

Rechtssache C-194/21

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

29. März 2021

Vorlegendes Gericht:

Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande)

Datum der Vorlageentscheidung:

26. März 2021

Kassationskläger:

Staatssecretaris van Financiën

Kassationsbeklagter:

X

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Im Ausgangsverfahren geht es darum, ob X nach den niederländischen steuerrechtlichen Vorschriften die Umsatzsteuer, die B ihm 2006 bei der Lieferung von zwei Grundstücken in Rechnung gestellt und die X damals – trotz des besteuerten Verwendungszwecks der Grundstücke – nicht als Vorsteuer geltend gemacht hat, von der Umsatzsteuerschuld abziehen kann, die 2013 im Rahmen der Lieferung dieser beiden Grundstücke an B entstanden ist.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 184 und 185 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) und insbesondere die Frage, ob diese Bestimmungen dahin ausgelegt werden können, dass ein Steuerpflichtiger das Recht hat, den Vorsteuerabzug im Rahmen einer Berichtigung geltend zu machen, wenn er diesen nicht innerhalb der geltenden nationalen Ausschlussfrist vorgenommen hat.

Das Vorabentscheidungsersuchen wird gemäß Art. 267 AEUV gestellt.

Vorlagefragen

1. Sind die Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie von 2006 dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der es bei dem Erwerb eines Gegenstands oder dem Empfang einer Dienstleistung unterlassen hat, den Vorsteuerabzug (ursprünglicher Vorsteuerabzug) innerhalb der geltenden nationalen Ausschlussfrist entsprechend der beabsichtigten besteuerten Verwendung vorzunehmen, das Recht hat, diesen im Rahmen einer Berichtigung – anlässlich der späteren erstmaligen Verwendung dieses Gegenstands oder dieser Dienstleistung – geltend zu machen, wenn die tatsächliche Verwendung zu diesem Berichtigungszeitpunkt mit der beabsichtigten Verwendung übereinstimmt?
2. Ist es für die Beantwortung von Frage 1 von Bedeutung, dass die Nichtvornahme des ursprünglichen Vorsteuerabzugs weder mit einem Betrug oder einem Rechtsmissbrauch im Zusammenhang steht noch eine Schädigung des Staatshaushalts nachgewiesen ist?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1): Art. 12 Abs. 1 Buchst. b, Art. 12 Abs. 3, Art. 135 Abs. 1 Buchst. k, Art. 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 und 188

Angeführte nationale Vorschriften

Wet op de omzetbelasting 1968 (Gesetz über die Umsatzsteuer 1968) (*Stb.* 1968, Nr. 329): Art. 11 Abs. 1 Buchst. a Nr. 1, Art. 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Durchführungsverordnung zum Gesetz über die Umsatzsteuer 1968) (*Stcrt.* 1968, Nr. 169): Art. 12 Abs. 2 und 3

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Das Ausgangsverfahren bezieht sich auf eine Kassationsbeschwerde gegen eine Entscheidung des Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Berufungsgericht Arnhem-Leeuwarden, Niederlande) vom 5. Februar 2019, die auf die Berufung von X gegen eine Entscheidung der Rechtbank Gelderland (Bezirksgericht Gelderland, Niederlande) vom 2. November 2017 ergangen ist.
- 2 X kaufte zehn Grundstücke von B. B lieferte die Grundstücke am 20. April 2006. Es war beabsichtigt, die Grundstücke durch die Errichtung von Mobilheimen samt Zubehör für Erholungszwecke zu entwickeln. Die Mobilheime sollten anschließend mit der jeweils zugehörigen Parzelle verkauft werden.

- 3 B stellte X im Rahmen dieser Lieferung Umsatzsteuer in Rechnung. X machte diese nicht als Vorsteuer geltend.
- 4 Die beabsichtigte Entwicklung der Grundstücke ließ sich aufgrund der wirtschaftlichen Lage nicht realisieren. Am 8. Februar 2013 lieferte X zwei der zehn Grundstücke gegen Entgelt an B. X stellte B dabei Umsatzsteuer in Rechnung. Diese Umsatzsteuer führte X bei der Anmeldung nicht ab.
- 5 Die in Rn. 4 angeführte Umsatzsteuer wurde durch Bescheid vom 26. November 2015 von X nacherhoben. X legte dagegen einen Rechtsbehelf ein und machte dabei geltend, dass die Nacherhebung nach Art. 15 Abs. 4 der Wet op de omzetbelasting 1968 um einen entsprechenden Teil der in Rn. 3 angeführten Umsatzsteuer reduziert werden müsse.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 6 Der **Staatssecretaris van Financiën** (Staatssekretär für Finanzen) trägt vor, dass X den Vorsteuerabzug in dem Zeitraum hätte vornehmen müssen, in dem die Umsatzsteuer im Zusammenhang mit der Lieferung der Grundstücke im Jahr 2006 entsprechend der zu diesem Zeitpunkt beabsichtigten besteuerten Verwendung geschuldet gewesen sei.
- 7 Die Berichtigungsregelung in Art. 15 Abs. 4 Sätze 2 bis 4 der Wet op de omzetbelasting 1968 diene nämlich nicht dazu, den Vorsteuerabzug nachträglich zu ermöglichen, den der Unternehmer bei der Anmeldung zum betreffenden Steuerzeitraum nicht vorgenommen habe.
- 8 Die in dieser Gesetzesbestimmung in Verbindung mit den Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie verankerte Berichtigungsregelung bezieht sich nach Ansicht des Staatssecretaris van Financiën nur auf die Fälle, in denen der ursprüngliche Vorsteuerabzug höher oder niedriger sei als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt gewesen sei. Eine Berichtigung komme nicht in Frage, weil vorliegend der Verwendungszweck der beiden Grundstücke bei Erwerb mit der tatsächlichen Nutzung bei der erstmaligen Verwendung übereinstimme.
- 9 Die Argumente von X werden nicht angeführt.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 10 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts besteht Unsicherheit über die Frage, ob ein Steuerpflichtiger, der den Abzug der Umsatzsteuer nicht rechtzeitig vorgenommen hat, diesen im Rahmen der Berichtigungsregelung der Wet op de omzetbelasting 1968 und der Mehrwertsteuerrichtlinie geltend machen kann, wenn sich herausstellt, dass der ursprüngliche Verwendungszweck der tatsächlichen Nutzung bei der erstmaligen Verwendung entspricht und die

nationale Ausschlussfrist für die Ausübung des Abzugsrechts abgelaufen ist. Die Antwort auf diese Frage kann nicht eindeutig aus dem Wortlaut der Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie abgeleitet werden. Diese Vorschriften können nach Ansicht des vorlegenden Gerichts auf zweierlei Weise ausgelegt werden.

Erste Auffassung: weite Auslegung

- 11 Nach der weiten Auslegung ist der Berichtigungsmechanismus der Art. 184 und 185 dahin auszulegen, dass die Berichtigung bei der erstmaligen Verwendung eines Gegenstands oder einer Dienstleistung auf eine Berichtigung einer zum Zeitpunkt des Erwerbs dieses Gegenstands oder des Empfangs dieser Dienstleistung erfolgten Unterlassung beim Vorsteuerabzug hinausläuft, und zwar unabhängig von der Art der Unterlassung.
- 12 Wenn es dem Steuerpflichtigen erlaubt wird, Fehler im Rahmen des ursprünglichen Vorsteuerabzugs für nicht sofort nach Erwerb in Gebrauch genommene Gegenstände oder nach Empfang in Anspruch genommene Dienstleistungen bei der erstmaligen Verwendung zu beheben, auch wenn dies nach Ablauf der nationalen Ausschlussfrist für den ursprünglichen Vorsteuerabzug erfolgt, wird – im Einklang mit dem Grundsatz der Steuerneutralität – erreicht, dass der Umfang des Vorsteuerabzugs der tatsächlichen Nutzung dieses Gegenstands oder dieser Dienstleistung genau entspricht.
- 13 Diese Auslegung wirkt in zwei Richtungen.
- 14 Erstens wird damit erreicht, dass der Steuerpflichtige, der die ihm für den Erwerb eines Gegenstands oder den Empfang einer Dienstleistung in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer trotz des steuerbefreiten Verwendungszwecks abzieht, diesen Gegenstand oder diese Dienstleistung nicht ohne Mehrwertsteuernkosten für steuerbefreite Zwecke verwenden kann (vgl. Urteil vom 11. April 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, Rn. 39).
- 15 Zweitens wird damit erreicht, dass der Steuerpflichtige, der es bei dem Erwerb eines Gegenstands oder dem Empfang einer Dienstleistung unterlässt, die ihm dabei in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer ganz oder teilweise abzuziehen, im Rahmen der erstmaligen tatsächlichen Verwendung dieses Gegenstands oder dieser Dienstleistung für (ausschließlich) besteuerte Zwecke nicht mit den Mehrwertsteuernkosten konfrontiert wird.
- 16 Ferner betont das vorlegende Gericht, dass der Gerichtshof den Fall, in dem der Steuerpflichtige es zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands oder des Empfangs einer Dienstleistung unterlassen hat, das ihm zu diesem Zeitpunkt zustehende Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben, nicht ausdrücklich von der Berichtigungsregelung ausgenommen hat. Es erscheint dem vorlegenden Gericht unverhältnismäßig, diesem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu verwehren, in den Fällen, in denen das Recht auf den ursprünglichen Vorsteuerabzug

irrtümlicherweise nicht ausgeübt worden ist und weder ein Betrug oder ein Rechtsmissbrauch vorliegt noch eine Schädigung des Staatshaushalts nachgewiesen ist, den Vorsteuerabzug nachträglich bei der erstmaligen Verwendung des Gegenstands oder der Dienstleistung geltend zu machen (Urteil vom 30. April 2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, Rn. 56).

Zweite Auffassung: enge Auslegung

- 17 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass sich die obige weite Auslegung nicht mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs vereinbaren lässt, nach der sich aus einer Gesamtbetrachtung der Art. 184 und 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, dass diese Vorschriften in dem Fall anzuwenden sind, in dem sich aufgrund der Änderung eines der ursprünglich bei der Berechnung des Vorsteuerabzugs berücksichtigten Faktoren eine Berichtigung als notwendig erweist, und dass die Berechnung der Höhe dieser Berichtigung dazu führen muss, dass der Betrag des endgültig vorgenommenen Vorsteuerabzugs demjenigen entspricht, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt gewesen wäre, wenn diese Änderung ursprünglich berücksichtigt worden wäre (vgl. u. a. Urteil vom 27. Juni 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung). Dadurch scheint der Gerichtshof den Anwendungsbereich der Art. 184 und 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die Fälle zu begrenzen, in denen nach dem Steuerzeitraum für den ursprünglichen Vorsteuerabzug eine Änderung der Umstände eingetreten ist.
- 18 Ferner scheint es, dass die weite Auslegung nicht mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs in Einklang gebracht werden kann, nach der ein nicht hinreichend sorgfältiger Steuerpflichtiger, der die Mehrwertsteuer nicht rechtzeitig – d. h. innerhalb der dafür vorgesehenen Ausschlussfrist – abzieht, mit dem Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug bestraft werden kann (Urteil vom 1. Oktober 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, Rn. 22 bis 24). Würde der Vorsteuerabzug dennoch ermöglicht, könnte dies einen Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit darstellen, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen – insbesondere seine Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung – nicht zeitlich unbegrenzt offenbleibt.