Direc<sup>2</sup>ia General<sup>2</sup> Regional<sup>2</sup> a Finan<sup>2</sup>elor Publice Bucure<sup>2</sup>ti – Administra<sup>2</sup>ia Sector 1 a Finan<sup>2</sup>elor Publice (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest – Amt für öffentliche Finanzen des Stadtbezirks 1, Rumänien) auf der einen sowie VB und der Direc<sup>2</sup>ia General<sup>2</sup> Regional<sup>2</sup> a Finan<sup>2</sup>elor Publice Bucure<sup>2</sup>ti – Serviciul Solu<sup>2</sup>ionare Contesta<sup>2</sup>ii 1 (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest – Rechtsbehelfsstelle 1, Rumänien) auf der anderen Seite wegen der Entscheidung der zuständigen Steuerverwaltung, VB die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens zu versagen und sie zur Nachzahlung von Mehrwertsteuer auf die Verkäufe von Standholz heranzuziehen.

## **Rechtlicher Rahmen**

### ***Unionsrecht***

#### *Mehrwertsteuerrichtlinie*

3 Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

4 Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

5 Art. 193 der Richtlinie lautet:

„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 199 sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

6 Art. 199 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den folgende Umsätze bewirkt werden:

...

(2) Bei der Anwendung der in Absatz 1 geregelten Möglichkeit können die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen und die Kategorien von Lieferanten und Dienstleistungserbringern sowie von Erwerbern oder Dienstleistungsempfängern bestimmen, für die sie von diesen Maßnahmen Gebrauch machen.“

7 Art. 213 dieser Richtlinie sieht vor:

„(1) Jeder Steuerpflichtige hat die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen.

Die Mitgliedstaaten legen fest, unter welchen Bedingungen der Steuerpflichtige die Anzeigen elektronisch abgeben darf, und können die elektronische Abgabe der Anzeigen auch vorschreiben.

(2) Unbeschadet des Absatzes 1 Unterabsatz 1 müssen Steuerpflichtige und nichtsteuerpflichtige juristische Personen, die gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegende innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen bewirken, dies anzeigen, wenn die in Artikel 3 genannten Voraussetzungen für die Nichtanwendung der Mehrwertsteuer nicht mehr erfüllt sind.“

8 Art. 214 der Richtlinie lautet:

„(1) Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit folgende Personen jeweils eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalten:

a) jeder Steuerpflichtige, der in ihrem jeweiligen Gebiet Lieferungen von Gegenständen bewirkt oder Dienstleistungen erbringt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und bei denen es sich nicht um Lieferungen von Gegenständen oder um Dienstleistungen handelt, für die die Mehrwertsteuer gemäß den Artikeln 194 bis 197 sowie 199 ausschließlich vom Dienstleistungsempfänger beziehungsweise der Person, für die die Gegenstände oder Dienstleistungen bestimmt sind, geschuldet wird; hiervon ausgenommen sind die in Artikel 9 Absatz 2 genannten Steuerpflichtigen;

b) jeder Steuerpflichtige und jede nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b der Mehrwertsteuer unterliegende innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen bewirkt oder von der Möglichkeit des Artikels 3 Absatz 3, seine bzw. ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, Gebrauch gemacht hat;

c) jeder Steuerpflichtige, der in ihrem jeweiligen Gebiet innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen für die Zwecke seiner Umsätze bewirkt, die sich aus in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ergeben, die er außerhalb dieses Gebiets ausübt.

(2) Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, bestimmten Steuerpflichtigen, die nur gelegentlich Umsätze etwa im Sinne von Artikel 12 bewirken, keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen.“

9 Art. 395 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von

dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder Umgehungen zu verhindern.

Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Gesamtbetrag der von dem Mitgliedstaat auf der Stufe des Endverbrauchs erhobenen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.“

#### *Durchführungsbeschluss 2010/583/EU*

10 Die Erwägungsgründe 6 bis 8 des Durchführungsbeschlusses 2010/583/EU des Rates vom 27. September 2010 zur Ermächtigung Rumäniens, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112 abweichende Sonderregelung einzuführen (ABl. 2010, L 256, S. 27) lauteten:

„(6) Auf dem rumänischen Holzmarkt treten Probleme auf, die auf die Art dieses Marktes und der dort tätigen Unternehmen zurückzuführen sind. Auf diesem Markt sind zahlreiche kleine Unternehmen tätig, die sich für die rumänischen Behörden als schwer kontrollierbar erwiesen haben. Die häufigste Vorgehensweise bei Steuerhinterziehungen besteht darin, dass Unternehmen nach der Ausstellung von Rechnungen für Leistungen verschwinden, ohne Steuern abzuführen, während ihre Kunden über eine Rechnung verfügen, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigt.

(7) Indem mit der Ausnahmeregelung im Fall der Lieferung von Holzerzeugnissen durch Steuerpflichtige und im Fall der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen durch Steuerpflichtige, die sich in einem Insolvenzverfahren befinden, ausgenommen Einzelhändler, die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übertragen wird, werden die aufgetretenen Schwierigkeiten beseitigt, ohne dass dies Auswirkungen auf den Betrag der geschuldeten Steuer hätte. Dies dient der Verhütung bestimmter Arten der Steuerhinterziehung und Umgehung.

(8) Die Regelung ist dem angestrebten Ziel angemessen, da sie nicht allgemein gelten soll, sondern nur für bestimmte Umsätze und in bestimmten Sektoren, die Probleme bei der Steuererhebung oder im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung oder Umgehung bereiten.“

11 Art. 1 dieses Durchführungsbeschlusses sah vor:

„Abweichend von Artikel 193 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] wird Rumänien ermächtigt, bis zum 31. Dezember 2013 bei der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen gemäß Artikel 2 den steuerpflichtigen Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen.“

12 Art. 2 des Durchführungsbeschlusses bestimmte:

„Die Ausnahme nach Artikel 1 gilt für

- a) die Lieferung von Holzerzeugnissen durch Steuerpflichtige; zu diesen Holzerzeugnissen gehören Standholz, Rund- oder Spaltholz, Brennholz, Nutzholzerzeugnisse sowie Kant- oder Spanholz und Holz in rohem, verarbeitetem oder halbverarbeitetem Zustand;
- b) die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen durch Steuerpflichtige, die sich in einem Insolvenzverfahren befinden, ausgenommen Einzelhändler.“

#### *Durchführungsbeschluss 2013/676*

13 Der fünfte Erwägungsgrund des Durchführungsbeschlusses 2013/676/EU des Rates vom 15. November 2013 zur Ermächtigung Rumäniens, die Anwendung einer von Artikel 193 der

Richtlinie 2006/112 abweichenden Regelung zu verlängern (ABl. 2013, L 316, S. 31) in der durch den Durchführungsbeschluss (EU) 2016/1206 des Rates vom 18. Juli 2016 (ABl. 2016, L 198, S. 47) geänderten Fassung (im Folgenden: Durchführungsbeschluss 2013/676) lautet:

„Vor der früheren Ermächtigung, auf die Lieferung von Holz das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden, gab es im rumänischen Holzmarkt aufgrund der Marktsituation und der in diesem Markt tätigen Unternehmen Probleme. Auf diesem Markt sind zahlreiche kleine Unternehmen tätig, die sich für die rumänischen Behörden als schwer kontrollierbar erwiesen haben. Die Bestimmung, dass die Mehrwertsteuer vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldet wird, hat nach Aussage der rumänischen Behörden Steuerhinterziehung und ?umgehung in diesem Sektor verhindert und ist daher nach wie vor gerechtfertigt.“

14 Art. 1 des Durchführungsbeschlusses 2013/676 bestimmt:

„Abweichend von Artikel 193 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] wird Rumänien ermächtigt, bis zum 31. Dezember 2019 bei der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen gemäß Artikel 2 den steuerpflichtigen Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen.“

15 Art. 2 dieses Durchführungsbeschlusses lautet:

„Die abweichende Regelung nach Artikel 1 gilt für die Lieferung von Holzserzeugnissen durch Steuerpflichtige, einschließlich Standholz, Rund- oder Spaltholz, Brennholz, Nutzholzerzeugnisse sowie Kant- oder Spanholz und Holz in rohem, verarbeitetem oder halbverarbeitetem Zustand.“

### **Rumänisches Recht**

16 Art. 127 Abs. 1 der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Steuergesetzbuch) sieht vor:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Absatz 2 unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.“

17 Art. 160 des Steuergesetzbuchs bestimmt:

„(1) Abweichend von Art. 150 Abs. 1 schuldet im Fall von steuerpflichtigen Umsätzen der Empfänger die Steuer für die in Abs. 2 genannten Umsätze. Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ist, dass sowohl der Lieferer als auch der Empfänger für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sind ...

(2) Das Reverse-Charge-Verfahren gilt für folgende Umsätze:

...

b) Lieferung von Holz und Holzserzeugnissen ...

...“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

18 VB ist Eigentümerin von Waldflächen in Rumänien.

19 In den Jahren 2011 bis 2017 nutzte sie diese Flächen auf der Grundlage von Verträgen über den Verkauf von Standholz mit mehreren auf Forstwirtschaft spezialisierten Unternehmen.

20 Im Anschluss an eine zwischen dem 5. Dezember 2017 und dem 2. Februar 2018 durchgeführte Steuerprüfung stellte die zuständige Steuerverwaltung fest, dass der im September 2011 erzielte Umsatz von VB die in der „besonderen Befreiungsregelung“ des Steuergesetzbuchs für Kleinunternehmen festgelegte Obergrenze überschritten habe. Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht hervor, dass ein Steuerpflichtiger, wenn er in einem Kalenderjahr diese Befreiungsgrenze erreicht oder überschreitet, verpflichtet ist, sich innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Monats, in dem er diese Grenze erreicht oder überschritten hat, für Mehrwertsteuerzwecke erfassen zu lassen.

21 Da VB sich in dem der Steuerprüfung unterliegenden Zeitraum vom 1. Oktober 2011 bis 30. September 2017 nicht für Mehrwertsteuerzwecke erfassen ließ, änderten die Steuerprüfer rückwirkend die Berechnung der ab 1. November 2011 geschuldeten Mehrwertsteuer unter Anwendung der Bruttomethode, bei der davon ausgegangen wird, dass der Verkaufspreis auch die Mehrwertsteuer enthielt.

22 Die Steuerprüfung wurde mit Steuerprüfungsbericht und Steuerbescheid vom 16. Februar 2018 abgeschlossen, auf deren Grundlage VB verpflichtet war, 196 634 rumänische Lei (RON) (ungefähr 41 300 Euro) zuzüglich Zinsen und Strafen zu zahlen.

23 VB legte gegen diesen Bescheid Einspruch ein und machte geltend, die Verkäufe von Standholz unterlägen dem Reverse-Charge-Verfahren, dessen Anwendung allein davon abhängt, dass die beiden betroffenen Wirtschaftsteilnehmer Steuerpflichtige seien, aber nicht zwangsläufig davon, dass der Lieferer eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer besitze.

24 Mit Entscheidung vom 12. Juli 2018 wurde der Einspruch von VB mit der Begründung zurückgewiesen, dass für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nach Art. 160 des Steuergesetzbuchs sowohl der Lieferer als auch der Erwerber zuvor für Mehrwertsteuerzwecke erfasst worden sein müssten.

25 Mit Urteil vom 24. Juni 2019 gab das Tribunalul Bucureşti (Landgericht Bukarest, Rumänien) der Klage von VB auf Aufhebung des Steuerbescheids vom 16. Februar 2018 und der Entscheidung vom 12. Juli 2018 statt.

26 Gegen dieses Urteil legte die Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest – Amt für öffentliche Finanzen des Stadtbezirks 1 beim vorlegenden Gericht, der Curtea de Apel Bucureşti (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien), ein Rechtsmittel ein.

27 Das vorlegende Gericht führt aus, dass VB, wenn sie im September 2011 für Mehrwertsteuerzwecke erfasst worden wäre, gemäß der auf der Grundlage der Durchführungsbeschlüsse 2010/583 und 2013/676 Rumänien gewährten Ausnahme vom System der Mehrwertsteuererhebung nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie dem Reverse-Charge-Verfahren unterlegen hätte. Insoweit hätte VB auf die Verkäufe von Standholz keine Mehrwertsteuer entrichten müssen, da die Mehrwertsteuer nach diesem Verfahren von den steuerpflichtigen Erwerbern zu zahlen gewesen wäre.

28 Der Gerichtshof habe u. a. in seinem Urteil vom 7. März 2018, Dobie (C-159/17, EU:C:2018:161, Rn. 32 und 33), entschieden, dass die Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke nur ein Formerfordernis für das Recht auf Vorsteuerabzug sei und daher keine materielle Voraussetzung darstellen könne, die einen Steuerpflichtigen an der Ausübung dieses Rechts

hindere.

29 Das vorlegende Gericht fügt hinzu, dass der Umstand, dass einer Person wie VB die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens versagt werde, auch zur Folge habe, dass die Steuerpflichtigen, die bei ihr Standholz erworben hätten, die auf diese Umsätze entfallende Vorsteuer nicht abziehen könnten, da diese Steuer zum Zeitpunkt des Steuertatbestands nicht ordnungsgemäß in Rechnung gestellt gewesen sei. Daher fragt sich das vorlegende Gericht, ob die Rechtsprechung des Gerichtshofs dem entgegensteht, dass die Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke eine Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ist.

30 Unter diesen Umständen hat die Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen die Mehrwertsteuerrichtlinie und der Neutralitätsgrundsatz unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einer nationalen Regelung oder einer Steuerpraxis entgegen, wonach auf eine Person, die einer Steuerprüfung unterzogen und danach für Mehrwertsteuerzwecke erfasst worden ist, das – für den Verkauf von Standholz zwingend vorgeschriebene – Reverse-Charge-Verfahren (Vereinfachungsmaßnahmen) mit der Begründung nicht anwendbar sein soll, dass die überprüfte Person vor Bewirkung der Umsätze oder zum Zeitpunkt der Überschreitung der Befreiungsgrenze eine Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke weder beantragt noch erhalten hatte?

### **Zur Vorlagefrage**

31 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der das Reverse-Charge-Verfahren nicht für einen Steuerpflichtigen gilt, der vor der Bewirkung der steuerpflichtigen Umsätze seine Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke weder beantragt noch von Amts wegen erhalten hatte.

32 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das Reverse-Charge-Verfahren eine Ausnahme von dem Grundsatz nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, wonach die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige schuldet, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, und daher eng auszulegen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Februar 2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Im Fall der Anwendung dieses Verfahrens erfolgt somit zwischen dem Lieferer und dem Erwerber von Gegenständen keine Mehrwertsteuerzahlung. Der Erwerber hat für die getätigten Umsätze Vorsteuer zu entrichten, kann diese aber, wenn er steuerpflichtig ist, grundsätzlich in Abzug bringen, so dass der Steuerverwaltung kein Betrag geschuldet wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Insoweit ist festzustellen, dass Rumänien nach den Art. 1 der Durchführungsbeschlüsse 2010/583 und 2013/676 gemäß Art. 395 der Mehrwertsteuerrichtlinie von dem in Art. 193 dieser Richtlinie verankerten Besteuerungsgrundsatz dahin gehend abweichen darf, dass es bei der Lieferung von Holzserzeugnissen im Sinne der Art. 2 dieser Durchführungsbeschlüsse den steuerpflichtigen Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner bestimmt, da diese Tätigkeiten nicht zu den in Art. 199 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Umsätzen gehören.

35 Im vorliegenden Fall setzt die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung (Art. 160 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs) aber voraus, dass die von diesem Verfahren erfassten Steuerpflichtigen vor der Bewirkung der steuerpflichtigen Umsätze für Mehrwertsteuerzwecke erfasst wurden. Die rumänische Regierung hat in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt, dass der nationale Gesetzgeber diese Voraussetzung wegen der Schwierigkeiten aufgestellt habe, die bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung auf dem rumänischen Holzmarkt aufgetreten seien. Das Erfordernis der Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke gewährleiste außerdem eine wirksame Kontrolle der Erfüllung der steuerlichen Pflichten und die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer.

36 Insoweit ist erstens festzustellen, dass weder aus der Mehrwertsteuerrichtlinie noch aus den Durchführungsbeschlüssen 2010/583 und 2013/676 hervorgeht, dass der nationale Gesetzgeber eines Mitgliedstaats, wenn der Mitgliedstaat ermächtigt ist, von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin gehend abzuweichen, dass er bei der Lieferung der in Rede stehenden Gegenstände den steuerpflichtigen Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner bestimmt und so das Reverse-Charge-Verfahren auf bestimmte steuerpflichtige Umsätze anwendet, daran gehindert ist, bei der Umsetzung dieser Ausnahme Voraussetzungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens aufzustellen, sofern diese nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen.

37 Diese Auslegung wird durch Art. 199 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestätigt, der es den Mitgliedstaaten erlaubt, die Kategorien von Lieferanten, Dienstleistungserbringern, Erwerbern oder Dienstleistungsempfängern zu bestimmen, auf die das Reverse-Charge-Verfahren angewandt werden kann.

38 Zudem ist das Reverse-Charge-Verfahren, da es eine Ausnahme vom Grundsatz nach Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, eng auszulegen, wie sich aus Rn. 32 des vorliegenden Urteils ergibt. Die Beschränkung in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung bewirkt jedoch gerade, dass die Tragweite dieser Ausnahme begrenzt wird, indem die Anwendung des Verfahrens voraussetzt, dass die Steuerpflichtigen zuvor für Mehrwertsteuerzwecke erfasst wurden.

39 Zweitens verstößt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung entgegen dem Vorbringen von VB und der Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen nicht gegen die Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach der tragende Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (Urteil vom 18. März 2021, A. [Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug], C-7895/19, EU:C:2021:216, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Aus dieser Rechtsprechung geht zwar hervor, dass die in Art. 214 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke sowie die in Art. 213 dieser Richtlinie vorgesehene Pflicht des Steuerpflichtigen, die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit anzuzeigen, nur Kontrollzwecken dienende Formerfordernisse darstellen, die insbesondere das Recht auf Mehrwertsteuerabzug nicht in Frage stellen dürfen, sofern die materiellen Voraussetzungen für die Entstehung dieses Rechts erfüllt sind (Urteil vom 18. November 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 So hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger nicht mit der Begründung an der Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug gehindert werden kann, dass er sich nicht für Mehrwertsteuerzwecke hat erfassen lassen, bevor er die erworbenen Gegenstände



im Rahmen seiner besteuerten Tätigkeit verwendet hat (Urteil vom 18. November 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass diese Rechtsprechung die Beachtung des tragenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität gewährleisten soll, indem sie verlangt, dass der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug vornehmen kann, wenn die materiellen Anforderungen an einen solchen Abzug erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat.

43 Das Recht des Empfängers der Lieferung auf Vorsteuerabzug ist grundsätzlich sowohl im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens als auch im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem in gleicher Weise zu wahren. Dieses Recht wird daher durch die Weigerung gegenüber dem Leistenden, eine Lieferung dem Reverse-Charge-Verfahren zu unterwerfen, nicht berührt. Eine fehlerhafte Inrechnungstellung der Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt des Steuertatbestands, insbesondere wenn, wie im vorliegenden Fall, die Rechnung keine Mehrwertsteuer ausweist, kann für sich allein nicht ausreichen, um einem Steuerpflichtigen sein Recht auf Vorsteuerabzug zu nehmen (vgl. entsprechend Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 47).

44 Daher ist festzustellen, dass die auf das Urteil vom 18. März 2021, A. (Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug) (C-895/19, EU:C:2021:216), zurückgehende Rechtsprechung auf eine Situation wie die des Ausgangsverfahrens keine Anwendung findet, da eine Versagung der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens weder das Recht des Empfängers der betreffenden Leistung auf Vorsteuerabzug noch aus diesem Grund den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzt.

45 Drittens und letztens ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, in dem der Unionsgesetzgeber den allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck gebracht hat, insbesondere nicht zulässt, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 17. Dezember 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt dieser allgemeine Grundsatz, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist. Eine unterschiedliche Behandlung ist gerechtfertigt, wenn sie auf einem objektiven und angemessenen Kriterium beruht, d. h., wenn sie mit einem rechtlich zulässigen Ziel, das mit der in Rede stehenden Regelung verfolgt wird, in Zusammenhang steht und wenn dieser Unterschied in angemessenem Verhältnis zu dem mit der betreffenden Behandlung verfolgten Ziel steht (Urteil vom 3. Februar 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, Rn. 95 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Im vorliegenden Fall hat das Kriterium, das die Beschränkung der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens rechtfertigt, objektiven Charakter, da die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung unterschiedslos alle an einer Lieferung von Holzserzeugnissen im Sinne der Art. 2 der Durchführungsbeschlüsse 2010/583 und 2013/676 beteiligten Steuerpflichtigen, Verkäufer wie Käufer, verpflichtet, sich für Mehrwertsteuerzwecke erfassen zu lassen.

48 Ziel dieser Beschränkung sind Rechtssicherheit und Rechtsklarheit. Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens schuldet der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen Mehrwertsteuer, wenn der Umsatz dieser Steuer unterliegt, was u. a. vom Umsatz des Lieferers

abhängt, der die in den rumänischen Rechtsvorschriften für Kleinunternehmen vorgesehene besondere Befreiungsregelung in Anspruch nehmen kann. Diese Voraussetzung ist aber für den Empfänger der Lieferung schwer zu überprüfen. Im vorliegenden Fall geht insbesondere aus dem sechsten Erwägungsgrund des Durchführungsbeschlusses 2010/583 hervor, dass auf dem rumänischen Holzmarkt zahlreiche kleine Unternehmen tätig sind, die sich für die rumänischen Behörden als schwer kontrollierbar erwiesen haben.

49 Indem Steuerpflichtige dazu verpflichtet werden, sich für Mehrwertsteuerzwecke erfassen zu lassen, verfügt der Empfänger des steuerpflichtigen Umsatzes über ein leichter zugängliches Kriterium, um den Umfang seiner steuerlichen Pflichten genau zu kennen, da das rumänische Recht Steuerpflichtige, die die für Kleinunternehmen geltende Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können und daher keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze bewirken, von der Pflicht ausnimmt, sich für Mehrwertsteuerzwecke erfassen zu lassen.

50 Die Ungleichbehandlung steht daher in einem angemessenen Verhältnis zu dem mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung verfolgten Ziel, denn die Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke ergibt sich aus dem Unionsrecht selbst, aus Art. 214 der Mehrwertsteuerrichtlinie, und das Vorsteuerabzugsrecht der betreffenden Steuerpflichtigen wird grundsätzlich nicht in Frage gestellt.

51 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, nach der das Reverse-Charge-Verfahren nicht für einen Steuerpflichtigen gilt, der vor der Bewirkung der steuerpflichtigen Umsätze seine Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke weder beantragt noch von Amts wegen erhalten hatte.

## **Kosten**

52 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

**Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität stehen einer nationalen Regelung nicht entgegen, nach der das Reverse-Charge-Verfahren nicht für einen Steuerpflichtigen gilt, der vor der Bewirkung der steuerpflichtigen Umsätze seine Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke weder beantragt noch von Amts wegen erhalten hatte.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Rumänisch.