

**Rechtssache C-643/20**

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

**Eingangsdatum:**

30. November 2020

**Vorlegendes Gericht:**

Veszprémi Törvényszék (Regionalgericht Veszprém, Ungarn)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

23. November 2020

**Klägerin:**

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft.

**Beklagte:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága  
[Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung,  
Ungarn]

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Verwaltungsrechtsstreit in Steuersachen

**Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage**

Erstens die Auslegung von Art. 90 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG [des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem] im Licht der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs und der Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz, um insbesondere den Zeitpunkt zu bestimmen, auf den die Mitgliedstaaten den Beginn der Verjährungsfrist für die Erstattung der Mehrwertsteuer auf endgültig uneinbringliche Forderungen festlegen können.

Zweitens die Auslegung von Art. 90 Abs. 1 und 2 sowie von Art. 273 der Richtlinie 2006/112 im Licht der genannten Rechtsprechung und der Grundsätze der Effektivität, der Äquivalenz und der steuerlichen Neutralität, um insbesondere zu bestimmen, ob die genannte Rechtsprechung und die genannten Grundsätze der

Praxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der i) zum einen von dem Steuerpflichtigen erwartet wird, dass er die als Voraussetzung für die Erstattung der Mehrwertsteuer auf endgültig uneinbringliche Forderungen vorgeschriebenen Maßnahmen zur Einziehung der Forderungen vornimmt; und ii) zum anderen das leistende Unternehmen im Fall der Nichtbezahlung durch den Leistungsempfänger die betreffende Leistung sofort einstellen muss, weil ihm anderenfalls die Mehrwertsteuer auf endgültig uneinbringliche Forderungen nicht erstattet wird.

Drittens die Auslegung von Art. 90 Abs. 1 und 2 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 sowie der Art. 15 und 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union im Licht der genannten Rechtsprechung und der genannten Grundsätze, um konkret zu bestimmen, ob die genannte Rechtsprechung und die genannten Grundsätze den zuvor aufgeführten Voraussetzungen entgegenstehen, die im Zusammenhang mit der Erstattung der Mehrwertsteuer als Folge des Beschlusses des Gerichtshofs in der Rechtssache Porr Építési Kft. (C-292/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2019:901) ohne Rechtsgrundlage festgelegt wurden und von denen die Steuerpflichtigen keine Kenntnis hatten.

Rechtsgrundlage: Art. 267 AEUV

### **Vorlagefragen**

1. Sind Art. 90 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) (insbesondere unter Berücksichtigung des Urteils Enzo Di Maura [C-246/16] und des Beschlusses Porr Építési Kft. [C-292/19]) sowie die unionsrechtlichen Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen, dass die Mitgliedstaaten den Beginn der Verjährungsfrist für die Erstattung der Mehrwertsteuer auf endgültig uneinbringliche Forderungen nicht auf einen Zeitpunkt festlegen dürfen, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Forderung, auf der die zu erstattende Mehrwertsteuer beruht, uneinbringlich wird?
2. Sind die Art. 90 Abs. 1 und 2 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie (insbesondere unter Berücksichtigung des Urteils Enzo Di Maura [C-246/16] und des Beschlusses Porr Építési Kft. [C-292/19]) sowie die unionsrechtlichen Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz und auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass sie der Praxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der im Rahmen der Erstattung der Mehrwertsteuer auf eine endgültig uneinbringliche Forderung vom Steuerpflichtigen erwartet wird, dass er als Voraussetzung für die Erstattung der Mehrwertsteuer neben der Geltendmachung dieser Forderung im Liquidationsverfahren weitere Handlungen zur Einziehung der Forderung vornimmt?
3. Sind die Art. 90 Abs. 1 und 2 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie (insbesondere unter Berücksichtigung des Urteils Enzo Di Maura [C-246/16])

und des Beschlusses Porr *Építési Kft.* [C-292/19]) sowie die unionsrechtlichen Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz und auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass sie der Praxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der das die Dienstleistung erbringende Unternehmen im Fall der Nichtbezahlung die betreffende Leistung sofort einstellen muss, weil es, wenn es dies nicht tut und die Dienstleistung weiterhin erbringt, keine Erstattung der Mehrwertsteuer auf endgültig uneinbringliche Forderungen beanspruchen kann, auch wenn diese Forderungen diesen Status später erhalten?

4. Sind die Art. 90 Abs. 1 und 2 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie Art. 15 und 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (insbesondere unter Berücksichtigung des Urteils *Enzo Di Maura* [C-246/16] und des Beschlusses *Porr Építési Kft.* [C-292/19]) sowie die unionsrechtlichen Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz und auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass diese Bestimmungen und Grundsätze dem entgegenstehen, dass die mit der Durchsetzung des Rechts betrauten Behörden eines Mitgliedstaats nach Erlass des Beschlusses *Porr Építési Kft.* die in den Vorlagefragen 2 bis 4 genannten Voraussetzungen ohne jede Rechtsgrundlage festgelegt haben, so dass diese Voraussetzungen dem Steuerpflichtigen nicht bekannt waren, bevor die Forderungen endgültig uneinbringlich wurden?

#### **Angeführte unionsrechtliche Vorschriften**

- Art. 15 bis 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (ABl. 2012, C 326, S. 391).
- Art. 90 Abs. 1 und 2 sowie 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).
- Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, insbesondere: Urteil vom 23. November 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), Beschluss vom 24. Oktober 2019, *Porr Építési Kft.* (C-292/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2019:901), Urteil vom 21. Juni 2020, *SCT d.d.* (C-146/19, EU:C:2020:464), Urteil vom 5. Juni 2014, *Kone u. a.* (C-557/12, EU:C:2014:1317), Urteil vom 15. Mai 2014, *Álmos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), Urteil vom 15. Oktober 2020, *E.* (Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage) (C-335/19, EU:C:2020:829) und Urteil vom 28. März 2019, *Cogeco Communications* (C-637/17, EU:C:2019:263).
- Rechtssache FGSZ (C-507/20, beim Gerichtshof anhängig).

### **Angeführte nationale Vorschriften**

- §§ 4 Abs. 3 Buchst. b und 164 Abs. 1, 2, 2a und 3 des az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz XCII von 2003 über die Ordnung der Steuerzahlung, im Folgenden: alte Steuerverfahrensordnung).
- §§ 1, 6 Abs. 3 Buchst. b, 65 Abs. 1, 196 Abs. 1 bis 6, 202 Abs. 1 und 2, 209 Abs. 1 und 271 Abs. 2 und 7 des az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Gesetz CL von 2017 über die Steuerverfahrensordnung, im Folgenden: Steuerverfahrensordnung).
- §§ 137 und 139 Abs. 1 und 2 des az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Gesetz CLI von 2017 über die Steuerverwaltungsordnung, im Folgenden: Steuerverwaltungsordnung).
- §§ 55 Abs. 1 und 2, 56, 58 Abs. 1 und 77 Abs. 1 bis 10 des az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz CXXVII von 2007 über die Umsatzsteuer, im Folgenden: Gesetz über die allgemeine Umsatzsteuer).
- § 78 Abs. 1 des az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (Regierungserlass Nr. 465 vom 28. Dezember 2017 mit Durchführungsbestimmungen zum Verwaltungsverfahren in Steuersachen, im Folgenden: Steuerverfahrensverordnung).
- § 4 Abs. 23 des a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Gesetz LXXXI von 1996 über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer, im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz).
- § 3 Abs. 4 Nr. 10 des a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Gesetz C von 2000 über das Rechnungswesen).

### **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens**

- 1 Die Klägerin ist Mitglied und Vertreterin einer Gruppe mehrwertsteuerpflichtiger Personen (im Folgenden: Mehrwertsteuergruppe). Der Energott-Konzern erbringt als im ungarischen Energiesektor tätiger Wirtschaftsteilnehmer öffentliche Dienstleistungen für die Bevölkerung (z. B. Versorgung mit Trinkwasser und Warmwasser, Stromerzeugung, Fernwärme, Abwasserentsorgung und kommunale Dienstleistungen). Zu dem Konzern gehört neben anderen Handelsgesellschaften das Unternehmen D-ÉG Zrt., eine verbundene Gesellschaft im Sinne von § 4 Abs. 23 des Körperschaftsteuergesetzes.
- 2 Ein Großteil der Geschäftspartner der Klägerin sind Gesellschaften, die unmittelbar oder mittelbar von den Gemeinden gehalten werden und denen der Energott-Konzern seine Dienstleistungen im Rahmen einer Regelung erbrachte, die es ihm untersagte, im Fall der Nichtbezahlung seine Leistung zu unterbrechen. Die klagende Mehrwertsteuergruppe stellte Rechnungen für die zwischen April

2007 und Dezember 2016 erbrachten Dienstleistungen zu Lasten von sieben Schuldnerinnen aus, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestands über eine gültige Steuernummer verfügten und nicht Gegenstand eines Insolvenz- oder Liquidationsverfahrens oder einer richterlich angeordneten Auflösung waren.

- 3 Die Schuldnerinnen beglichen die Rechnungen nicht, und in der Folge wurden zwei der Schuldnerinnen für aufgelöst erklärt: Eine wurde durch richterliche Anordnung aufgelöst, und drei weitere, namentlich die Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft., die Székesfehérvári Fűtőerőmű und die D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt. waren Gegenstand von Liquidationsverfahren. Obwohl im Rahmen der Liquidationsverfahren in allen Fällen die noch offenen Forderungen gegen die drei zuletzt genannten Gesellschaften angemeldet wurden, wurde ein Großteil dieser Forderungen wegen unzureichender Aktiva nicht oder nur in geringem Umfang beglichen, wodurch die Forderungen endgültig uneinbringlich wurden.
- 4 Die Klägerin entrichtete die geschuldete Steuer für die entsprechenden Abrechnungszeiträume basierend auf den Zeitpunkten der Rechnungen über die Erbringung der Dienstleistungen und gab dazu Steuererklärungen ab. Die eingereichten Steuererklärungen befinden sich im Besitz der Steuerverwaltung.
- 5 Auf der Grundlage von § 196 der Steuerverfahrensordnung beantragte die Klägerin am 31. Dezember 2019 bei der Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatósága (Finanz- und Zollbehörde der Provinz Fejér, Ungarn, im Folgenden: Steuerbehörde der ersten Ebene) zum einen die Erstattung eines Betrags von 76 565 379 Forint, was dem Betrag entspricht, der zuvor als Mehrwertsteuer entrichtet und auf den Rechnungen über die uneinbringlich gewordenen Forderungen ausgewiesen war, und zum anderen die Zahlung der darauf angefallenen Zinsen. Die Gesellschaft stützte ihren Antrag auf das Urteil des Gerichtshofs Di Maura (C-246/16) und den Beschluss Porr Építési Kft. (C-292/19). Außerdem beantragte sie die von Amts wegen vorzunehmende Verzinsung des zu erstattenden Mehrwertsteuerbetrags, soweit dessen Fälligkeitsdatum vor dem Tag der tatsächlichen Zahlung des Betrags liege.
- 6 Mit Bescheid vom 13. Februar 2020 gab die Steuerbehörde der ersten Ebene diesem Antrag teilweise statt. In der Begründung ihres Bescheids stellte sie fest, dass die fünfjährige Verjährungsfrist am 31. Dezember 2018 abgelaufen sei.
- 7 Nach dieser Begründung richtet sich die Verjährung nach den Bestimmungen der zum Zeitpunkt des Verjährungsbeginns geltenden Steuerverfahrensordnung. Die Verjährungsfrist für das Recht auf Abrechnung der Mehrwertsteuer beginne mit der Abgabe der Steuererklärung (bzw. mit dem Ablauf der Erklärungsfrist, wenn keine Steuererklärung abgegeben werde) – basierend auf dem Datum der jeweiligen Rechnung – oder, sofern berichtigende Erklärungen aufgrund von Abweichungen zugunsten des Steuerpflichtigen abgegeben würden, mit der Abgabe dieser Erklärungen.

- 8 Die Zeitpunkte der Rechnungen, auf die sich der Bescheid der Steuerbehörde der ersten Ebene beziehe, fielen in den Zeitraum von April 2007 bis November 2013, weshalb die (monatliche) Mehrwertsteuererklärung, in der die jüngste Rechnung enthalten gewesen sei, im Dezember 2013 vorgelegt worden sei (oder hätte vorgelegt werden müssen), so dass der Anspruch am 31. Dezember 2018 verjährt sei. In Bezug auf die Erklärungen über die betreffenden Rechnungen habe der Steuerpflichtige keine berichtigenden Erklärungen vorgelegt, die zu einer Herabsetzung seiner Steuerschuld geführt hätten, weshalb sich der Ablauf der Verjährungsfrist nicht geändert habe. Die Erstattung der Mehrwertsteuer könne für den Betrag beantragt werden, für den der Anspruch auf Abrechnung der Steuer am 24. Oktober 2019, dem Tag der Verkündung des Beschlusses des Gerichtshofs in der Rechtssache Porr Építési Kft., noch nicht verjährt gewesen sei. Mit dieser Begründung stellte die Steuerbehörde der ersten Ebene fest, dass der Anspruch auf Abrechnung der Mehrwertsteuer in Höhe eines Gesamtbetrags von 73 208 755 Forint verjährt sei, der sich aus dem Anhang ihres Bescheids ergebe.
- 9 Des Weiteren stellte die Steuerbehörde der ersten Ebene im Hinblick auf eine Rechnung mit einer Mehrwertsteuer in Höhe von 2 882 736 Forint fest, dass der Steuerpflichtige seinen Anspruch nicht angemessen geltend gemacht habe, um den Ausgleich dieser Rechnung zu erreichen, weshalb sein Antrag in Bezug auf diesen Betrag ebenfalls abgelehnt wurde.
- 10 Die Steuerbehörde der ersten Ebene prüfte inhaltlich die Rechnungen, für die der Anspruch auf Abrechnung der Steuer nicht verjährt war, und stellte fest, dass die in diesen Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer endgültig uneinbringlich sei. Sie stellte jedoch unter Verweis auf § 1 der Steuerverfahrensordnung fest, dass der Steuerpflichtige in Bezug auf die zu Lasten der Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. und der D ÉG Épületgépezeti, Kereskedelmi Zrt. ausgestellten Rechnungen nicht nachgewiesen habe, dass er alle zur Beitreibung oder Einziehung seiner Forderungen erforderlichen Maßnahmen ergriffen habe, so dass er seinen Anspruch nicht angemessen geltend gemacht habe, und wies folglich auch diesen Antrag des Steuerpflichtigen auf Erstattung von Mehrwertsteuer in Höhe von 3 356 625 Forint zurück.
- 11 Allerdings stellte die Steuerbehörde der ersten Ebene fest, dass der Steuerpflichtige Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer in Höhe von 473 889 Forint habe, was der Rechnung entspreche, die zu Lasten der Dél Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft. ausgestellt worden sei.
- 12 Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein.
- 13 Auf diesen Einspruch hin bestätigte die Steuerbehörde der zweiten Ebene den angefochtenen Bescheid mit Bescheid vom 3. April 2020 (im Folgenden: Bescheid der Steuerbehörde der zweiten Ebene).
- 14 In der Begründung ihres Bescheids führte sie aus, dass nach dem Beschluss des Gerichtshofs in der Rechtssache Porr Építési Kft. ein Mitgliedstaat eine

Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer zulassen müsse, wenn der Steuerpflichtige nachweisen könne, dass seine Forderung gegen die Schuldnerin endgültig uneinbringlich sei.

- 15 Sie stellte fest, dass die Verminderung der Bemessungsgrundlage rechtlich an die Pflicht des Steuerpflichtigen zur Zahlung der Steuer geknüpft sei und deren rechtliches Schicksal teile, so dass die Vorschriften über Haushaltszuwendungen nicht mehr anwendbar seien, sobald Verjährung eingetreten sei.
- 16 Die Steuerbehörde der zweiten Ebene verwies außerdem auf § 78 Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung, wonach die Steuerverwaltung Prüfungen innerhalb der Verjährungsfrist für den Anspruch auf Abrechnung der Steuer durchführen könne. Da Verjährung eingetreten sei, könne insofern weder der Umfang des Rechtsgeschäfts festgestellt noch überprüft werden, ob die Beitreibung der Forderungen nachträglich unmöglich geworden sei, noch könnten die Insolvenz oder der Zeitraum des Liquidationsverfahrens geprüft werden.
- 17 Für einen verjährten Zeitraum könnten die Voraussetzungen für die Erstattung der Steuer nicht geprüft werden, weshalb es rechtswidrig sei, die Erstattung der Steuer mittels eines Antrags oder einer ergänzenden Erklärung zu verlangen. Daher sei das Argument des Steuerpflichtigen, dass die Verjährungsfrist mit dem Zeitpunkt zu laufen beginne, zu dem die Forderung uneinbringlich werde, unbegründet.
- 18 Es ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerbehörde der ersten Ebene die am 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes nicht anwandte.
- 19 Die Steuerbehörde der zweiten Ebene prüfte sodann inhaltlich die nicht verjährten Rechnungen. Insoweit prüfte sie zunächst, ob der Steuerpflichtige nachgewiesen hatte, dass die Forderungen endgültig uneinbringlich geworden sind. In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Uneinbringlichkeit zwar nachgewiesen, aber nicht sämtliche Maßnahmen ergriffen hatte, die von ihm erwartet werden konnten, damit sein Geschäftspartner die Forderung ausgleicht, oder in denen er die Geschäftsbeziehung nicht angesichts der ausbleibenden Zahlung beendet, sondern grundlos auf die Zahlung der Forderungen vertraut, bestätigte die Steuerbehörde der zweiten Ebene, dass die Steuerbehörde der ersten Ebene die Erstattung der Mehrwertsteuer an die Klägerin zu Recht abgelehnt hat. Sie wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der Steuerpflichtige die Folgen einer Unterlassung der erwartbaren Maßnahmen nicht auf den Haushalt abwälzen könne.

Die Steuerbehörde der zweiten Ebene fügte hinzu, dass der Beschluss des Gerichtshofs in der Rechtssache Porr *Építési Kft.* dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit garantiere, die zu Unrecht an den Fiskus abgeführte Mehrwertsteuer unmittelbar von der Steuerverwaltung zurückzufordern. Nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie müsse der Steuerpflichtige die Steuerbemessungsgrundlage entsprechend den von den Mitgliedstaaten

festgelegten Bedingungen vermindern, so dass diese unionsrechtliche Bestimmung dem Mitgliedstaat einen Gestaltungsspielraum in Bezug auf die Voraussetzungen und Formalitäten sichere, von denen er die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage abhängig mache. Die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats könne daher prüfen, ob der Steuerpflichtige alles Erforderliche getan habe, um zu verhindern, dass seine Forderung endgültig uneinbringlich werde. Da der Steuerpflichtige sich insoweit passiv verhalten habe, könne nicht festgestellt werden, dass die Grundsätze der Effektivität, der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität im vorliegenden Fall verletzt worden seien.

- 20 Im Verfahren vor der Steuerbehörde der zweiten Ebene stellte diese im Hinblick auf die unbezahlten Rechnungen an zwei Geschäftspartner der Klägerin fest, dass diese keine Dienstleistungen betrafen, die mit der Erfüllung einer Gemeinwohlaufgabe in Verbindung gebracht werden könnten, weshalb die Klägerin nicht gesetzlich verpflichtet gewesen sei, sie zu erbringen oder ihre Erbringung fortzusetzen, wenn ihr Geschäftspartner sie nicht bezahle. Außerdem habe die Klägerin ihren Geschäftspartnern keine Zahlungsaufforderungen übermittelt, obwohl dies selbst in den Fällen einer gesetzlichen Pflicht zur Erbringung der Dienstleistung angebracht gewesen wäre.
- 21 Gemäß des a 112/2012. (VI.4.) Korm. rendelet [Regierungserlass 112/2012 vom 4. Juni 2012] habe die ungarische Regierung die Székesfehérvári Fütőerőmű Kft. zur strategisch besonders wichtigen wirtschaftlichen Einrichtung erklärt und ihr ab dem 29. Juni 2012 mit sofortiger Wirkung einen befristeten Zahlungsaufschub eingeräumt. Der Steuerpflichtige sei seit dem 23. Februar 2012 Eigentümer der Székesfehérvári Fütőerőmű Kft. gewesen, so dass er über Informationen zu ihrer Arbeitsweise und ihrer finanziellen Lage verfügt habe. Zudem habe die Klägerin, da die Schuldnerin seit Jahren zu ihren Kunden gehört habe, Kenntnis davon gehabt, dass sie die Gegenleistung für die Dienstleistungen systematisch nicht erbrachte. Aus diesem Grund habe der Steuerpflichtige die Erbringung der Dienstleistung unterbrechen können, da er bis zu dem Zahlungsaufschub zu deren Erbringung nicht verpflichtet gewesen sei.
- 22 Trotzdem habe die Klägerin im Hinblick auf diese Geschäftspartner vor den Liquidationsverfahren nicht die Maßnahmen ergriffen, mit denen hätte vermieden werden können, dass die Forderungen uneinbringlich würden, weshalb die Ablehnung des Antrags durch die Steuerbehörde der ersten Ebene rechtmäßig sei.
- 23 Die Klägerin focht die Bescheide mit einer verwaltungsgerichtlichen Klage an und beantragte, sie für rechtswidrig und nichtig zu erklären.

### **Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens**

- 24 Die Klägerin macht geltend, der Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer ergebe sich aus der nachträglich eingetretenen Unmöglichkeit der Einziehung der Forderungen – was auch der Beschluss des Gerichtshofs in der Rechtssache Porr Építési Kft. bestätige –, weshalb die Verjährungsfrist für diesen Anspruch gemäß



der Sondervorschrift in § 164 Abs. 1 Satz 2 der Steuerverfahrensordnung am letzten Tag des Jahres zu laufen beginne, in dem die Forderungen uneinbringlich geworden seien (im vorliegenden Fall am 31. Dezember 2019), und nicht mit dem ursprünglichen Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestands.

- 25 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergebe sich eindeutig, dass Ungarn zu dem Zeitpunkt, zu dem die Klägerin den Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer gestellt habe, Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie rechtswidrig nicht ordnungsgemäß in die eigene Rechtsordnung umgesetzt hatte, denn jede Möglichkeit einer nachträglichen Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf uneinbringliche Forderungen sei ausgeschlossen gewesen, obwohl der Gerichtshof festgestellt habe, dass die in Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Ausnahme nicht auf die Mehrwertsteuer auf derartige Forderungen anwendbar sei.
- 26 Die Klägerin geht davon aus, dass die Verjährungsfrist nicht vor Entstehung des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer, d. h. vor Entstehung des konkreten Anspruchs der Klägerin darauf, dass ihr die Steuer erstattet werde, zu laufen beginnen könne.
- 27 Nach der Systematik der Steuerverfahrensordnung seien die Vorschriften über Haushaltszuwendungen auf die im Unionsrecht vorgesehene Erstattung der Steuer anwendbar, und zwar auch in Bezug auf die Verjährung dieser Erstattung.
- 28 Wenn man die Erstattung von einer Reihe strengerer Voraussetzungen abhängig mache, als sie in dieser Regelung vorgesehen seien, verstoße man gegen die unionsrechtlichen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der steuerlichen Neutralität und der Effektivität.
- 29 Die Klägerin ist der Ansicht, sie habe sich im Zeitpunkt ihres Antrags auf Erstattung der Mehrwertsteuer nicht auf § 77 des Mehrwertsteuergesetzes stützen können, um die Steuerbemessungsgrundlage nachträglich zu vermindern, da das ungarische Recht diese Möglichkeit noch nicht vorgesehen habe. Sie habe sich daher nur auf das Unionsrecht berufen können, um die Erstattung der gezahlten Mehrwertsteuer zu verlangen. Folglich stütze sich ein solcher Erstattungsantrag nicht auf die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes, sondern unmittelbar auf das Unionsrecht, und zwar auf Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie, und unterliege dem besonderen Verfahren nach § 124/C der alten Steuerverfahrensordnung und Art. 196 der neuen Steuerverfahrensordnung.
- 30 Die Klägerin stimmt der Beklagten zu, dass die allgemein für die Erstattung der Steuer geltenden Verjährungsvorschriften im Rahmen des besonderen Verfahrens nach § 196 der Steuerverfahrensordnung keine Anwendung fänden, und somit auch nicht § 202 Abs. 1 Satz 2 der Steuerverfahrensordnung über die Verjährung, der vorsehe, dass die Verjährungsfrist für die Geltendmachung eines Anspruchs mit der Entstehung dieses Anspruchs beginne.

- 31 Nach Ansicht der Klägerin ist es logisch ausgeschlossen, dass ihr Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer entstehe, bevor die zugrunde liegende Forderung uneinbringlich werde. Sie bestreitet daher nicht die Möglichkeit des Verjährungseintritts, sondern widerspricht der Anwendung der Verjährungsregeln durch die Beklagte, die gegen die angeführten Verfahrensvorschriften verstoße und die praktische Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtige.
- 32 Die Klägerin trägt vor, dass nach den Bestimmungen der Steuerverfahrensordnung gegen den Grundsatz, nach dem ein Anspruch angemessen geltend gemacht werden müsse, nur durch ein Rechtsgeschäft verstoßen werden könne, das auf die Umgehung der Bestimmungen des Steuergesetzes oder der Gemeindeerlasse abziele. Im vorliegenden Fall gebe es keine steuerrechtliche Bestimmung, deren soziale Aufgabe die Klägerin habe umgehen wollen. Die für die Erstattung der Mehrwertsteuer festgelegten Voraussetzungen seien willkürlich und entbehrten jeder Rechtsgrundlage.
- 33 Die Klägerin trägt vor, dass ihr in keinem Fall ein Verhalten zur Umgehung eines Steuergesetzes angelastet werden könne. Das Gegenteil sei der Fall: Sie habe die Mehrwertsteuer nach dem anwendbaren Steuergesetz entrichtet, einschließlich der Mehrwertsteuer aus Rechnungen für Dienstleistungen, die später nicht bezahlt worden seien.
- 34 Die Klägerin hält die Praxis der Beklagten für falsch, die für die Zwecke der Erstattung der Mehrwertsteuer Voraussetzungen prüfe, die weder auf den allgemeinen Regelungen der Steuerverfahrensordnung noch auf der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs beruhten.
- 35 Die Klägerin ist der Ansicht, dass im Rahmen der inhaltlichen Prüfung der Voraussetzungen für die Erstattung der Mehrwertsteuer aus den in Rede stehenden Rechnungen nur die Rechtsprechung des Gerichtshofs und die allgemeinen Vorschriften der Steuerverfahrensordnung über die Steuererstattung berücksichtigt werden könnten und nicht die am 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes.
- 36 Die Klägerin trägt unter Verweis auf das Urteil in der Rechtssache SCT d.d vor, dass ihr Handeln im vorliegenden Fall über das hinausgegangen sei, was nach Auffassung des Gerichtshofs im Rahmen der Einziehung der Forderungen erwartet werden könne, da sie ihre Forderungen im Rahmen des Liquidationsverfahrens angemeldet habe, auch wenn diese nicht (oder nur in geringem Umfang) erfüllt worden seien.
- 37 In ihrer Klagebeantwortung beantragt die Beklagte, die verwaltungsgerichtliche Klage abzuweisen und die Argumentation in der Begründung des angefochtenen Bescheids zu bestätigen.
- 38 Die Beklagte trägt vor, dass die allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren, die ab der Verwirklichung des Steuertatbestands berechnet werde, einen im Voraus festgelegten, den Parteien bekannten Zeitpunkt bezeichne, der einen Anreiz

sowohl für die Erbringung der Leistung gemäß den Vertragsbedingungen als auch für das Ergreifen von Maßnahmen zur Einziehung der Gegenleistung biete, ohne dass die nachträglich eingetretenen Ereignisse Auswirkungen auf die Steuerpflicht hätten, und zwar weder zu Gunsten noch zu Lasten des Steuerpflichtigen.

- 39 Wie die Klägerin vorgetragen habe, prüfe die beklagte Steuerbehörde im Rahmen des vor ihr durchgeführten Verfahrens das Erfordernis einer angemessenen Geltendmachung des Anspruchs nur insoweit, als dies den Zwecken von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie diene. Um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen, sei es unerlässlich, dass der Steuerpflichtige, der als Steuereinnahmer handle, rechtzeitig angemessene Maßnahmen ergreife, um diesen Zweck zu erreichen und die Gefahr eines Verlustes von Steuereinnahmen auszuschließen.

### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 40 Das vorliegende Gericht ist der Ansicht, dass es über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit zwischen den Parteien nicht ohne eine Auslegung des Unionsrechts, genauer gesagt von Art. 90 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, entscheiden kann.
- 41 Der Anspruch der Klägerin auf Erstattung der Steuer ergibt sich aus Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie als unionsrechtlicher Rechtsquelle, die der ungarische Gesetzgeber nicht ordnungsgemäß in das innerstaatliche Recht umgesetzt hat. Aus Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass der ungarische Gesetzgeber die Erstattung der Mehrwertsteuer auf uneinbringliche Forderungen hätte zulassen müssen.
- 42 Auch die Klägerin hat vorgetragen, dass ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union erforderlich sei, und insoweit hat sie sich auf den Grundsatz der Effektivität berufen, der ihrer Ansicht nach dem entgegensteht, dass die Verwaltung vom Beginn der Verjährungsfrist für den Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer zu einem Zeitpunkt ausgehe, zu dem dieser Anspruch noch nicht entstanden sei.
- 43 Auch der Grundsatz der Äquivalenz ist im vorliegenden Fall relevant, da die nationale Steuerverwaltung auf Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die auf das Unionsrecht gestützt werden, strengere Regelungen anwendet als auf andere Steuererstattungen.
- 44 Die Klägerin hat auch darauf hingewiesen, dass die Beantwortung der Frage zur Verjährung erforderlich, aber für sich genommen nicht ausreichend sei, da im Bescheid der Beklagten ein Teil des Antrags der Klägerin auf der Grundlage zusätzlicher Voraussetzungen im Zusammenhang mit dem Erfordernis der angemessenen Geltendmachung ihres Anspruchs abgelehnt worden sei.

- 45 Der Gerichtshof hat in zahlreichen Urteilen entschieden, dass Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie unmittelbare Wirkung hat, d. h., dass sich der Einzelne im Rahmen der Wahrnehmung seiner Rechte vor den Gerichten der Mitgliedstaaten ohne Weiteres auf diese Bestimmung berufen kann.
- 46 Die in der vorliegenden Rechtssache zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage zielt somit nicht auf eine Auslegung der ungarischen Verjährungsvorschriften durch den Gerichtshof ab, sondern auf eine Prüfung der Anwendung von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht zweier Grundsätze des Unionsrechts, nämlich i) des Grundsatzes der Effektivität und ii) des Grundsatzes der Äquivalenz. Der Gerichtshof hatte zwar noch keine Gelegenheit, das Verhältnis zwischen der nationalen Verjährungsregelung und den sich aus dem Unionsrecht ergebenden Ansprüchen in Bezug auf uneinbringliche Forderungen zu prüfen, doch hat er sich im Fall anderer durch das Unionsrecht verliehener Rechte geäußert.
- 47 Im vorliegenden Rechtsstreit stellt sich die Frage, ob der Klägerin die nachträgliche Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie – und damit ihrer Steuerschuld – unter Rückgriff auf das ungarische Institut der Verjährung zu versagen ist, weil nach der Praxis der Steuerverwaltung die Verjährungsfrist zu laufen beginnt, bevor die Steuerpflichtigen überhaupt die Uneinbringlichkeit ihrer Forderungen und damit ihren daraus folgenden Erstattungsanspruch vorhersehen können. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist es für die Entscheidung des Rechtsstreits erheblich, zu klären, ob es zulässig ist, dass in der Praxis der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats bei Nichtvorliegen einer nationalen Regelung nachträglich formale Voraussetzungen für die Ausübung des Anspruchs auf Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer vorgesehen werden, d. h., dass der Nachweis dieses Anspruchs von einer Reihe von Voraussetzungen abhängig gemacht wird.
- 48 Nach Ansicht der Klägerin ist diese Frage vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung noch nicht behandelt worden. Die Rechtssache FGSZ, die derzeit bei ihm anhängig ist, betrifft die fundamentalen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der steuerlichen Neutralität und der Effektivität, unterscheidet sich aber vom vorliegenden Fall in tatsächlicher Hinsicht, da in jener Rechtssache nicht die mit dem Erfordernis der angemessenen Geltendmachung des Anspruchs zusammenhängenden Voraussetzungen geprüft werden, weshalb sie sich auch nicht auf den Grundsatz der Äquivalenz beziehen kann.