Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

11. April 2018 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug – Berichtigung des Vorsteuerabzugs – Lieferung eines Grundstücks – Fälschliche Einstufung als ‚steuerpflichtige Tätigkeit' – Angabe der Steuer auf der ursprünglichen Rechnung – Änderung dieser Angabe durch den Lieferer"

In der Rechtssache C-532/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht von Litauen) mit Entscheidung vom 3. Oktober 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 18. Oktober 2016, in dem Verfahren

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

gegen

**SEB bankas AB**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter J.-C. Bonichot (Berichterstatter), A. Arabadjiev, S. Rodin und E. Regan,

Generalanwalt: M. Bobek,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 4. Oktober 2017,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der SEB bankas AB, vertreten durch M. Bielskienė als Beraterin im Beistand von A. Medelienė, advokatė,

– der litauischen Regierung, vertreten durch D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė und J. Prasauskienė als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Litauisch.

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. Dezember 2017

folgendes

## Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 184 bis 186 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen) (im Folgenden: Steuerverwaltung) und der SEB bankas AB über eine Steuernacherhebung bei diesem Unternehmen, um den von ihm vorgenommenen Abzug der anlässlich des Erwerbs von Grundstücken entrichteten Vorsteuer zu berichtigen.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

3 Art. 12 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten können Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere einen der folgenden Umsätze bewirken:

…

b) Lieferung von Baugrundstücken.“

4 Art. 135 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

k) Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe b“.

5 Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird.

Die Mitgliedstaaten können jedoch den Steuerpflichtigen, die nur die in Artikel 12 genannten gelegentlichen Umsätze bewirken, vorschreiben, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug erst zum Zeitpunkt der Lieferung ausüben.“

6 Kapitel 5 („Berichtigung des Vorsteuerabzugs“) der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält u. a. die Art. 184 bis 189.

7 Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war."

8 Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen."

9 Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 184 und 185 fest."

10 Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat folgenden Wortlaut:

„(1) Bei Investitionsgütern erfolgt die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem diese Güter erworben oder hergestellt wurden.

Die Mitgliedstaaten können jedoch für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung dieser Güter beginnt.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

(2) Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel beziehungsweise im Falle der Verlängerung des Berichtigungszeitraums den entsprechenden Bruchteil der Mehrwertsteuer, mit der diese Investitionsgüter belastet waren.

Die in Unterabsatz 1 genannte Berichtigung erfolgt entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug, die in den folgenden Jahren gegenüber dem Recht für das Jahr eingetreten sind, in dem die Güter erworben, hergestellt oder gegebenenfalls erstmalig verwendet wurden."

11 Art. 188 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„(1) Bei der Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums ist dieses so zu behandeln, als ob es bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet worden wäre.

Diese wirtschaftliche Tätigkeit gilt als in vollem Umfang steuerpflichtig, wenn die Lieferung des Investitionsgutes steuerpflichtig ist.

Die wirtschaftliche Tätigkeit gilt als in vollem Umfang steuerfrei, wenn die Lieferung des Investitionsgutes steuerfrei ist.

(2) Die in Absatz 1 genannte Berichtigung wird für den gesamten noch verbleibenden Berichtigungszeitraum auf einmal vorgenommen. Ist die Lieferung des Investitionsgutes steuerfrei, können die Mitgliedstaaten jedoch von der Berichtigung absehen, wenn es sich bei dem Erwerber um einen Steuerpflichtigen handelt, der die betreffenden Investitionsgüter ausschließlich für Umsätze verwendet, bei denen die Mehrwertsteuer abgezogen werden kann."

12 Art. 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Für die Zwecke der Artikel 187 und 188 können die Mitgliedstaaten folgende Maßnahmen treffen:

a) den Begriff ‚Investitionsgüter' definieren;

b) den Betrag der Mehrwertsteuer festlegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist;

c) alle zweckdienlichen Vorkehrungen treffen, um zu gewährleisten, dass keine ungerechtfertigten Vorteile aus der Berichtigung entstehen;

d) verwaltungsmäßige Vereinfachungen ermöglichen."

13 Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat folgenden Wortlaut:

„Jeder Steuerpflichtige hat eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der für diese Steuer und Abzüge maßgeblichen Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erforderlich ist."

### *Litauisches Recht*

14 Art. 65 („Allgemeine Regeln für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs") des Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas (Gesetz der Republik Litauen über die Mehrwertsteuer) in der Fassung des Gesetzes Nr. IX-1960 vom 15. Januar 2004 sieht vor:

„Wenn nach Einreichung der Mehrwertsteuererklärung ein Mehrwertsteuerpflichtiger für einen Steuerzeitraum den Kauf einer bestimmten Zahl von erworbenen Gegenständen rückgängig macht, ihm der Lieferer von Gegenständen oder Dienstleistungserbringer zusätzliche Preisnachlässe gewährt oder der dem Lieferer von Gegenständen oder dem Dienstleistungserbringer zu zahlende Mehrwertsteuerbetrag aus einem anderen Grund niedriger ist oder wenn der Steuerpflichtige eine Erstattung der Einfuhrsteuer erhalten hat und diese Vorsteuer- und/oder Einfuhrmehrwertsteuerbeträge abgezogen wurden, sind die Vorsteuerabzüge zu berichtigen, indem in der Mehrwertsteuererklärung für den Steuerzeitraum, in dem die genannten Umstände bekannt geworden sind, der an den Fiskus abzuführende bzw. vom Fiskus zurückzuzahlende Mehrwertsteuerbetrag entsprechend erhöht bzw. verringert wird."

15 Art. 83 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt:

„Wenn sich nach der formalen Abwicklung der Lieferung von Gegenständen oder der Dienstleistungserbringung der steuerbare Wert oder die Anzahl der gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen ändert, ein Preisnachlass gewährt wird, die Gegenstände (oder ein Teil der Gegenstände) dem Verkäufer zurückgegeben werden, die Gegenstände (oder ein Teil der Gegenstände) oder die Dienstleistungen abbestellt werden oder sich die vom Erwerber (Kunden) geschuldete Gegenleistung aus irgendeinem anderen Grund ändert, hat die Person, die den ursprünglichen Beleg über die formale Abwicklung der Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistungserbringung

ausgestellt hatte, einen Berichtigungsbeleg (Gutschriftbeleg) zu erstellen, in dem diese Änderung der Umstände formal festgehalten wird. Im Einvernehmen beider Vertragsparteien kann die Rückgabe der Gegenstände oder die Abbestellung der Dienstleistungen statt durch einen vom Lieferer der Gegenstände oder Dienstleistungserbringer ausgestellten Gutschriftbeleg durch einen vom Erwerber (Kunden) ausgestellten Lastschriftbeleg (Belastungsanzeige) formal festgehalten werden, sofern der Erwerber mehrwertsteuerpflichtig ist."

16 Art. 68 Abs. 1 des Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Gesetz der Republik Litauen über die Steuerverwaltung) in der Fassung des Gesetzes Nr. IX-2112 vom 13. April 2004 sieht vor:

„Sofern in diesem Artikel oder im Gesetz über die betreffende Steuer nichts anderes bestimmt ist, kann der Steuerpflichtige oder die Steuerverwaltung die Steuer nur für einen Zeitraum berechnen oder neu berechnen, der das laufende Kalenderjahr und fünf vorhergehende Kalenderjahre ab dem 1. Januar des Jahres, in dem die Steuer ursprünglich berechnet oder neu berechnet wurde, nicht überschreitet."

17 Art. 80 Abs. 1 dieses Gesetzes lautet:

„Ein Steuerpflichtiger ist berechtigt, die Steuererklärung zu berichtigen, wenn die in Art. 68 dieses Gesetzes eingeräumte Frist für die Berechnung (Neuberechnung) der Steuer nicht abgelaufen ist."

## Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefragen

18 Die SEB Lizingas UAB, in deren Rechte SEB bankas, die sie im November 2013 übernommen hat, eingetreten ist, erwarb im März 2007 sechs Parzellen von der VKK Investicija zum Preis von 4 800 000 litauischen Litas (LTL) (etwa 1 387 200 Euro), alle Steuern inbegriffen. Bei dieser Transaktion waren die Vertragsparteien davon ausgegangen, dass es sich um die Lieferung eines Baugrundstücks und damit um einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz handele. SEB Lizingas entrichtete daher die Mehrwertsteuer auf diesen Umsatz und brachte sie im März 2007 als Vorsteuer zum Abzug.

19 Gleichzeitig gab SEB Lizingas die Parzellen im Rahmen eines Leasingvertrags an VKK Investicija zurück. Da das letztgenannte Unternehmen seine Verpflichtungen aus dem Leasingvertrag jedoch nicht einhielt, beendete SEB Lizingas im März 2009 einseitig diesen Vertrag.

20 Am 14. April 2010 stellte VKK Investicija im Namen der Klägerin eine Gutschriftanzeige aus, in der es hieß, der in der ersten Rechnung ausgewiesene Preis einschließlich aller Steuern sei mangels geschuldeter Mehrwertsteuer der Preis ohne Steuern, und sie erstellte eine neue Rechnung über einen zu zahlenden Preis in Höhe von 4 800 000 LTL, ohne Mehrwertsteuer auszuweisen. Sie ging davon aus, dass der in Rede stehende Verkauf letztlich keine Lieferung eines Baugrundstücks darstelle und daher nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Deshalb reichte sie für März 2007 eine berichtigte Mehrwertsteuererklärung ein.

21 Bei SEB Lizingas, die sich geweigert hatte, die Gutschriftanzeige und die neue Rechnung zu berücksichtigen und den im März 2007 vorgenommenen Vorsteuerabzug im Einklang mit diesen Belegen zu berichtigen, fand im Lauf des Jahres 2012 eine Steuerprüfung statt. Da die Steuerverwaltung der Auffassung war, dass es sich bei der Lieferung der betreffenden Grundstücke um einen befreiten Umsatz gehandelt habe, ordnete sie mit Bescheid vom 16. Mai 2014 die Rückzahlung der zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer zuzüglich Verzugszinsen an und verhängte gegen SEB bankas eine Geldbuße.

22 SEB bankas focht diesen Bescheid bei der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) an, die ihn teilweise für nichtig erklärte, soweit er die geschuldete Mehrwertsteuer und die Nebenforderungen

betraf. Die Steuerverwaltung erhob beim Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius, Litauen) Klage auf Nichtigerklärung dieses Teils des genannten Bescheids. Das Gericht wies die Klage ab. Die Steuerverwaltung legte gegen das Urteil des Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius) vor dem Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht von Litauen) ein Rechtsmittel ein.

23 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts fällt diese Rechtssache in den Bereich der Auslegung und Anwendung des Unionsrechts.

24 Unter diesen Umständen hat der Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht von Litauen) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens der in dieser Richtlinie vorgesehene Mechanismus zur Berichtigung von Vorsteuerabzügen nicht anwendbar ist, wenn ein ursprünglicher Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der fragliche Umsatz ein steuerfreier Umsatz im Zusammenhang mit der Lieferung von Grundstücken war?

2. Fällt die Antwort auf die erste Frage anders aus, wenn (1) die Vorsteuer für den Erwerb der Parzellen ursprünglich abgezogen wurde, weil nach der Praxis der Steuerverwaltung die fragliche Lieferung – zu Unrecht – als eine der Mehrwertsteuer unterliegende Lieferung von Baugrundstücken im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen wurde und/oder (2) wenn der Verkäufer des Grundstücks dem Erwerber, nachdem dieser den ursprünglichen Vorsteuerabzug vorgenommen hatte, eine Mehrwertsteuer-Gutschriftanzeige ausstellt, mit der er die in der ursprünglichen Rechnung ausgewiesenen (spezifizierten) Mehrwertsteuerbeträge berichtigt?

3. Falls die erste Frage bejaht wird: Sind Art. 184 und/oder Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens dahin auszulegen, dass in einem Fall, in dem ein ursprünglicher Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der fragliche Umsatz mehrwertsteuerfrei war, davon auszugehen ist, dass die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Berichtigung dieses Abzugs sofort entstanden ist oder erst dann, als bekannt wurde, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug nicht hätte erfolgen dürfen?

4. Falls die erste Frage bejaht wird: Ist die Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere ihre Art. 179, 184 bis 186 und 250, unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens dahin auszulegen, dass die berichtigten Beträge der abzugsfähigen Vorsteuer in dem Steuerzeitraum abzuziehen sind, in dem die Verpflichtung und/oder das Recht des Steuerpflichtigen zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs entstanden sind?

## Zu den Vorlagefragen

### *Vorbemerkungen*

25 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass in Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Verpflichtung aufgestellt wird, den ursprünglichen Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn er höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war. Nach Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie besteht diese Verpflichtung insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung ändern. In

Art. 185 Abs. 2 werden die Fälle aufgezählt, in denen die Berichtigung abweichend davon unterbleibt. Nach Art. 186 der Richtlinie legen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Anwendung ihrer Art. 184 und 185 fest.

26 In den Art. 184 und 185, auf die sich die erste Vorlagefrage bezieht, wird somit eine darin zugleich veranschaulichte und begrenzte Verpflichtung zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge aufgestellt. Sie sehen jedoch nicht vor, wie diese Berichtigung zu erfolgen hat.

27 Vielmehr betraut Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich die Mitgliedstaaten mit der Festlegung der Voraussetzungen für die Berichtigung. Nur für den Sonderfall der Investitionsgüter sehen die Art. 187 bis 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmte Einzelheiten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vor.

28 Daher ist zwischen dem Umfang der in Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Berichtigungspflicht und dem Anwendungsbereich des in ihren Art. 187 bis 189 beschriebenen Berichtigungsmechanismus zu unterscheiden.

### *Zur ersten und zur zweiten Frage*

29 Da das vorlegende Gericht in seiner ersten Frage sowohl auf die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch auf den in dieser Richtlinie vorgesehenen Mechanismus zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge Bezug nimmt, ist diese Frage angesichts der vorstehenden Ausführungen umzuformulieren.

30 Mit seiner ersten und seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht zum einen wissen, ob Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die darin aufgestellte Pflicht zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge auch dann besteht, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der ihm zugrunde liegende Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit war, und zum anderen, ob die Art. 187 bis 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass der darin vorgesehene Mechanismus zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge in solchen Fällen anwendbar ist, insbesondere dann, wenn wie im Ausgangsverfahren der ursprüngliche Vorsteuerabzug nicht gerechtfertigt war, weil es sich um eine von der Mehrwertsteuer befreite Lieferung von Grundstücken handelte.

31 Zudem möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es für die Beantwortung der ersten Frage eine Rolle spielt, dass im Ausgangsrechtsstreit die Mehrwertsteuer auf den Kaufpreis der Grundstücke aufgrund einer fehlerhaften Praxis der Steuerverwaltung zu Unrecht entrichtet und abgezogen wurde und dass ihr Verkäufer dem Erwerber eine Gutschriftanzeige ausstellte, mit der er den in der ursprünglichen Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag berichtigte.

32 Erstens ist festzustellen, dass die Berichtigungspflicht in Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gegenstand einer sehr weiten Definition ist, wonach „der ursprüngliche Vorsteuerabzug … berichtigt [wird], wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“.

33 Diese Formulierung schließt *a priori* keinen denkbaren Fall eines zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs aus. Dass es eine generelle Berichtigungspflicht gibt, wird durch die ausdrückliche Aufzählung der nach der Mehrwertsteuerrichtlinie zulässigen Ausnahmen in ihrem Art. 185 Abs. 2 bestätigt.

34 Insbesondere fällt es unter die erste in Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Fallgruppe – der ursprüngliche Vorsteuerabzug ist höher als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war –, wenn ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, obwohl kein Abzugsrecht bestand.

35 Im Übrigen steht es im Einklang mit der Logik des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie, mit der im Wesentlichen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) übernommen wurden, eine allgemeine Pflicht zur Berichtigung der Vorsteuerabzüge aufstellt.

36 Zum einen ist diese Pflicht nämlich untrennbar mit der jeden Mitgliedstaat treffenden Verpflichtung verbunden, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten. Hierzu müssen die Mitgliedstaaten die Erklärungen der Steuerpflichtigen, deren Konten und die anderen einschlägigen Unterlagen prüfen sowie die geschuldete Steuer berechnen und einziehen (Urteil vom 17. Juli 2008, Kommission/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 37). Diese Überprüfungen blieben aber folgenlos, wenn keine Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge vorgesehen wäre.

37 Zum anderen ergibt sich die allgemeine Pflicht zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge auch aus der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer, die ein Grundprinzip des durch die einschlägigen Vorschriften des Unionsgesetzgebers geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 92 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 In diesem System können nämlich nur Steuern abgezogen werden, mit denen die von einem Steuerpflichtigen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendeten Gegenstände oder Dienstleistungen auf der Vorstufe belastet waren. Der Vorsteuerabzug ist an die Erhebung der Steuern auf der folgenden Stufe geknüpft. Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 24). Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer erfordert also auch, dass zu Unrecht vorgenommene Abzüge stets berichtigt werden.

39 Folglich ist Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die Pflicht zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge auch besteht, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, wie es der Fall ist, wenn sich herausstellt, dass der Umsatz, der zu diesem Abzug geführt hat, zu den von der Mehrwertsteuer befreiten Umsätzen gehört.

40 Zweitens sind die Art. 187 bis 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie hingegen auf einen solchen Fall nicht anwendbar.

41 Aus Art. 187 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht nämlich hervor, dass die darin vorgesehene Berichtigung bei Investitionsgütern entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug erfolgt, die nach dem Erwerb, der Herstellung oder der erstmaligen Verwendung dieser Güter eingetreten sind. Dabei betreffen die in Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie beschriebenen Berichtigungsmodalitäten den speziellen, von Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfassten Fall einer Änderung der bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung. Sie können daher nicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs herangezogen werden, wenn von Anfang an kein Abzugsrecht bestand. Einige dieser Modalitäten, wie die in Art. 187 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Aufteilung der Berichtigung auf fünf Jahre, sind im Übrigen

offensichtlich nicht auf einen solchen Fall zugeschnitten. Art. 188 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft den noch spezielleren und ebenfalls anders gelagerten Fall der Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums.

42 Außerdem hat der Gerichtshof zu den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, die im Wesentlichen mit denen der Mehrwertsteuerrichtlinie identisch sind (Urteil vom 30. September 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, Rn. 31), entschieden, dass der in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus nur anwendbar ist, wenn ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 37).

43 Folglich ist der in den Art. 187 und 188 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mechanismus für die Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge nicht anwendbar, wenn der Abzug ursprünglich ohne jedes Abzugsrecht vorgenommen wurde. Er ist daher insbesondere nicht auf eine Lieferung von Grundstücken wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende anwendbar, die nach den Angaben des vorlegenden Gerichts von der Mehrwertsteuer befreit war und infolgedessen weder zu ihrer Erhebung noch zu ihrem Abzug als Vorsteuer hätte führen dürfen.

44 Unter diesen Umständen hat es keinen Einfluss auf die Unanwendbarkeit dieses Mechanismus, dass im Ausgangsrechtsstreit zum einen die Mehrwertsteuer auf den Kaufpreis der Grundstücke aufgrund einer fehlerhaften Praxis der Steuerverwaltung zu Unrecht entrichtet und abgezogen wurde und zum anderen der Lieferer dieser Grundstücke ihrem Erwerber eine Gutschriftanzeige erteilte, mit der er den in der ursprünglich ausgestellten Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag berichtigte.

45 Nach alledem ist auf die erste und die zweite Frage zu antworten, dass Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die darin aufgestellte Pflicht zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge auch dann besteht, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der ihm zugrunde liegende Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit war. Dagegen sind die Art. 187 bis 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass der darin vorgesehene Mechanismus zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge in solchen Fällen nicht anwendbar ist, insbesondere dann, wenn wie im Ausgangsverfahren der ursprüngliche Vorsteuerabzug nicht gerechtfertigt war, weil es sich um eine von der Mehrwertsteuer befreite Lieferung von Grundstücken handelte.

### *Zur dritten und zur vierten Frage*

46 Mit seiner dritten und seiner vierten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Berichtigung der Vorsteuerabzüge dahin auszulegen sind, dass sie, falls der ursprüngliche Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, die Bestimmung des Zeitpunkts ermöglichen, zu dem die Pflicht zur Berichtigung des zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs entsteht, sowie des Zeitraums, für den die Berichtigung zu erfolgen hat.

47 Diese Fragen betreffen die Voraussetzungen für die Berichtigung der Mehrwertsteuer. Wie in Rn. 43 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist der in den Art. 187 bis 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mechanismus zur Berichtigung der Mehrwertsteuer aber auf einen Fall wie den des Ausgangsrechtsstreits nicht anwendbar. Deshalb obliegt es nach Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten, in einem solchen Fall die Einzelheiten der Berichtigung festzulegen.

48 Die Mitgliedstaaten müssen jedoch beim Erlass nationaler Rechtsvorschriften zur Festlegung dieser Einzelheiten das Unionsrecht wahren. Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof im Vorabentscheidungsverfahren dem nationalen Gericht alle Auslegungshinweise zu geben, die es benötigt, um die Vereinbarkeit dieser Regelung mit dem Unionsrecht, dessen Wahrung der Gerichtshof

sichert, und insbesondere mit seinen Grundprinzipien beurteilen zu können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Mai 1997, Kremzov, C-299/95, EU:C:1997:254, Rn. 15, und Beschluss vom 26. März 2009, Pignataro, C-535/08, nicht veröffentlicht, EU:C:2009:204, Rn. 22).

49 Insoweit hat SEB bankas in ihren schriftlichen Erklärungen geltend gemacht, dass es den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zuwiderlaufe, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für einen Umsatz, der im Jahr 2007 stattgefunden habe, vorzunehmen, obwohl die Steuerverwaltung bis 2013 selbst den Standpunkt vertreten habe, dass dieser Umsatz der Steuer unterliege.

50 Zum einen ist jedoch darauf hinzuweisen, dass eine rechtswidrige Praxis der Verwaltung kein berechtigtes Vertrauen begründen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Februar 1986, Vlachou/Rechnungshof, 162/84, EU:C:1986:56, Rn. 6). Nach den Angaben in der Vorlageentscheidung hat der Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht von Litauen) die Verwaltungspraxis, wonach der fragliche Umsatz ursprünglich als „mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz“ eingestuft worden war, aber beanstandet, weil sie auf einer falschen Auslegung des nationalen Rechts beruhe. Somit war der ursprüngliche Vorsteuerabzug rechtswidrig.

51 Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit einer Verwaltungspraxis der nationalen Steuerbehörden nicht entgegensteht, wonach eine Entscheidung, mit der sie dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zuerkannt haben, innerhalb einer Ausschlussfrist durch Nacherhebung dieser Steuer zurückgenommen wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl u. a., C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Dieser Grundsatz verlangt jedoch, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offen bleiben kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung). Daher kann es gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen, dass der Beginn der Ausschlussfrist davon abhängt, unter welchen zufälligen Umständen die Rechtswidrigkeit des Vorsteuerabzugs zutage getreten ist, und dass sie insbesondere, wie von der litauischen Regierung befürwortet, dann zu laufen beginnt, wenn der Käufer die Gutschriftanzeige erhält, mit der der Verkäufer mehrere Jahre nach dem Verkauf den Grundstückspreis ohne Steuern einseitig durch Einbeziehung der Mehrwertsteuer berichtigt hat; dies zu beurteilen ist Sache des nationalen Gerichts.

53 Auf die dritte und die vierte Frage ist zu antworten, dass Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Mitgliedstaaten in Fällen, in denen der ursprüngliche Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, den Zeitpunkt, zu dem die Pflicht zur Berichtigung des zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs entsteht, und den Zeitraum, für den die Berichtigung zu erfolgen hat, unter Wahrung der Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, festzulegen haben. Das nationale Gericht hat zu prüfen, ob diese Grundsätze in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens gewahrt werden.

## Kosten

54 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 184 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die darin aufgestellte Pflicht zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge auch dann besteht, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der ihm zugrunde liegende Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit war. Dagegen sind die Art. 187 bis 189 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass der darin vorgesehene Mechanismus zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge in solchen Fällen nicht anwendbar ist, insbesondere dann, wenn wie im Ausgangsverfahren der ursprüngliche Vorsteuerabzug nicht gerechtfertigt war, weil es sich um eine von der Mehrwertsteuer befreite Lieferung von Grundstücken handelte.**

2. **Art. 186 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass die Mitgliedstaaten in Fällen, in denen der ursprüngliche Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, den Zeitpunkt, zu dem die Pflicht zur Berichtigung des zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs entsteht, und den Zeitraum, für den die Berichtigung zu erfolgen hat, unter Wahrung der Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, festzulegen haben. Das nationale Gericht hat zu prüfen, ob diese Grundsätze in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens gewahrt werden.**

Unterschriften