

Rechtssache C-611/19

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

Eingangsdatum:

13. August 2019

Vorlegendes Gericht:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und
Arbeitsgericht Budapest, Ungarn)

Datum der Vorlageentscheidung:

19. Mai 2019

Klägerin:

Crewprint Kft.

Beklagte:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung,
Ungarn)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Klage gegen einen Bescheid der nationalen Steuerverwaltung, mit dem das Recht auf Vorsteuerabzug deshalb versagt wird, weil diese die Tätigkeit des Steuerpflichtigen anders als dieser eingestuft und die Fakturierungskette aufgrund einer Aneinanderreihung von Umständen, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht als objektive Umstände zu werten sind, als bestimmungswidrige Rechtsausübung und betrügerisch angesehen hat

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Das Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest) ersucht um die Auslegung von Art. 167, 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a sowie Art. 220 und 226 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der Steuerneutralität und dem Effektivitätsgrundsatz.

Vorlagefragen

1. Sind eine nationale Auslegung und eine nationale Praxis, wonach die Steuerbehörde angesichts des wirtschaftlichen Vorgangs, der zwischen den Parteien stattgefunden hat, das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt, dass sie die Form des Rechtsverhältnisses zwischen den Parteien (Werkvertrag) als Täuschung wertet, weil damit ein Recht auf Vorsteuerabzug einhergeht, dieses deshalb nach § 1 Abs. 7 der ungarischen Besteuerungsordnung als eine Tätigkeit (Maklertätigkeit) einzustufen sei, bei der kein Recht auf Vorsteuerabzug entstehe, weil das Verhalten der Parteien nach Ansicht der Steuerbehörde auf eine Steuerhinterziehung abzielte, weil die Werklieferungstätigkeit des Rechnungsempfängers nicht die einzig mögliche Form der Tätigkeit sei, da sie auch als Maklertätigkeit hätte durchgeführt werden können, mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 über den Vorsteuerabzug und dem Grundsatz der Steuerneutralität vereinbar[?] Stellen in diesem Zusammenhang die steuerrechtlichen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen, wonach sie für ihre wirtschaftliche Tätigkeiten eine Form wählen müssen, die eine höhere steuerlichen Belastung für sie zum Ergebnis hat, eine Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs dar bzw. ist es als zweckwidrige Rechtsausübung zu werten, wenn die Parteien für die zwischen ihnen stattfindenden wirtschaftlichen Tätigkeiten im Rahmen der ihnen zukommenden Vertragsfreiheit zu einem außerhalb des Steuerrechts liegenden Zweck eine Vertragsform wählen, die auch die nicht beabsichtigte Wirkung hat, dass mit ihr das Recht auf Vorsteuerabzug verbunden ist[?]
2. Sind eine nationale Auslegung und eine nationale Praxis, wonach die Steuerbehörde, wenn der Steuerpflichtige, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben will, die materiellen und formellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt und vor Vertragsschluss die erwartbaren Maßnahmen ergriffen hat, das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt, dass die Bildung der Kette wirtschaftlich nicht erforderlich sei, und sie somit als zweckwidrige Rechtsausübung betrachtet, weil der Subunternehmer zur Erfüllung in der Lage ist und trotzdem wegen eines sonstigen, außerhalb des Steuertatbestands liegenden Ziels oder Grundes weitere Subunternehmer mit der Erfüllung beauftragt hat, und der Steuerpflichtige, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben will, bei der Übernahme des Auftrags wusste, dass sein Subunternehmer wegen des Fehlens der notwendigen materiellen und personellen Voraussetzungen die Bestellung unter Einbeziehung von Sub-Subunternehmern erfüllen wird, mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 über den Vorsteuerabzug und dem Grundsatz der Steuerneutralität vereinbar? Ist es für die Antwort von Bedeutung, wenn der Steuerpflichtige oder sein Subunternehmer einen Subunternehmer in die Kette einbezieht, der mit ihm in einer unmittelbaren Beziehung, einer persönlichen oder organisatorischen Verbindung (persönliche Bekanntschaft, Angehörigenverhältnis oder Eigentumsverflechtung) steht?

3. Für den Fall der Bejahung der vorstehenden Frage: Genügt das Verfahren, in dem die Steuerbehörde die wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben will, und seinem Subunternehmer als unvernünftig und unbegründet einstuft und diesen Umstand ausschließlich auf die Zeugenbefragung eines Teils der Angestellten des Subunternehmens stützt, ohne auf der Grundlage objektiver Tatsachen die Merkmale der wirtschaftlichen Tätigkeit, die den Vertragsgegenstand bildet, ihre besonderen Umstände und das betroffene wirtschaftliche Umfeld zu ermitteln und ohne den Steuerpflichtigen und die mit Entscheidungsbefugnis ausgestatteten Führungskräfte der an der Kette beteiligten Subunternehmer anzuhören, dem Erfordernis der Sachverhaltsermittlung auf der Grundlage objektiver Umstände? Ist in diesem Fall zudem die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen oder der an der Kette Beteiligten von Bedeutung und ist es hierfür erforderlich, einen Sachverständigen heranzuziehen?
4. Sind eine nationale Auslegung und eine nationale Praxis, wonach die Steuerbehörde, wenn die materiellen und formellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt sind und die erwartbaren angemessenen Maßnahmen ergriffen wurden, einen Steuerbetrug aufgrund von Umständen als erwiesen ansieht, die der Gerichtshof der Europäischen Union in seinen Urteilen erwähnt hat, die den Vorsteuerabzug nicht rechtfertigen und die nicht als objektiv zu qualifizieren sind, und das Recht auf Vorsteuerabzug nur deshalb versagt, weil diese Umstände bei einer hinreichend großen Zahl aller an der ermittelten Kette Beteiligten, die geprüft worden sind, vorkommen, mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und dem Grundsatz der Steuerneutralität vereinbar?

Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 9 Abs. 1, Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a, Art. 220 sowie Art. 226

Angeführte Bestimmungen des nationalen Rechts

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung; im Folgenden: Besteuerungsordnung), § 1 Abs. 7, § 2 Abs. 1 und § 97 Abs. 4

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer; im Folgenden: Umsatzsteuergesetz), § 26, § 27 Abs. 1, § 119 Abs. 1, § 120 Buchst. a und § 127 Abs. 1 Buchst. a

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Gesetz Nr. C von 2000 über die Rechnungslegung), § 166 Abs. 1 und 2

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Die Klägerin, die im Bereich Druck und Druckereidienstleistungen tätig ist, hatte Bestellungen über die Herstellung von Druckereierzeugnissen entgegengenommen, die auf der Grundlage von zwei Werkrahmenverträgen und von Einzelbestellungen, die auf der Grundlage dieser Verträge getätigt worden waren, von der Crew Kft., ihrem wichtigsten Druckerei-Subunternehmen, teilweise unter Einbeziehung weiterer Subunternehmen, erfüllt wurden.
- 2 Der Geschäftsführer der Klägerin war seit dem 10. Juli 2012 auch einer der Geschäftsführer der Crew Kft.; bei der Gründung der klagenden Gesellschaft war er einer ihrer Angestellten. Die Betriebsstätte der Klägerin und der Crew Kft. sowie ihre beiden Zweigniederlassungen haben dieselbe Anschrift. Die Klägerin verfügt über keine für den Druck notwendigen Gerätschaften.
- 3 Die Haupttätigkeit der Crew Kft. ist der Druck, ihre tatsächliche Tätigkeit sind jedoch Druckereidienstleistungen aller Art. Die Gesellschaft verfügt über mehrere Druckmaschinen und sonstige Druckereimaschinen, jedoch über keine Bindeeinheit und keine Digital- und Rotationsanlagen, so dass für die Durchführung dieser Arbeiten die Einbeziehung von Subunternehmen erforderlich ist.
- 4 In den von der Crew Kft. ausgestellten Rechnungen – deren Umsatzsteueranteil von der Klägerin abgezogen wurde – erschien der Posten „Druckereidienstleistungen ... – aufgrund der Erfüllungsbescheinigung für die Erbringung von Druckereidienstleistungen und buchbinderischer Verarbeitung von Druckerzeugnissen als Unterauftragnehmer“. Den Rechnungen waren auch Erfüllungsbescheinigungen beigelegt, die detailliert die Bezeichnungen der Produkte enthielten, für die die Subunternehmerin als Unterauftragnehmerin für die Klägerin tätig geworden war; ferner wurden auch Lieferscheine vorgelegt.
- 5 Die Steuerbehörde erster Instanz führte bei der Klägerin eine nachträgliche Überprüfung der Umsatzsteuererklärungen durch und erließ im Ergebnis dieser Überprüfung vier Bescheide. In diesen Bescheiden stellte die Steuerbehörde zu Lasten der Klägerin Umsatzsteuerdifferenzen in Höhe von 56 415 000 Forint (HUF) für das zweite bis vierte Quartal 2012, in Höhe von 17 882 000 Forint für das erste Quartal 2013, in Höhe von 19 409 000 Forint für das zweite Quartal 2013 sowie in Höhe von 18 999 000 Forint für das dritte Quartal 2013 fest, die die Steuerbehörde als Steuerfehlbetrag einstufte, so dass sie dafür eine Steuergeldbuße verhängte und einen Säumniszuschlag festsetzte.
- 6 Im Rahmen dieser Überprüfung hörte die Steuerbehörde erster Instanz den Geschäftsführer der klagenden Gesellschaft an; außerdem führte sie bei den an der Kette beteiligten Gesellschaften konnexe Überprüfungen durch. Dabei ließ sie

sich die Subunternehmerverträge und die verfügbaren Unterlagen der Gesellschaften vorlegen und hörte die Geschäftsführer und erreichbaren Angestellten der Subunternehmen an; ferner standen der Steuerbehörde die Steuererklärungen sowie die Angaben in den von ihr geführten und in sonstigen öffentlichen Registern zur Verfügung.

- 7 In ihren Bescheiden stellte die Steuerbehörde fest, dass die Subunternehmerin der Klägerin, die Crew Kft., die SZET Hungary Kft. und die Mikron-96 Bt. als Subunternehmen hatte, die weitere Subunternehmen in Anspruch nahmen.
- 8 Im Rahmen der bei der Crew Kft. durchgeführten konnexen Prüfung stellte die Steuerbehörde fest, dass die Gesellschaft die von der Klägerin bestellten Waren in ihrer Betriebsstätte herstellte und anschließend mit ihrem eigenen Fahrzeug an die Besteller der Klägerin auslieferte. Einen kleineren Teil der Aufträge der Klägerin führte die Crew Kft. mit Subunternehmen durch. Die Parteien rechneten monatlich in der Weise ab, dass die Klägerin den durch die Crew Kft. festgesetzten Preis um einen minimalen Preisaufschlag erhöhte.
- 9 Die Geschäftsführerin der SZET Hungary Kft. war die ehemalige Ehefrau des Geschäftsführers der klagenden Gesellschaft, beide betrieben auch ein gemeinsames Unternehmen. Als Subunternehmerin führte die SZET Hungary Kft. in erster Linie Bindearbeiten, in zweiter Linie vollständige Herstellungsaufgaben für die Crew Kft. durch.
- 10 Zu den durch die Geschäftsführerin der SZET Hungary Kft. benannten Subunternehmen gehörte die Ride-Ex Hungary Kft.; deren ehemaliger Geschäftsführer gab an, dass er die über vom Eigentümer aufgegebenen Bestellungen bearbeitet habe. Er habe die SZET Hungary Kft. und deren Geschäftsführerin gekannt, die klagende Gesellschaft und deren Geschäftsführer sowie die Crew Kft. hingegen nicht.
- 11 Zwischen der Vikobit Kft. und der SZET Hungary Kft. fanden im überprüften Zeitraum keine Banktransaktionen mehr statt, unabhängig davon stellte die Steuerbehörde fest, dass die Vikobit Kft. keiner mit dem Druckgewerbe zusammenhängenden Tätigkeit nachging.
- 12 Der Geschäftsführer des anderen Subunternehmens der Crew Kft., der Mikron-96 Bt., bestätigte alle Angaben des Geschäftsführers der Klägerin und erklärte, dass sie einander gekannt hätten, bei den Druckarbeiten allerdings die R-M Trade Hungary Kft. Subunternehmerin der Mikron-96 Bt. gewesen sei.
- 13 Zum Tätigkeitsbereich der R-M Trade Hungary Kft. gehörten keine mit dem Druckgewerbe zusammenhängenden Tätigkeiten, die Gesellschaft konnte mangels personeller und sachlicher Voraussetzungen keinen Tätigkeiten dem Druckgewerbe nachgehen.
- 14 Aufgrund des ermittelten Sachverhalts stellte die Steuerbehörde erster Instanz nicht in Frage, dass die Druckereiarbeiten tatsächlich durchgeführt worden waren.

Gleichzeitig stellte sie abweichend von den Subunternehmer-Rechnungen, die die Crew Kft. erhalten hatte, fest, dass der überwiegende Teil der Druckereiarbeiten zwischen der Klägerin und der Crew Kft. von der Crew Kft. mit ihren eigenen Mitteln, Angestellten und Grundstoffen in ihrer eigenen Betriebsstätte durchgeführt worden seien, da die Subunternehmen der Crew Kft. diese nicht hätten erledigen können. Die Crew Kft. habe daher unberechtigterweise Rechnungen für Druckereidienstleistungen erhalten und in Abzug gebracht, woraufhin sie die entstandene Steuer durch Subunternehmer-Rechnungen mit unrichtigen Angaben so gemindert habe, dass die Steuerpflichtigen, die am Ende der bewusst geschaffenen Fakturierungskette stünden, ihre Umsatzsteuer-Zahlungsverpflichtungen nicht erfüllt hätten. Nach Ansicht der Steuerbehörde hätte die Klägerin von diesen Tatsachen und von der Steuerhinterziehung durch die Crew Kft. notwendigerweise und objektiv Kenntnis haben müssen, da der Geschäftsführer von beiden Gesellschaften ein und dieselbe Person sei und beide Unternehmen den gleichen Sitz, die gleiche Betriebsstätte und den gleichen Buchhalter hätten.

- 15 Die Steuerbehörde ist der Auffassung, dass die Klägerin ihre Rechte als Steuerpflichtige missbräuchlich ausgeübt habe, als sie aufgrund der erhaltenen Rechnungen den Abzug von Steuern geltend gemacht habe, die der Rechnungsaussteller nicht an den Fiskus abgeführt habe, obwohl sie hätte wissen müssen, dass die abgezogene Umsatzsteuer nicht an den Fiskus entrichtet worden sei. Dieses Verhalten verstoße gravierend gegen den Grundsatz der zweckentsprechenden Rechtsausübung im Sinne von § 2 Abs. 1 der Besteuerungsordnung, dessen Verletzung automatisch die Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug ausschließe.
- 16 Ferner seien die durch die Klägerin von der Crew Kft. erhaltenen Rechnungen auch inhaltlich falsch, da zwischen den Parteien keine Dienstleistungen in einem Unterauftragsverhältnis erbracht worden seien, weil die Klägerin als Maklerin gehandelt habe. Die Klägerin habe bei den Geschäften als Vermittlerin gehandelt, da der Geschäftsführer der Klägerin die Kunden als Angestellter der Crew Kft. angeworben, die Crew Kft. die Aufträge aber selbst ausgeführt habe. Die Klägerin und die Crew Kft. hätten im Rahmenvertrag die Provision der Klägerin auf 0,2 Prozent festgelegt, jedoch habe die Klägerin der Arbeit über die Akquise hinaus keinerlei materiellen Wert hinzugefügt. Daher stuft die Steuerbehörde die Verträge gemäß der Ermächtigung in § 1 Abs. 7 der Besteuerungsordnung entsprechend ihrem Inhalt neu ein und versagte in Anbetracht dessen der Klägerin das Recht auf den Vorsteuerabzug in Bezug auf die von ihr erhaltenen Rechnungen.
- 17 Die Beklagte bestätigte mit Bescheiden vom 28. März 2017 die erstinstanzlichen Bescheide.

Wesentliches Vorbringen der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 18 Die Klägerin hat in ihrer Klageschrift geltend gemacht, die Beklagte sei ihrer Verpflichtung zur Aufklärung und zum Nachweis des Sachverhalts nicht in ausreichendem Maße nachgekommen und habe das materielle Recht falsch ausgelegt, denn ihr habe, weil die rechtlichen Voraussetzungen vorgelegen hätten, das Recht auf Vorsteuerabzug zugestanden. Auch die Beklagte habe anerkannt, dass der in den Rechnungen genannte „wirtschaftliche Vorgang zwischen den in der Rechnung aufgeführten Parteien stattgefunden hat“, die Beklagte sei jedoch der Auffassung, dass damit das betrügerische Verhalten des Rechnungsausstellers bescheinigt werde. Die Klägerin macht dagegen geltend, dass sich weder ihr Rechnungsaussteller noch dessen Rechnungsaussteller betrügerisch verhalten hätten. Die Klägerin habe hinsichtlich dieser Gesellschaften vor dem Eingehen wirtschaftlicher Beziehungen die gebotene Sorgfalt walten lassen. Das durch den Geschäftsführer der Klägerin geschaffene Beziehungssystem habe nur einschließlich der genannten Gesellschaften bestanden. Bei der Schaffung der weiteren Teile der von der Beklagten ermittelten Fakturierungskette habe die Klägerin keine Rolle gespielt.
- 19 Zudem rügt die Klägerin, dass die Beklagte ihre in der Besteuerungsordnung festgelegten Befugnisse überschritten und gegen § 1 Abs. 7 der Besteuerungsordnung verstoßen habe, als sie die Tätigkeit der Klägerin anders eingestuft und festgestellt habe, dass die Klägerin Maklerin sei; denn sie habe Bestellungen aus ihrem eigenen Kundenkreis in eigenem Recht als Unternehmerin entgegengenommen und aus der Preisspanne zwischen den von ihr entgegengenommenen und von ihr weitergereichten Bestellungen Gewinn erzielt, so dass der Umstand, dass in den erhaltenen Rechnungen von einem Unterauftragsverhältnis die Rede sei, diese Rechnungen nicht unglaubhaft mache. Außerdem kämen Kettenlieferungen häufig vor. Aus der Umsatzsteuerperspektive sei für die Warenlieferung keine Erlangung des physischen Besitzes der Waren erforderlich. Der Umstand, dass die Klägerin mit den bestellten Waren nicht unmittelbar in Berührung gekommen sei, lasse somit nicht die Feststellung zu, dass die Klägerin lediglich eine Maklertätigkeit ausgeführt habe.
- 20 Die Klägerin bestreitet die Feststellung der Beklagten, dass die Crew Kft. die auf der Rechnung angegebenen Tätigkeiten ohne die Einbeziehung von Subunternehmen durchgeführt habe, was die Beklagte anhand einzelner Angaben geschlussfolgert habe, die aus den Aussagen einiger ihrer Teilzeitbeschäftigten herausgegriffen worden seien; sie habe zudem keine Sachverständigen hinzugezogen, um zu prüfen, ob die Crew Kft. in der Lage gewesen wäre, sämtliche Teile der Dienstleistungen auszuführen, so dass die Beklagte die Feststellung im Zusammenhang mit dem Steuerbetrug nicht mit objektiven Tatsachen bewiesen habe.
- 21 Zu ihrem Kenntnisstand in Bezug auf die Steuerhinterziehung betont die Klägerin unter Verweis auf Entscheidungen des Gerichtshofs, dass im Steuerverwaltungsverfahren kein einziger objektiver Beweis dafür erbracht

worden sei, dass der Geschäftsführer der Klägerin auch nur Kenntnis von der Person und der Tätigkeit derjenigen gehabt habe, die auf die Subunternehmer ihres Subunternehmers gefolgt seien. Sie habe gewusst, dass die in der Rechnung aufgeführte Dienstleistung nicht vollständig von ihrem Subunternehmer erfüllt werden werde. Die gebotene Sorgfalt habe sie wiederum bis zur Ebene der ihr bekannten Subunternehmer walten lassen; diese sei laut dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache Signum Alfa nicht unbegrenzt, so dass derjenige, der die Rechnung erhalte, keine Steuerprüfung durchführen und erst recht nicht die gesamte Vertikale der an der Bestellkette Beteiligten prüfen müsse. Der Nachweis des Kenntnisstands des Steuerpflichtigen könne nicht auf die Nichtdurchführung von Kontrollen gestützt werden, zu denen der Steuerpflichtige nicht verpflichtet sei.

Kurze Darstellung der Begründung des Vorabentscheidungsersuchens

- 22 Im vorliegenden Fall liegen die nach den Rn. 43 und 44 des Urteils vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373), maßgeblichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vor, so dass sämtliche materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung dieses Rechts gegeben sind. Zudem wurde im Bescheid nicht festgestellt, dass die Klägerin falsche Erklärungen eingereicht oder vorschriftswidrige Rechnungen ausgestellt hätte.
- 23 Das nationale Gericht muss darüber entscheiden, ob sich die Steuerbehörde allein deshalb darauf berufen kann, dass die Rechnungen inhaltlich nicht glaubhaft seien und demzufolge ein Steuerbetrug vorliege, und infolgedessen der Klägerin das Recht auf Vorsteuerabzug versagen kann, weil Gründe vorliegen, zu denen der Gerichtshof der Europäischen Union zwar in mehreren Urteilen bereits festgestellt hat, dass sie nicht als objektive Umstände angesehen werden können und deshalb für sich genommen nicht die Versagung des Vorsteuerabzugs rechtfertigen, von denen die Steuerbehörde aber eine Vielzahl bei an der Lieferkette Beteiligten, die der Klägerin bzw. ihrem Subunternehmer vorgeschaltet sind, festgestellt hat.
- 24 Obgleich der Sachverhalt der vorliegenden Rechtssache in Bezug auf die maßgeblichen Tatsachen den Sachverhalten entspricht, die Grundlage für die Vorabentscheidungsersuchen in den Rechtssachen Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11), Hardimpex (C-444/12) und Signum Alfa Sped (C-446/15) waren, bestehen dennoch in Bezug auf die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug auch nach diesen Entscheidungen erhebliche Widersprüche bei der Rechtsauslegung, die zu bestätigen scheinen, dass hinsichtlich der betreffenden Artikel der Richtlinie die mitgliedstaatliche Praxis, die die Steuerbehörden und die nationalen Gerichte bei der Rechtsanwendung unverändert beibehalten, nicht mit der im Urteil des Gerichtshofs vom 6. Oktober 1982, CILFIT u. a. (283/81, EU:C:1982:335) begründeten Lehre vom *acte clair* im Einklang steht.

- 25 Da die Praxis der Beklagten im vorliegenden Fall trotz des Vorliegens der materiellen und formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug und des Ergreifens der angemessenen erwartbaren Maßnahmen zu einer Versagung des Recht auf Vorsteuerabzugs führte, wirkt sich nach Auffassung des vorlegenden Gerichts das Rechtsauslegungsproblem, das sich in der vorliegenden Rechtssache stellt, unbestreitbar auf die Entscheidung in der Sache aus, ist daher einschlägig und kann ohne Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens nicht entschieden werden.
- 26 Nach dem Beschluss in der Rechtssache Signum Alfa stehen die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 einer nationalen Praxis entgegen, wonach die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, die für ihm erbrachte Dienstleistungen geschuldet ist oder entrichtet wurde, mit der Begründung versagt, dass die Rechnungen über diese Dienstleistungen nicht glaubhaft seien, da der Aussteller der Rechnungen nicht der tatsächliche Erbringer der genannten Dienstleistungen sein könne. Etwas anderes gilt nur, wenn aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne von dem Steuerpflichtigen ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern dargelegt wird, dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass diese Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer Mehrwertsteuerhinterziehung stehen.
- 27 Aus den Bescheiden der Steuerbehörde geht hervor, dass sie der Klägerin das Recht auf Vorsteuerabzug auch weiterhin mit der Begründung, dass die Rechnungen inhaltlich nicht glaubhaft seien, und damit genau aufgrund solcher Umstände versagt hat, die – weil sie nicht als objektive Umstände angesehen werden können – nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug unerheblich sind, wohingegen nach Ansicht der Steuerbehörde die hinreichend große Zahl dieser irrelevanten Tatsachen die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug begründet. Das Vorliegen dieser Tatsachen wurde aber als Ergebnis von Kontrollen festgestellt, die nicht zu den Obliegenheiten der Steuerpflichtigen gehören und die sie aufgrund objektiver Umstände ohnehin nicht durchführen kann.
- 28 In Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zu den Mehrwertsteuervorschriften hat das vorlegende Gericht Zweifel, ob die Richtung, der Umfang und die Tiefe der Kontrolle mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit vereinbar sind.
- 29 Nach Auffassung dieses Gerichts ist das Recht der Steuerbehörde zu einer Neueinstufung der Verträge nicht unbegrenzt, insbesondere nicht im Bereich des Vorsteuerabzugs und nicht in einer Weise, mit der über das Ziel der Regelung über den Vorsteuerabzug hinausgehend über die in der Richtlinie 2006/112 aufgestellten Voraussetzungen hinaus weitere Voraussetzungen aufgestellt werden. Es ist daher zweifelhaft, ob die von der Steuerbehörde vorgenommene Neueinstufung der von der Klägerin ausgeübten Tätigkeit als Maklertätigkeit im Einklang mit den wesentlichen Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems stattgefunden hat.

- 30 Das vorliegende Gericht möchte daher wissen, ob im Fall eines Steuerpflichtigen, der die materiellen und formellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt, für die Begründetheit der Versagung des Vorsteuerabzugs der Steuerbetrag zu benennen ist oder ob es ausreicht, auf durch an der Lieferkette Beteiligte begangene Unregelmäßigkeiten oder Fehler, auf ihre fehlende Erinnerung sowie auf eine hinreichend große Zahl solcher Umstände zu verweisen, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union nicht zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs führen können.
- 31 Angesichts dieser Ausführungen ist es fraglich, ob es unter den oben genannten Umständen automatisch als relevant und damit als Steuerbetrag angesehen werden kann, dass die Dienstleistung durch die Ausgestaltung einer Kette erbracht wird, in der zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Rechnungsaussteller oder im Fall einiger an der Kette Beteiligter eine persönliche oder organisatorische Verflechtung besteht oder bestand. Es stellt sich ferner die Frage, ob das außerhalb des Steuertatbestands liegende Ziel, zu dem die Kette ausgestaltet wird, als Steuerbetrag gewertet werden kann, wenn sich die Ausgestaltung der Kette tatsächlich auf den Betrag der Mehrwertsteuer auswirkt, da sich deren Betrag wegen der notwendigen Merkmale der Ausgestaltung der Kette erhöht. Fraglich ist auch, ob die Steuerbehörde rechtmäßig handelt, wenn sie bei ihrer Bewertung das Ziel des Mehrwertsteuersystems und den Umstand außer Acht lässt, dass mit dem Anwachsen der vom Abzugsrecht betroffenen Beträge parallel auch die Beträge der zu entrichtenden Steuer wachsen?
- 32 Es stellt sich auch die Frage, ob die Praxis der Steuerbehörde in rechtlich hinreichender Weise den Beweisanforderungen entspricht, wenn einerseits vom Steuerpflichtigen eine eingehende Kontrolle der Umstände erwartet wird, die mit den Terminen für die Erfüllung von Geschäften im Wirtschaftsleben nicht vereinbar und aus anderen Gründen objektiv nicht möglich ist, und andererseits die Behörde die zur Ausgestaltung der Kette führenden Umstände nicht vollständig erfasst.
- 33 Mit der Gesamtheit seiner Vorlagefragen möchte das vorliegende Gericht wissen, ob sich die von der Steuerbehörde aufgestellten und von der Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn) als rechtmäßig erachteten Anforderungen, wie umfangreich, wie tief und wie weit gehend die für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorgeschriebene Beweisführung sein muss, – auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Steuerneutralität – auf die relevanten Tatsachen erstrecken und ob sie erforderlich und verhältnismäßig sind, also nicht über den von der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union vorgegebenen Rahmen hinausgehen, insbesondere in Anbetracht dessen, dass die Steuerbehörde den Umstand, dass der Nachweis nicht erbracht wird, im Steuerverwaltungsverfahren zu Lasten der Klägerin wertet und ihr nicht nur das Recht auf Vorsteuerabzug versagt, sondern sie auch mit einer Steuergeldbuße belegt.
- 34 Da die Steuerbehörde somit weiterhin die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug begründen will, ohne objektive Tatsachen vorzutragen, die mit

dem wirtschaftlichen Vorgang kausal und unmittelbar zusammenhängen, wird eine Ausübung dieses Rechts automatisch mit der Begründung versagt, dass das Recht bestimmungswidrig ausgeübt worden sei bzw. organisatorische oder persönliche Verbindungen beständen und dass der Vertrags anders einzustufen sei. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts verlagert die Steuerbehörde damit nicht nur ihre eigene Untersuchungspflicht in einer Art und Weise, die zu den angeführten Vorschriften der Richtlinie 2006/112 und der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union im Widerspruch steht, auf die Steuerpflichtigen, sondern verstößt mit dieser Praxis weiterhin auch gegen die Grundsätze der Steuerneutralität, der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität.

- 35 Entgegen den Ausführungen im Beschluss des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 10. November 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), wird durch eine auf solche Erwägungen gestützte Rechtsanwendung ohne eine Prüfung der subjektiven Anhaltspunkte, die im Umsatzsteuergesetz und auch in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union genannt werden (ob der Betreffende wusste oder bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt wissen musste), das Recht auf Vorsteuerabzug, wie es in den Art. 168 und 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 geregelt und durch die Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union, insbesondere in ungarischen Rechtssachen, ausgestaltet worden ist, inhaltslos.

ARBEITSDOKUMENT