

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

8. Dezember 2022(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 203 – Berichtigung der Mehrwertsteuererklärung – Dienstleistungsempfänger, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind – Keine Gefährdung des Steueraufkommens“

In der Rechtssache C-378/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzgericht (Österreich) mit Entscheidung vom 21. Juni 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Juni 2021, in dem Verfahren

P GmbH

gegen

Finanzamt Österreich

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters F. Biltgen (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Kammerpräsidenten sowie der Richter N. Wahl und J. Passer,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der österreichischen Regierung, vertreten durch A. Posch als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und R. Pethke als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 8. September 2022

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016

(ABl. 2016, L 177, S. 9) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der P GmbH und dem Finanzamt Österreich (im Folgenden: Finanzamt) wegen der Ablehnung eines Antrags auf Berichtigung der Mehrwertsteuererklärung von P durch das Finanzamt. Die Berichtigung sollte erfolgen, da P in ihren Rechnungen einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hatte, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet worden war.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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.“

4 Art. 203 dieser Richtlinie sieht vor:

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

5 In Art. 220 Abs. 1 der Richtlinie heißt es:

„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;

...“

Österreichisches Recht

6 § 11 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze, BGBl. Nr. 663/1994) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG 1994) sieht vor:

„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.“

7 § 11 Abs. 6 UStG 1994 bestimmt:

„Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 Euro nicht übersteigt, genügen neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben:

1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und
5. der Steuersatz.“

8 § 11 Abs. 12 UStG 1994 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.“

9 § 16 Abs. 1 UStG 1994 sieht vor:

„Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.“

10 § 239a der Bundesabgabenordnung in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung bestimmt:

„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.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 Im Steuerjahr 2019 wandte die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens, die einen Indoor-Spielplatz betreibt, einen Mehrwertsteuersatz von 20 % auf ihre Dienstleistungen an. Sie

stellte insgesamt 22 557 Registrierkassenbelege mit diesem Mehrwertsteuersatz an ihre Kunden aus. Diese Registrierkassenbelege sind Kleinbetragsrechnungen im Sinne von § 11 Abs. 6 UStG 1994.

12 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass die Kunden der Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens ausschließlich Endverbraucher waren, die kein Recht auf Vorsteuerabzug besitzen.

13 Nachdem die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens festgestellt hatte, dass ihre Dienstleistungen nicht dem gesetzlichen Mehrwertsteuersatz von 20 %, sondern dem von 13 % unterlagen, berichtigte sie ihre Mehrwertsteuererklärung, um die zu viel bezahlte Mehrwertsteuer vom Finanzamt gutgeschrieben zu bekommen.

14 Das Finanzamt verweigerte die Berichtigung mit der Begründung, dass die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens zum einen nach nationalem Recht verpflichtet sei, die höhere Mehrwertsteuer zu entrichten, da sie die Rechnungen nicht berichtigt habe, und dass sie zum anderen durch die beantragte Berichtigung ungerechtfertigt bereichert würde, da ihre Kunden die Kosten der höheren Mehrwertsteuer getragen hätten.

15 Die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens erhob gegen diesen Bescheid des Finanzamts Beschwerde an das vorlegende Gericht, das Bundesfinanzgericht (Österreich). Dieses stellt sich im Hinblick auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs die Frage, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie in dem bei ihm anhängigen Verfahren anwendbar ist, obwohl keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt. Falls diese Frage bejaht wird, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob angesichts dessen, dass der Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens eine Berichtigung der den Endverbrauchern ausgestellten Rechnungen faktisch unmöglich ist, zu berücksichtigen ist, dass keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, um der Beschwerdeführerin die Berichtigung ihrer Mehrwertsteuererklärung wie beantragt zu ermöglichen. Das vorlegende Gericht ist sich außerdem nicht sicher, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Umstand, dass die Endverbraucher die gesamte Mehrwertsteuer getragen haben und die Beschwerdeführerin sich folglich bei Berichtigung dieser Steuer bereichern würde, einer solchen Berichtigung entgegensteht.

16 Das Bundesfinanzgericht hat deshalb beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

17 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, diese Mehrwertsteuer auch dann schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil die Empfänger der Dienstleistung ausschließlich Endverbraucher sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

18 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass die Fragen des vorlegenden Gerichts auf der Prämisse beruhen, dass im vorliegenden Fall keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, da die Kunden der Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens im betreffenden Steuerjahr ausschließlich Endverbraucher waren, die hinsichtlich der ihnen von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Die Prüfung der ersten Frage durch den Gerichtshof erfolgt ausschließlich im Lichte dieser Prämisse.

19 Zur Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist, und dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die in einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer vom Aussteller dieser Rechnung geschuldet wird, auch wenn jeder tatsächlich steuerpflichtige Umsatz fehlt (Urteil vom 8. Mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 26).

20 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht außerdem hervor, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken soll, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann (Urteile vom 8. Mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 32, und vom 18. März 2021, P [Tankkarten], C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 27).

21 Wie die Generalanwältin in Nr. 26 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, kommt Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie folglich zur Anwendung, wenn die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann.

22 Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie unterscheidet sich damit insofern von Art. 193 dieser Richtlinie, als Art. 193 in Verbindung mit Art. 220 Abs. 1 der Richtlinie den Fall betrifft, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung mit korrektem Mehrwertsteuerbetrag gemäß Art. 220 Abs. 1 ausgestellt hat, wonach ein Steuerpflichtiger, der an einen anderen Steuerpflichtigen einen Gegenstand steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, diesem anderen Steuerpflichtigen eine Rechnung ausstellen muss. In diesem Fall wird die Mehrwertsteuer nach Art. 193 der Richtlinie von dem Steuerpflichtigen geschuldet, der eine solche Lieferung oder Dienstleistung an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt hat.

23 Daraus folgt entsprechend den Ausführungen der Generalanwältin in Nr. 26 ihrer Schlussanträge, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur auf eine Steuerschuld anwendbar ist, die höher ist als die Steuerschuld in den Fällen, in denen Art. 193 dieser Richtlinie anwendbar ist, und dass er daher nicht die Fälle erfasst, in denen die in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer korrekt ist. Wurde ein Teil der Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt, kommt Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur bezüglich des Teils der Mehrwertsteuer zur Anwendung, der den zutreffend in Rechnung gestellten Betrag übersteigt. In diesem Fall liegt nämlich eine Gefährdung des Steueraufkommens vor, da ein Steuerpflichtiger, dem eine solche

Rechnung ausgestellt wird, sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben könnte, ohne dass die zuständige Steuerbehörde in der Lage wäre, zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts erfüllt sind.

24 Im vorliegenden Fall hat das vorlegende Gericht, wie in Rn. 18 dieses Urteils ausgeführt, das Vorliegen einer Gefährdung des Steueraufkommens mit der Begründung ausgeschlossen, dass die Kunden der Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens im betreffenden Steuerjahr ausschließlich Endverbraucher gewesen seien, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt seien. Somit ist festzustellen, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie in einem solchen Fall nicht anwendbar ist.

25 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Zu zweiten Frage

26 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage erübrigt sich die Beantwortung der zweiten Frage.

Kosten

27 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:

Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016 geänderten Fassung

ist dahin auszulegen, dass

ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Biltgen

Wahl

Passer

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. Dezember 2022.

Der Kanzler

Für den Kammerpräsidenten

A. Calot Escobar

F. Biltgen

* Verfahrenssprache: Deutsch.