

Rechtssache C-334/20**Vorabentscheidungsersuchen****Eingangsdatum:**

23. Juli 2020

Vorlegendes Gericht:

Veszprémi Törvényszék (Stuhlgericht Veszprém, Ungarn)

Datum der Vorlageentscheidung:

20. Juli 2020

Klägerin:

Amper Metal Kft.

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

... [nicht übersetzt]

Veszprémi Törvényszék (Stuhlgericht Veszprém, Ungarn)

... [nicht übersetzt]

Das Veszprémi Törvényszék (Stuhlgericht Veszprém, Ungarn) erlässt in der Verwaltungsrechtsstreitigkeit in Steuersachen zwischen der **Amper Metal Kft.** (... [nicht übersetzt] Dunaújváros, Ungarn ... [nicht übersetzt]), **Klägerin**, und der **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, ... [nicht übersetzt] Székesfehérvár, Ungarn ... [nicht übersetzt]), **Beklagte**, folgenden

Beschluss

Das Gericht ... [nicht übersetzt] legt dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Muss bzw. kann Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im

Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) dahin ausgelegt werden, dass nach dieser Bestimmung – aufgrund des in ihr enthaltenen Ausdrucks „verwendet werden“ – der Abzug der Vorsteuer aus einem in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie fallenden Umsatz nicht deshalb verweigert werden kann, weil nach Ansicht der Steuerbehörde die vom Rechnungsaussteller im Rahmen eines zwischen unabhängigen Parteien bewirkten Umsatzes erbrachte Dienstleistung für die besteuerten Tätigkeiten des Rechnungsempfängers keinen „Nutzen“ mit sich bringt, mit der Begründung, dass

- der Wert der vom Rechnungsaussteller erbrachten Dienstleistung (Werbeleistung) in keinem Verhältnis zum vom Rechnungsempfänger aus dieser Dienstleistung gezogenen Nutzen (Umsatz/Steigerung des Umsatzes) steht oder
- diese Dienstleistung (Werbeleistung) für den Empfänger keinen Umsatz generiert hat?

2. Muss bzw. kann Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt werden, dass nach dieser Bestimmung der Abzug der Vorsteuer aus einem in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie fallenden Umsatz verweigert werden kann, weil nach Ansicht der Steuerbehörde der vom Rechnungsaussteller im Rahmen eines zwischen unabhängigen Parteien bewirkten Umsatzes erbrachten Dienstleistung (Werbeleistung) ein unverhältnismäßig hoher Wert zugemessen wird und die Dienstleistung teuer und ihr Preis im Verhältnis zu anderen zum Vergleich herangezogenen Dienstleistungen überhöht ist?

... [nicht übersetzt][Ausführungen zum nationalen Verfahrensrecht] [Or. 2]

Rechtliche Würdigung

Sachverhalt

Verfahren vor der Steuerbehörde erster Instanz und erlassener Bescheid

Die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Steuer- und Zolldirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung für das Komitat Fejér, Ungarn, im Folgenden: Steuerbehörde erster Instanz) führte nachträglich eine Prüfung der Mehrwertsteuererklärungen für den Steuerzeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2014 durch und erließ infolgedessen einen Bescheid ... [nicht übersetzt] (im Folgenden: erstinstanzlicher Bescheid), mit dem sie zulasten der steuerpflichtigen Klägerin eine Steuerschuld in Höhe einer Umsatzsteuerdifferenz von insgesamt 12 960 000 Forint festsetzte. Infolgedessen verhängte sie gegen die Klägerin eine Geldbuße und einen Verzugszuschlag in Höhe von 3 240 000 bzw. 868 000 Forint und forderte sie zur Zahlung all dieser Beträge auf.

In der Begründung ihres Bescheids stellte die Steuerbehörde erster Instanz in Bezug auf den Sachverhalt fest, die Klägerin habe die in insgesamt zwölf von der Sziget-Reklám Kft. im Jahr 2014 ausgestellten Rechnungen enthaltenen Beträge, jeweils in Höhe von 4 000 000 Forint, zuzüglich 27 % Mehrwertsteuer, bzw. 5 080 000 Forint brutto, als Aufwand verrechnet und die entsprechende Vorsteuer abgezogen.

In dem Dienstleistungs- und Kooperationsvertrag, den die Klägerin bei der Steuerprüfung zur Verfügung stellte, verpflichtete sich die Sziget-Reklám Kft. als Dienstleister zur Anbringung von Werbeschildern des Auftraggebers, d. h. der Klägerin, mit den Maßen 30 x 10 cm auf beiden Seiten des Rennwagens eines von einem Vertragspartner des Dienstleisters für die Saison 2014 des Magyar Gyorsasági Bajnokság [Geschwindigkeitsrennen in Ungarn] qualifizierten Rennfahrers. Der Preis für die Dienstleistung betrug für die gesamte Vertragsdauer 48 000 000 Forint zuzüglich Mehrwertsteuer und wurde von den Parteien in regelmäßigen Abständen abgerechnet.

Auf der Grundlage der Unterlagen aus der Strafakte, die die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél- Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (Direktion für Strafsachen von Südtransdanubien der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) zur Verfügung stellte, darunter Gutachten von auf Steuern und Abgaben spezialisierten gerichtlichen Sachverständigen und Werbefachleuten, die während der strafrechtlichen Ermittlung eingeholt wurden, gelangte die Steuerbehörde erster Instanz in Bezug auf den zwischen der Klägerin und der Sziget-Reklám Kft. geschlossenen Dienstleistungs- und Kooperationsvertrag, in dessen Rahmen die Rechnungen gestellt wurden, zu folgenden Schlussfolgerungen:

- Die Gegenleistung in Höhe von 48 000 000 Forint zuzüglich Mehrwertsteuer sei unverhältnismäßig hoch, da die gleiche Dienstleistung auch zu einem niedrigeren Preis in Auftrag gegeben werden könne.
- Der Vertrag sei mit betrügerischer Absicht geschlossen worden, da die angebotene Dienstleistung kaum eine tatsächliche Leistung beinhalte.
- Der vertraglich vereinbarte Preis sei unverhältnismäßig hoch, weil dieser Zahlung keinerlei Werbewert oder wirtschaftlicher Ertrag gegenüberstehe; die Klägerin hätte den tatsächlichen Werbewert zu wesentlich geringeren Kosten erhalten können.
- Fachleute wüssten genau, wie sie mögliche Kunden oder Auftraggeber unter den potenziellen Geschäftspartnern – Papierfabriken, Warmwalzwerke und sonstige Industrieanlagen – erkennen könnten. Wenn sie dies Erkenntnis könnten, würde Werbung das Problem auch nicht lösen, da die Kunden keine Entscheidung auf der Grundlage von auf Fahrzeugen angebrachter Werbung trafen, sondern z. B. auf der Grundlage von Preis, Qualität, Lieferzeit oder flexiblen

Zahlungsbedingungen. Folglich sei schon im Voraus klar gewesen, dass diese Aufwendungen zu Verlusten führen würden und von ihnen kein wirtschaftlicher Ertrag zu erwarten gewesen sei.

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen und der Gutachten der Sachverständigen stellte die Steuerbehörde erster Instanz fest, dass die der Klägerin von der Sziget-Reklám Kft. in Rechnung gestellte Sportwagenwerbung [Or. 3] keinen Aufwand darstelle, der mit der Einnahmen erzeugenden und steuerpflichtigen Tätigkeit der Klägerin in Zusammenhang stehe.

Hierfür berief sich die Steuerbehörde erster Instanz auf folgende Rechtsvorschriften.

§ 119 Abs. 1 des Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz), wonach das Recht auf Vorsteuerabzug, sofern in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, zum Zeitpunkt der Festsetzung der geschuldeten Steuer in Höhe der Vorsteuer (§ 120) entsteht, einschließlich des Falls, bei dem die Festsetzung der geschuldeten Steuer gemäß den Festlegungen in § 196/B Abs. 2 Buchst. a erfolgt.

§ 120 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes, wonach der Steuerpflichtige in dem Umfang, wie er - in dieser Eigenschaft - die Gegenstände und Dienstleistungen für steuerpflichtige Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen verwendet bzw. auf andere Art und Weise verwertet, berechtigt ist, von der von ihm zu entrichtenden Steuer die Steuer abzuziehen, die ein anderer Steuerpflichtiger - einschließlich der Personen oder Organisationen, die der vereinfachten Unternehmenssteuer unterliegen - im Zusammenhang mit dem Erwerb von Gegenständen oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen auf ihn übergewälzt hat.

§ 8 Abs. 1 Buchst. d des A társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Gesetz Nr. LXXXI von 1996 über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer, im Folgenden: Gesetz über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer), wonach das Ergebnis vor Steuern um die unter den Kosten und Aufwendungen verrechnete, als Senkung des Ergebnisses vor Steuern berücksichtigte Summe - einschließlich der Abschreibung der immateriellen Vermögensgegenstände und Sachanlagen -, die in keinem Zusammenhang mit der unternehmerischen bzw. Ertragsenerwerbstätigkeit steht, unter besonderer Berücksichtigung der Festlegungen in der Anlage Nr. 3 erhöht wird.

Anlage Nr. 3 Punkt 4 des Gesetzes über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer, wonach im Sinne von § 8 Abs. 1 Buchst. d als Kosten und Aufwendungen, die nicht im Interesse der unternehmerischen Tätigkeit auftreten, insbesondere angesehen wird: der Gegenwert einer ohne die allgemeine Umsatzsteuer 200 000 Forint übersteigenden Dienstleistung (oder ein Teil davon), wenn aufgrund der Umstände (insbesondere der unternehmerischen Tätigkeit bzw.

der Erlöse des Steuerzahlers, des Charakters der Dienstleistung bzw. des Gegenwerts der Dienstleistung) eindeutig festgestellt werden kann, dass die Inanspruchnahme der Dienstleistung im Widerspruch zu den Anforderungen an eine sinnvolle Wirtschaftsführung steht; die Gegenwerte der im Steuerjahr von derselben Person unter demselben Rechtstitel in Anspruch genommenen Leistungen müssen gemeinsam berücksichtigt werden.

In Bezug auf die letztgenannte Rechtsvorschrift und die Definition des Begriffs der sinnvollen Wirtschaftsführung wies die Steuerbehörde erster Instanz darauf hin, dass das Gesetz über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer keine Definition dieses Begriffs enthalte und dass der Inhalt dieser Voraussetzung daher aus der einschlägigen Rechtsprechung abzuleiten sei. Die Auslegung der Voraussetzung einer sinnvollen Wirtschaftsführung stimme aus steuerrechtlicher Sicht nicht genau mit der Auslegung überein, den die Rechtsprechung für das Zivilrecht entwickelt habe. Nach ständiger Rechtsprechung seien im Steuerrecht für das Vorliegen einer sinnvollen Wirtschaftsführung und eines Zusammenhangs mit der Ertragsenerwerbstätigkeit zwei Voraussetzungen nachzuweisen:

- zunächst müsse die wirtschaftliche Transaktion, für die die Zahlung geleistet werde, tatsächlich stattgefunden haben und die spezifische Dienstleistung und damit die Zahlung der entsprechenden Gegenleistung mit der unternehmerischen Tätigkeit bzw. der Einnahmen erzeugenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen in Zusammenhang stehen;
- außerdem sei zu prüfen, ob die entstandenen Kosten offensichtlich unverhältnismäßig hoch gewesen seien.

Insoweit erklärte die Steuerbehörde erster Instanz, dass die Aufkleber, d. h. die Werbung, zwar auf den an den Autorennen teilnehmenden Rennwagen angebracht worden seien, der Umsatz der Klägerin jedoch nach den eindeutigen Gutachten der Sachverständigen keinen Nutzen gebracht habe und somit in keinem Zusammenhang mit ihrer Einnahmen erzeugenden Tätigkeit stehe. Außerdem übersteige die Gegenleistung für die von der Klägerin empfangene Werbeleistung in unverhältnismäßiger Weise den üblichen Marktpreis, und die Voraussetzung der sinnvollen Wirtschaftsführung sei somit nicht als erfüllt anzusehen.

Aus diesem Grund entschied die Steuerbehörde erster Instanz, dass die als Aufwand verrechnete Leistung wirtschaftlich nicht sinnvoll sei, dass sie nicht mit der unternehmerischen Tätigkeit bzw. der Einnahmen erzeugenden Tätigkeit der Klägerin in Zusammenhang stehe, dass sie nach den Gutachten der Sachverständigen keinerlei Werbewert mit sich bringe und dass daher die Mehrwertsteuer, die auf den zu diesem Zweck ausgestellten Rechnungen ausgewiesen worden sei, nicht abzugsfähig sei. Unter Berücksichtigung der ihr zur Verfügung stehenden Informationen vertrat die Behörde die Auffassung, die Klägerin [Or. 4] als Steuerpflichtige habe die in den Rechnungen der Sziget-Reklám Kft. enthaltene Mehrwertsteuer zu Unrecht abgezogen, da sie nach § 120

Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes nicht zum Abzug einer Steuer berechtigt gewesen sei, die auf den Rechnungen für eine Dienstleistung, die für ihre Ertragsenerwerbstätigkeit keinerlei Wert mit sich bringe, an sie weitergegeben worden sei.

Infolgedessen setzte die Steuerbehörde erster Instanz eine Steuerschuld der Klägerin in Höhe der in ihrer Steuererklärung als abzugsfähig ausgewiesenen Vorsteuer für die von der Sziget-Reklám Kft. empfangenen Dienstleistung fest, da die Behörde diese Leistung als Aufwand ansah, der nicht im Interesse des Unternehmens getätigt worden sei.

Verfahren vor der Steuerbehörde zweiter Instanz und erlassener Bescheid

Die Klägerin legte Widerspruch ein, und die Beklagte bestätigte als Steuerbehörde zweiter Instanz den erstinstanzlichen Bescheid mit Widerspruchsbescheid ... [nicht übersetzt] vom 9. Januar 2019 (im Folgenden: zweitinstanzlicher Bescheid).

In ihrer Begründung des zweitinstanzlichen Bescheids folgte die Beklagte der Argumentation der Steuerbehörde erster Instanz, die Klägerin als Steuerpflichtige habe die in den streitigen Rechnungen der Sziget-Reklám Kft. enthaltene Mehrwertsteuer zu Unrecht abgezogen, weil aus den Gutachten der Sachverständigen eindeutig hervorgehe, dass die Wirtschaftsführung in Bezug auf den Vertragsabschluss für diese Dienstleistung nicht sinnvoll gewesen sei. Da die Dienstleistung, für die in den Rechnungen die Mehrwertsteuer an die Klägerin weitergegeben worden sei, für ihre Einnahmen erzeugenden Tätigkeit keinerlei Wert mit sich bringe, habe die Klägerin nach § 120 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Aus diesem Grund ist nach Ansicht der Steuerbehörde zweiter Instanz der erstinstanzliche Bescheid nicht deshalb als rechtswidrig anzusehen, weil in diesem Bescheid eine Steuerschuld der Klägerin in Höhe der in ihrer Steuererklärung als abzugsfähig ausgewiesenen Vorsteuer festgesetzt worden sei, die aus Rechnungen der Sziget-Reklám Kft. für Aufwendungen stamme, die nicht im Interesse des Unternehmens getätigt worden seien.

Gegenstand der Verwaltungsstreitsache

Die Klägerin erhob Klage vor dem Verwaltungsgericht. Sie beantragt die Feststellung der Rechtswidrigkeit sowie die Aufhebung des erstinstanzlichen und des zweitinstanzlichen Bescheids und ficht die Bescheide in ihrer Gesamtheit an, sowohl hinsichtlich der Rechtsgrundlage als auch hinsichtlich der Beträge.

Nach ihrer Auffassung betreffen die von der Beklagten angeführten Argumente – d. h., dass die Werbeaufwendungen nicht sinnvoll seien, keinen wirtschaftlichen Ertrag erbrächten, keinen tatsächlichen Werbewert aufwiesen und nicht dem Bereich der Einnahmen erzeugenden Tätigkeit zuzuordnen seien – nicht ihr Recht

auf Vorsteuerabzug, da ein solcher Ansatz nicht mit den Grundsätzen, auf denen das Mehrwertsteuersystem beruhe, vereinbar sei.

Zu diesem Thema und in Bezug auf das Recht auf Vorsteuerabzug verweist die Klägerin auf verschiedene Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union: Urteil in der Rechtssache C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3, Rn. 32), Urteil in der Rechtssache C-324/11 (Tóth, Rn. 23, 24 und 25) und Urteil in der Rechtssache C-376/02 („Goed Wonen“, Rn. 26).

Die Klägerin verweist ferner insbesondere auf das Urteil in der Rechtssache C-317/94 (Elida Gibbs) und nimmt auf dessen Rn. 26 und 27 und den Umstand Bezug, dass der Gerichtshof dieses Urteil in mehreren anderen Urteilen bestätigt habe (z. B. in der Rechtssache C-285/10, Rn. 28, und in den verbundenen Rechtssachen C-249/12 und C-250/12, Rn. 33). Nach diesen Urteilen stehe zweifelsohne fest, dass die Steuerbemessungsgrundlage aus der Gegenleistung bestehe, die der Verkäufer tatsächlich für eine bestimmte Transaktion erhalte, und die Beklagte könne die Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts nicht mit dem Verweis auf den „unverhältnismäßigen Wert“ rechtfertigen. **[Or. 5]**

Die Klägerin hebt hervor, dass nach den Rn. 43 und 44 des Urteils in der Rechtssache C-118/11 das gemeinsame Mehrwertsteuersystem völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten zu gewährleisten suche, und zwar unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterlägen.

Neben diesen Urteilen beruft sich die Klägerin auf die folgenden Urteile und Randnummern: Urteil in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Rn. 16, Urteil in der Rechtssache 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), Rn. 13, Urteil in der Rechtssache C-126/88 (Boots Company), Rn. 19, Urteil in der Rechtssache C-258/95 (Fillibeck), Rn. 13, Urteil in der Rechtssache C-404/99 (Kommission/Frankreich), Rn. 38, Urteil in der Rechtssache C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), Rn. 21 sowie Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-621/10 und C-129/11 (Balkan and Sea Properties), Rn. 43 und 44.

Aus diesem Grund kann nach Auffassung der Klägerin das Recht auf Vorsteuerabzug auch dann ausgeübt werden, wenn die vom Steuerpflichtigen getätigten Aufwendungen weder sinnvoll noch wirtschaftlich effizient seien. Im vorliegenden Fall sei es zu einer Abwälzung der Steuer gekommen, als sie die in den Rechnungen der Sziget-Reklám Kft. enthaltene Vorsteuer per Banküberweisung an den Rechnungsaussteller gezahlt habe. Ihr Recht auf Vorsteuerabzug sei in § 119 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes verankert, wonach das Steuerabzugsrecht zum Zeitpunkt der Festsetzung der geschuldeten Steuer in Höhe der Vorsteuer (§ 120) entstehe.

Die Klägerin ist der Meinung, das Erfordernis der „Verwertung auf andere Art und Weise“ aus § 120 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes – d. h. die Regelung,

dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur ausgeübt werden dürfe, wenn die in Auftrag gegebene Dienstleistung dem Steuerpflichtigen einen Nutzen bringe, der zahlenmäßig und nach Posten nachgewiesen werden könne – sei eindeutig nicht mit dem Unionsrecht vereinbar, und folglich handle es sich nach den Grundsätzen des Vorrangs des Unionsrechts und der Angleichung der Rechtsvorschriften um eine nicht anzuwendende zusätzliche Voraussetzung.

Vorbringen der Beklagten

In ihrer Klagebeantwortung beantragt die Beklagte die Abweisung der Klage unter Beibehaltung der Rechtsauffassung, die sie bereits in der Begründung des mit der Klage angefochtenen Widerspruchsbescheids geäußert hatte.

Sie vertritt weiterhin die Ansicht, die Aufwendungen aus den von den Steuerbehörden beanstandeten Rechnungen seien offensichtlich unverhältnismäßig hoch und die als Aufwand verrechnete Leistung sei wirtschaftlich nicht sinnvoll, stehe nicht mit der unternehmerischen Tätigkeit bzw. der Einnahmen erzeugenden Tätigkeit in Zusammenhang und bringe nach den Gutachten der Sachverständigen keinerlei Wertbewert mit sich. Die an der Prüfung beteiligten Sachverständigen seien unter Berücksichtigung der Gewinn- und Verlust-Rechnungen der klagenden Gesellschaft für mehrere Geschäftsjahre, der Einstufung und des lokalen Charakters der von der Gesellschaft auf dem Markt angebotenen Leistung sowie des Bildes, das sie auf ihrer Website von sich vermittele, zu dem Schluss gekommen, dass die potenziellen Geschäftspartner der Klägerin nicht dazu neigten, Verbrauchsgüter infolge emotionaler Entscheidungen zu erwerben. Die Klägerin sei im Sektor der elektrischen Anlagen tätig, in dem es bei Großprojekten zu einem Ausschluss nicht-professioneller Auftragnehmer käme. Bei der Auswahl eines Geschäftspartners würden die Faktoren Preis, Zahlungs- und Lieferbedingungen herangezogen. Im Fall der Klägerin zeigten die Ergebnisse auch nicht, dass die Ausgaben einen Nutzen mit sich gebracht hätten, und aus diesem Grund hätten beide Sachverständigengutachten darin übereingestimmt, dass die Nennung des Namens der klagenden Gesellschaft auf den Aufklebern, die auf den an einem Autorennen teilnehmenden Fahrzeugen angebracht worden seien, keinerlei Wert aufwiese.

Daher vertritt die Beklagte den Standpunkt, sie habe nicht gegen das Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems verstoßen, da die in der verwaltungsrechtlichen Klage genannten Umstände – nicht sinnvolle Wirtschaftsführung, fehlender Wertbewert [Or. 6] und fehlender Zusammenhang mit der Ertragserwerbstätigkeit – im Rahmen der Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Vorsteuerabzugs sehr wohl von Bedeutung seien.

Aus diesem Grund ist nach Auffassung der Beklagten dem Vorbringen der Klägerin, das Recht auf Vorsteuerabzug könne auch dann ausgeübt werden, wenn die vom Steuerpflichtigen getätigten Aufwendungen weder sinnvoll noch wirtschaftlich effizient seien, auf keinen Fall zu folgen. Aufgrund des Mangels an

wirtschaftlicher Vernunft könne das Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausgeübt werden, und die unrealistische Gegenleistung führe dazu, dass der Rechnungsinhalt unglaubwürdig sei. Damit die Steuer rechtmäßig abgezogen werden könne, müsse ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zwischen dem Erwerb und der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit vorliegen, andernfalls könne das Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausgeübt werden.

Die Beklagte weist außerdem darauf hin, dass Art. 80 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eindeutig und erschöpfend die Voraussetzungen aufstelle, die zu erfüllen seien, damit ein Mitgliedstaat in seinen Rechtsvorschriften die Möglichkeit vorsehen könne, die Steuerbemessungsgrundlage eines Umsatzes zu korrigieren. Dies bedeute, dass die Vorschriften der Mitgliedstaaten, wenn die in der Rechnung aufgeführte Steuerbemessungsgrundlage nicht der Wirklichkeit entspreche, ihre Anpassung, so wie im vorliegenden Fall geschehen, zulassen könnten.

Rechtlicher Rahmen

1. Unionsrecht

Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass der Steuerpflichtige, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, berechtigt ist, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen.

Art. 80 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt: „Zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung können die Mitgliedstaaten in jedem der folgenden Fälle Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen, an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats, bestehen, der Normalwert ist:

- a) sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 berechtigt ist;
- b) sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist, der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 berechtigt ist und der Umsatz einer Befreiung gemäß den Artikeln 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, des

Artikels 378 Absatz 2, des Artikels 379 Absatz 2 sowie der Artikel 380 bis 390b unterliegt;

- c) sofern die Gegenleistung höher als der Normalwert ist und der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 berechtigt ist.

Für die Zwecke des Unterabsatzes 1 kann als rechtliche Bindung auch die Beziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, der Familie des Arbeitnehmers oder anderen diesem nahe stehenden Personen gelten.“

2. *Ungarisches Recht*

Vorschriften, die bereits zuvor im Rahmen des Sachverhalts angeführt wurden:
[Or. 7]

§ 119 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes wonach das Recht auf Vorsteuerabzug, sofern in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, zum Zeitpunkt der Festsetzung der geschuldeten Steuer in Höhe der Vorsteuer (§ 120) entsteht, einschließlich des Falls, bei dem die Festsetzung der geschuldeten Steuer gemäß den Festlegungen in § 196/B Abs. 2 Buchst. a erfolgt.

§ 120 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes, wonach der Steuerpflichtige in dem Umfang, wie er - in dieser Eigenschaft - die Gegenstände und Dienstleistungen für steuerpflichtige Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen verwendet bzw. auf andere Art und Weise verwertet, berechtigt ist, von der von ihm zu entrichtenden Steuer die Steuer abzuziehen, die ein anderer Steuerpflichtiger - einschließlich der Personen oder Organisationen, die der vereinfachten Unternehmenssteuer unterliegen - im Zusammenhang mit dem Erwerb von Gegenständen oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen auf ihn übergewälzt hat.

§ 8 Abs. 1 Buchst. d des Gesetzes über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer, wonach das Ergebnis vor Steuern um die unter den Kosten und Aufwendungen verrechnete, als Senkung des Ergebnisses vor Steuern berücksichtigte Summe - einschließlich der Abschreibung der immateriellen Vermögensgegenstände und Sachanlagen -, die in keinem Zusammenhang mit der unternehmerischen bzw. Ertragsserwerbstätigkeit steht, unter besonderer Berücksichtigung der Festlegungen in der Anlage Nr. 3 erhöht wird.

Anlage Nr. 3 Punkt 4 des Gesetzes über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer, wonach im Sinne von § 8 Abs. 1 Buchst. d als Kosten und Aufwendungen, die nicht im Interesse der unternehmerischen Tätigkeit auftreten, insbesondere angesehen wird: der Gegenwert einer ohne die allgemeine Umsatzsteuer 200 000 Forint übersteigenden Dienstleistung (oder ein Teil davon), wenn aufgrund der Umstände (insbesondere der unternehmerischen Tätigkeit bzw. der Erlöse des Steuerzahlers, des Charakters der Dienstleistung bzw. des

Gegenwerts der Dienstleistung) eindeutig festgestellt werden kann, dass die Inanspruchnahme der Dienstleistung im Widerspruch zu den Anforderungen an eine sinnvolle Wirtschaftsführung steht; die Gegenwerte der im Steuerjahr von derselben Person unter demselben Rechtstitel in Anspruch genommenen Leistungen müssen gemeinsam berücksichtigt werden.

Begründung der Vorlagefragen des vorlegenden Gerichts:

Wie die Klägerin erläutert hat, besteht der wesentliche Punkt des Ausgangsverfahrens in der Beantwortung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger, der ausschließlich eine steuerpflichtige Tätigkeit ausübt, nur dann ein Recht auf Vorsteuerabzug besitzt, wenn er anhand objektiver und konkreter Daten die „Nutzung“ der für ihn erbrachten Dienstleistung (im vorliegenden Fall Werbeleistung) nachweisen kann.

Nach Überzeugung des vorlegenden Gerichts ist diese Frage in der vorliegenden Rechtssache auch deshalb von besonderer Bedeutung, da Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf das Recht auf Vorsteuerabzug nur den Ausdruck „verwendet werden“ enthält, während in § 120 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes neben dem Wort „verwendet“ auch der Ausdruck „auf andere Art und Weise verwertet“ auftaucht und in der ungarischen Sprache Verwertung eine erfolgreiche, effiziente und ertragreiche Nutzung bedeutet.

Somit ist für die Entscheidung des Rechtsstreits auf jeden Fall die Frage zu klären, ob in Bezug auf die Abzugsfähigkeit der Steuer der Begriff der „Verwendung“ aus der Mehrwertsteuerrichtlinie die Erzielung eines Ergebnisses und die nachweisbare Wirtschaftlichkeit – und damit den Nutzen – beinhaltet, d. h., ob diese Elemente eine unabdingbare Voraussetzung dafür darstellen, dass Gegenstände oder Dienstleistungen im Sinne von Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie „verwendet“ werden. Insofern steht die vom vorlegenden Gericht beantragte Auslegung des Unionsrechts mit dem Sachverhalt und dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens in Verbindung.

Die Urteile des Gerichtshofs bzw. deren Auszüge, auf die sich die Klägerin beruft, nehmen nicht ausdrücklich auf diese Frage Bezug [Or. 8] und betreffen sie nicht. In Rn. 32 des Urteils in der Rechtssache C-107/10 heißt es, dass das Recht auf Vorsteuerabzug für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden kann. Das Gleiche wird im Wesentlichen auch in Rn. 24 des Urteils in der Rechtssache C-324/11 festgestellt, in dem es um den Grundsatz der steuerlichen Neutralität geht. Ebenso beziehen sich Rn. 26 des Urteils in der Rechtssache C-376/02 und Rn. 43 des Urteils in der Rechtssache C-118/11 auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Hingegen hat der Gerichtshof in den Urteilen in den Rechtssachen C-317/94 (Elida Gibbs) und C-285/10, im Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-249/12 und C-250/12, im Urteil in der Rechtssache C-412/03 sowie im Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-621/10 und C-129/11 über die Bemessungsgrundlage entschieden

und deren subjektiven Charakter hervorgehoben. (Aufgrund ihrer Verkündungstermine 5. Februar 1981, 23. November 1988, 27. März 1990, 16. Oktober 1997 und 29. März 2001 betreffen die Urteile in den Rechtssachen 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 und C-404/99 die Mehrwertsteuerrichtlinie logischerweise nicht.)

Somit lassen sich nach Überzeugung des vorlegenden Gerichts die Antworten auf die in diesem Beschluss gestellten Vorlagefragen aufgrund der unterschiedlichen Streitgegenstände nicht eindeutig aus den von der Klägerin angeführten Urteilen ableiten.

Aus diesen Gründen hält es das vorlegende Gericht für die Entscheidung über die Rechtssache für erforderlich, die Fragen an den Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorzulegen. ... [nicht übersetzt] [Ausführungen zum nationalen Verfahrensrecht]

Veszprém, den 20. Juli 2020

... [nicht übersetzt] [Unterschriften]