

Rechtssache C-281/20

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

Eingangsdatum:

26. Juni 2020

Vorlegendes Gericht

Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien)

Datum der Vorlageentscheidung:

11. Februar 2020

Beschwerdeführerin:

Ferimet, S. L.

Beschwerdegegner:

Administración General del Estado (Allgemeine Staatsverwaltung)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Kassationsbeschwerde aufgrund einer Entscheidung der Steuerverwaltung, mit der einem Unternehmen, das im Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (*Reverse-Charge-Verfahren*) in einem Eigenbeleg als Lieferer der Gegenstände einen anderen als den tatsächlichen Lieferer angegeben hatte, das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert wurde.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV zur Auslegung von Art. 168, 193, 199 Abs. 1 Buchst. d, 200 und 226 Abs. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie

Vorlagefragen

1. Sind Art. 168 und die mit ihm zusammenhängenden Vorschriften der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2003 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, der sich daraus ergebende Grundsatz der steuerlichen

Neutralität und die zu dieser Richtlinie ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs dahin auszulegen, dass sie den Abzug der bezahlten Vorsteuer Unternehmern nicht gestatten, die bei einer Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bzw. im Reverse-charge Verfahren – so der Sprachgebrauch des Unionsrechts – den Nachweis (Beleg) des Umsatzes, eines Erwerbs von Gegenständen, in der Weise ausstellen, dass sie in diesen einen fiktiven Lieferer aufnehmen, auch wenn unstreitig ist, dass der Erwerb seitens des betreffenden Unternehmers tatsächlich stattgefunden hat und dass dieser die gekauften Materialien für seinen Handels- bzw. Geschäftsbetrieb erworben hat?

2. Sollte eine Praxis wie die beschriebene – bei der davon auszugehen ist, dass sie dem Betroffenen bekannt war – als missbräuchlich oder betrügerisch eingeordnet und somit als Grund für den Ausschluss des Vorsteuerabzugs angesehen werden können, ist es für diesen Ausschluss dann notwendig, einen Steuervorteil nachzuweisen, der mit den Zwecken der Mehrwertsteuerregelung nicht vereinbar ist?

3. Schließlich, sollte ein solcher Nachweis notwendig sein, ist dann hinsichtlich des Steuervorteils, der die Verweigerung des Vorsteuerabzugs gestatten würde und in jedem Einzelfall gesondert festzustellen wäre, ausschließlich auf den Steuerpflichtigen selbst (d. h. den Erwerber der Gegenstände) abzustellen oder kommt auch ein Vorteil bei anderen am Geschäft Beteiligten in Betracht?

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1; im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), Art. 168, 193, 199 Abs. 1 Buchst. d, 200 und 226 Abs. 11.

Rechtsprechung des Gerichtshofs

Urteil vom 1. April 2004, Bockemühl, C-90/02, betreffend das Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Dienstleistungen; das Urteil lässt sich mit den nötigen Änderungen auf die Lieferung von Gegenständen übertragen.

„Ein Steuerpflichtiger, der als Empfänger einer Dienstleistung die darauf anfallende Mehrwertsteuer schuldet, braucht für die Ausübung seines Vorsteuerabzugsrechts keine nach Artikel 22 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie ausgestellte Rechnung zu besitzen und muss nur die Förmlichkeiten erfüllen, die der betreffende Mitgliedstaat in Wahrnehmung der ihm nach Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe d dieser Richtlinie eröffneten Möglichkeit vorgeschrieben hat“ (Rn. 47).

Zwar können die Mitgliedstaaten im Fall der Verlagerung der Steuerschuld (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft) für die Ausübung des Rechts auf

Vorsteuerabzug [bestimmte] Formalitäten vorsehen, doch darf „diese Befugnis nur ausgeübt werden, soweit die Auferlegung dieser Förmlichkeiten nicht wegen deren Zahl oder deren technischem Charakter die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert“ (Rn 49).

„... der Umfang der für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts zu erfüllenden Förmlichkeiten [darf nicht] über das zur Gewährleistung der korrekten Anwendung des betreffenden Verfahrens der Steuerschuldverlagerung absolut Notwendige hinausgehen“ (Rn. 50).

„Verfügt die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwertsteuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts verhindern können“ (Rn. 51).

Urteil vom 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07, betreffend das Reverse-Charge-Verfahren (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft), in dem hinsichtlich der Förmlichkeiten zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug Folgendes ausgeführt wird:

„[Zwar] können die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung [Art. 18 Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie] ... die Förmlichkeiten für die Ausübung des Abzugsrechts im Fall des Reverse-Charge-Verfahrens vorschreiben, doch kann der Steuerpflichtige durch die Nichtbefolgung dieser Förmlichkeiten nicht sein Abzugsrecht verlieren“ (Rn. 62) und, „[d]a nämlich das Reverse-Charge-Verfahren in den Ausgangsverfahren unbestreitbar anwendbar war, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat“ (Rn. 63); denn „[z]war gestatten diese Bestimmungen den Mitgliedstaaten, bestimmte Maßnahmen zu ergreifen, doch dürfen diese nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der in der vorstehenden Randnummer genannten Ziele erforderlich ist. Solche Maßnahmen dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, systematisch in Frage stellen“ (Rn. 66).

Letztlich kann „nicht davon ausgegangen werden, dass eine Nichterfüllung von Aufzeichnungspflichten wie die in den Ausgangsverfahren fragliche eine Gefahr für das Steueraufkommen bedeutet, da dem Fiskus, wie oben in Randnr. 56 ausgeführt, im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens grundsätzlich kein Betrag geschuldet wird. Aus diesen Gründen kann eine solche Verletzung auch weder einem Betrug noch einer

missbräuchlichen Anwendung der Gemeinschaftsvorschriften gleichgestellt werden, da ein solcher Vorgang nicht zur Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils getätigt wurde“ (Rn. 71).

Urteil vom 10. Juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, ergangen zu einem ähnlichen Fall wie dem vorliegenden, in dem der Oberste Gerichtshof von Lettland dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

„Ist Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er einer Versagung des Vorsteuerabzugs entgegensteht, wenn sie ausschließlich auf die wissentliche Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Planung fingierter Umsätze gestützt wird, ohne dass dargelegt wird, wie durch das Ergebnis der konkreten Umsätze im Vergleich mit einer Situation, in der die Umsätze im Einklang mit den tatsächlichen Umständen angemeldet wurden, dem Fiskus ein Schaden entstanden ist, weil die Mehrwertsteuer nicht gezahlt oder ein unberechtigter Antrag auf ihre Erstattung gestellt wurde?“

Der Gerichtshof hat die Vorlagefrage umformuliert und darauf folgende, hier in ihrem wesentlichen Inhalt zusammengefasste Antwort gegeben:

„[F]ür die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer [müssen] zwei Voraussetzungen vorliegen ..., und zwar zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen in den einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen, dass aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird“ (Rn. 35).

„... der Umstand, dass ein Gegenstand nicht unmittelbar vom Rechnungsaussteller übergeben wurde, [ist] nicht notwendigerweise die Folge einer betrügerischen Verschleierung des tatsächlichen Lieferanten ... und [stellt nicht notwendig] eine missbräuchliche Praxis [dar], sondern [kann] andere Gründe haben ..., u. a. das Vorliegen zweier aufeinanderfolgender Verkäufe derselben Gegenstände, die auf Anweisung unmittelbar vom ersten Verkäufer zum zweiten Erwerber befördert werden, so dass zwei aufeinanderfolgende Lieferungen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegen, aber nur eine tatsächliche Beförderung. ... [es ist] nicht erforderlich, dass der erste Erwerber zum Zeitpunkt dieser Beförderung Eigentümer der betreffenden Gegenstände geworden ist, da eine Lieferung im Sinne dieser Bestimmung nicht voraussetzt, dass das Eigentum am Gegenstand übergeht“ (Rn. 36).

Und da die lettische Behörde nicht das Vorliegen eines ungerechtfertigten Steuervorteils nachgewiesen hatte, konnte „das bloße Vorliegen einer Kette von Umsätzen und die Tatsache, dass Kuršu zeme die tatsächliche Sachherrschaft über die fraglichen Gegenstände ... erlangte, ohne sie tatsächlich von der in der Rechnung als ihr Lieferant angegebenen Gesellschaft ... erhalten zu haben“, für sich genommen nicht die Schlussfolgerung rechtfertigen, dass Kuršu zeme die betreffenden Gegenstände nicht erworben habe und deshalb kein Umsatz zwischen diesen beiden Gesellschaften bewirkt worden sei (Rn 37).

Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18.

„[D]ie Einordnung eines Umsatzes als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie [kann] nicht davon abhängig gemacht werden, dass der Empfänger identifiziert wird“ (Rn. 25). „Zweitens ist es jedoch Sache der Mitgliedstaaten, gemäß Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch die Bedingungen festzulegen, unter denen sie Ausfuhrumsätze befreien. Die Mitgliedstaaten müssen bei der Ausübung ihrer Befugnisse gleichwohl die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Unionsrechtsordnung sind und zu denen u. a. der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zählt“ (Rn. 26).

„Hinsichtlich des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ist darauf hinzuweisen, dass eine nationale Maßnahme dann über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, wenn sie das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne dass materielle Anforderungen berücksichtigt würden und insbesondere ohne dass in Betracht zu ziehen wäre, ob diese erfüllt sind. Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern“ (Rn. 27).

„Sind die materiellen Voraussetzungen erfüllt, erfordert ferner der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat“ (Rn. 28).

„Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gibt es nur zwei Fälle, in denen die Nichteinhaltung einer formellen Anforderung den Verlust des Rechts auf Mehrwertsteuerbefreiung nach sich ziehen kann“ (Rn. 29).

„Zum einen kann der Verstoß gegen eine formelle Anforderung zur Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung führen, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden“ (Rn. 30).

„Wenn also die fehlende Identifizierung des tatsächlichen Empfängers in einem bestimmten Fall den Nachweis verhindert, dass der betroffene Umsatz eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, kann dieser Umstand dazu führen, dass die Gewährung der in demselben Artikel vorgesehenen Ausfuhrbefreiung abgelehnt wird. Dagegen verstößt die Forderung, dass der Empfänger der Waren in dem Drittstaat in jedem Fall identifiziert werden muss, ohne dass geprüft würde, ob die materiellen Voraussetzungen für diese Befreiung, insbesondere die Verbringung der betroffenen Waren aus dem Zollgebiet der Union, erfüllt sind, sowohl gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als auch gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität.“ (Rn. 31).

„Zum anderen kann sich ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdenden Steuerhinterziehung beteiligt hat, für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen. ... [Es] verstößt ... nicht gegen das Unionsrecht, von einem Wirtschaftsteilnehmer zu fordern, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Sollte der betreffende Steuerpflichtige gewusst haben oder hätte er wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und hat er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um diese zu verhindern, müsste ihm der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung versagt werden“ (Rn. 33).

„Dagegen kann dem Lieferer nicht unabhängig davon, ob er an dem vom Abnehmer begangenen Betrug beteiligt war, die Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt werden. Es wäre nämlich offenkundig unverhältnismäßig, einem Steuerpflichtigen anzulasten, dass durch betrügerische Machenschaften Dritter, auf die er keinen Einfluss hat, Steuereinnahmen entgehen“ (Rn. 34).

Angeführte Vorschriften des nationalen Rechts

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Gesetz 37/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz).

Gemäß Art. 84 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c dieses Gesetzes sind steuerpflichtig diejenigen Unternehmer oder Freiberufler, für die die steuerbaren Umsätze bewirkt werden, wenn es sich um Lieferungen u.a. von Material zur Wiederverwertung handelt.

Gemäß Art. 92 Abs. 1 Nr. 3 können Steuerpflichtige von der auf inländische steuerpflichtige Umsätze angefallenen Mehrwertsteuer die Vorsteuer abziehen, die ebenfalls im Inland angefallen ist und die sie im Wege der direkten Besteuerung bzw. aufgrund von Lieferungen von Gegenständen entrichtet haben, die u. a. in Art. 84 Abs. 1 Nr. 2, des Mehrwertsteuergesetzes aufgeführt sind.

Art. 97 Abs. 1 bestimmt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur von Unternehmern oder Freiberuflern ausgeübt werden kann, die im Besitz eines Belegs sind, der ihre Vorsteuerabzugsberechtigung nachweist, wobei als alleiniger Nachweis für die Vorsteuerabzugsberechtigung die vom Steuerpflichtigen in den Fällen des Art. 165 Abs. 1 dieses Gesetzes ausgestellte Rechnung gilt. Abs. 2 derselben Vorschrift bestimmt, dass [der Rechnung] vorhergehende Dokumente, die nicht sämtliche durch Gesetz oder Verordnung vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen, kein Recht zum Vorsteuerabzug begründen.

Art. 165 Abs. 1 dieses Gesetzes legt fest, dass in den u. a. in Art. 84 Abs. 1 Nr. 2 genannten Fällen der gegebenenfalls vom Liefernden oder Dienstleister ausgestellten Rechnung bzw. dem buchhalterischen Nachweis des Umsatzes ein Beleg beizufügen ist, der die Abführung der Steuer enthält. Dieser Beleg muss den durch Verordnung festgelegten Voraussetzungen entsprechen.

Rechtsprechung des Tribunal Supremo

Urteil vom 25. März 2009 (4608/2006): „Sämtliche formellen Verpflichtungen sind darauf gerichtet, die korrekte Anwendung der Mehrwertsteuer zu ermöglichen. Es wäre deshalb inkohärent, der Verletzung formeller Voraussetzungen in Fällen der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, in denen der Steuerpflichtige gar keine Steuererklärung abgibt, weil er davon ausgeht, dass der Umsatz der Mehrwertsteuer nicht unterliegt, und damit die festgelegte Regelung nachvollziehbar, aber falsch auslegt, dieselbe Bedeutung beizumessen. Diese Auslegung würde einen Verstoß gegen den Grundsatz der Steuerneutralität darstellen.“ Und weiter: „Das Recht auf den Vorsteuerabzug ist ein wesentliches Recht und im System der Anwendung der Mehrwertsteuer unbestreitbar von erheblicher Bedeutung; aus diesem Grund kann eine einfache formelle Verpflichtung, so gerechtfertigt sie auch sein mag, um die richtige Anwendung des entsprechenden Verwaltungsverfahrens zu ermöglichen, nicht den Verlust des erwähnten Rechts auf Vorsteuerabzug nach sich ziehen.“

Urteil vom 28. Januar 2013 (3272/2010). In dieser Rechtssache hat die Überprüfung ergeben, dass der jeweilige Sitz der Unternehmen, die von der Steuerpflichtigen in ihren Rechnungen als Zulieferer angegeben worden waren, fiktiv war und dass diese Unternehmen, die die abgerechneten Waren formell geliefert hatten, diese gar nicht verkauft haben konnten, da es sich um Scheinfirmen handelte, die lediglich als Zwischengesellschaften dienten, um den äußeren Anschein zu erwecken, der den Erwerb dieser Gegenstände durch den Steuerpflichtigen von echten Lieferanten in „B“, d. h. ohne entsprechende Verbuchung, ermöglichen sollte. Aus diesem Grund hat die Prüfung den

Vorsteuerabzug zurückgewiesen, da sie der Ansicht war, dass die abgerechneten Geschäfte in Wirklichkeit mit den auf den Rechnungen angegebenen Unternehmen nicht stattgefunden hatten, sondern dass es sich vielmehr um ein Scheingeschäft handelte.

In diesem Urteil wird darauf hingewiesen, dass der EuGH entschieden hat, dass, wenn der vom Steuerpflichtigen bewirkte Umsatz für sich genommen keinen Betrug aufweist, sein Recht auf Vorsteuerabzug nicht dadurch berührt werden kann, dass in der Lieferkette, zu der dieser Umsatz gehört, ohne dass dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, ein anderer vorausgehender oder nachfolgender Umsatz mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist. Dem EuGH ist auch insoweit zu folgen, als ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilgenommen hat, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist, und zwar unabhängig davon, ob er aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielt oder nicht. Demnach hat das nationale Gericht ihm das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was auch dann gilt, wenn der fragliche Umsatz den objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, sowie der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, genügt.

Im Urteil wird auch darauf hingewiesen, dass, wenngleich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie einen Mitgliedstaat ermächtigt, eine Person, die im Zeitpunkt der an sie bewirkten Lieferung davon Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, dass die für diesen oder einen früheren oder späteren Umsatz geschuldete Mehrwertsteuer unbezahlt bleiben würde, gesamtschuldnerisch auf Zahlung der Mehrwertsteuer in Anspruch zu nehmen und sich insoweit auf Vermutungen zu stützen, können diese Vermutungen gleichwohl nicht in einer Art und Weise formuliert werden, dass es für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig wird, sie durch den Gegenbeweis zu widerlegen, und so *de facto* ein System der unbedingten Haftung einführen. Denn die Mitgliedstaaten müssen die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit.

Das Tribunal Supremo hat sodann in diesem Urteil festgestellt, dass der Betroffene die Rechnungen ausgestellt habe, obwohl er gewusst habe, dass er mit dem Unternehmen, dem er eine Rechnung ausstellte, keinen Vertrag abgeschlossen habe und dass in diesem Fall die Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach dem Unternehmer das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn er an einem Karussellbetrug beteiligt sei und davon nichts gewusst habe oder habe wissen können, nicht versagt werden dürfe, nicht zur Anwendung komme, und zwar aus dem einfachen Grund, dass das Unternehmen gewusst habe, dass es in der

Rechnung als Lieferanten ein anderes Unternehmen ohne wirklichen Inhalt angegeben habe, mit dem es keinen Vertrag abgeschlossen habe.

Folglich sei die Auffassung des Gerichtshofs anzuwenden, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern sei, wenn feststehe, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt habe, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen gewesen sei, was auch dann gelte, wenn der fragliche Umsatz den objektiven Kriterien genüge, auf denen der Begriff der Lieferungen von Gegenständen beruhe.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Im Jahr 2008 erwarb die Beschwerdeführerin, Ferimet, S. L. bei der Gesellschaft Reciclatges de terra alta Material zur Wiederverwertung (Schrott), das sie nach dem System der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft zur Mehrwertsteuer anmeldete und [über das sei] die entsprechenden Eigenbelege erstellte.
- 2 Die Steuerprüfung befand in einem Nach- und Steuerprüfungsverfahren, dass die Lieferantin dieses Materials, Reciclatges de terra alta, weder die erforderlichen materiellen noch die personellen Mittel zu dessen Lieferung besessen habe und dass die von der Käuferin ausgestellten Eigenbelege falsch seien. Sie ging daher davon aus, dass bei dem Umsatz ein relatives Scheingeschäft vorliege, da die Lieferung zwar unbestreitbar erfolgt, der tatsächliche Lieferer jedoch verschleiert worden sei. Aus diesem Grund kam die Steuerprüfung zu dem Schluss, der von Ferimet vorgenommene Vorsteuerabzug sei nicht zulässig, und verhängte gegen diese ein Bußgeld.
- 3 Das Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Unabhängige Regionale Einspruchsstelle der Finanzverwaltung Kataloniens) bestätigte diese Auffassung.
- 4 Ferimet focht diese Verwaltungsentscheidungen bei der Sala de lo Contencioso Administrativo des Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Verwaltungsgerichtlicher Senat des Obersten Gerichtshofs von Katalonien) an. Zur Begründung verwies sie auf die spanischen und europäischen Rechtsvorschriften sowie auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, und führte aus:
 - Es sei unstrittig (da von der Steuerprüfung zugestanden), dass Ferimet das zur Wiederverwertung bestimmte Material tatsächlich gekauft habe.
 - Die Bezeichnung eines fiktiven Lieferers sei lediglich in formeller Hinsicht von Relevanz, da der Erwerb in materieller Hinsicht stattgefunden habe.
 - Nach den europäischen Vorschriften und der europäischen Rechtsprechung dürfe der Vorsteuerabzug nicht verweigert werden, wenn feststehe, dass der

Umsatz tatsächlich stattgefunden habe und das System der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nicht nur die Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer garantiere, sondern auch das Fehlen eines jeglichen Steuervorteils auf Seiten des Steuerpflichtigen.

- 5 Das Gericht wies mit Urteil vom 23. November 2017 die Klage ab und stützte sich dabei auf folgende Entscheidungsgründe:
- Die Steuerprüfung habe die falsche Angabe des Lieferers zur Genüge nachgewiesen.
 - Die Bezeichnung des Lieferers, die eine im Eigenbeleg notwendige Angabe darstelle, könne keine lediglich formelle Angabe darstellen, da sie ein Element sei, das die Kontrolle der Mehrwertsteuernkette auf Unregelmäßigkeiten ermögliche und folglich Einfluss auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer habe.
 - Auch wenn zutreffe, dass beim System der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft im Prinzip keine Steuereinkünfte verloren gingen, da sich die Steuerschuld und das Recht auf Vorsteuerabzug gegenseitig neutralisierten, bedeute dies nicht, dass auch dann, wenn ein Umsatz angemeldet werde, der so – in diesem Fall hinsichtlich des Lieferers – nicht stattgefunden habe, das Recht auf Vorsteuerabzug zu berücksichtigen sei, da dieses von der Erfüllung der materiellen Voraussetzungen abhängt, zu denen die zutreffende Angabe über den Lieferer gehöre.
- 6 Gegen dieses Urteil legte Ferimet Kassationsbeschwerde ein.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 7 In der Kassationsbeschwerdeschrift vertritt Ferimet die Auffassung, die rechtliche Regelung der Steuer ebenso wie die zahlreich ergangenen Judikate des Gerichtshofs führten notwendig zum Ergebnis, dass sie ein Recht zum Abzug der von ihr bei dem geprüften Umsatz bezahlten Vorsteuer habe, da a) sie selbst die tatsächliche Empfängerin des Umsatzes gewesen sei und den Schrott tatsächlich gekauft und erhalten habe, und b) es einen Verlust an Steuereinkünften weder gegeben habe noch habe geben können, da i) sie nicht Schuldnerin der Mehrwertsteuer gewesen sei, da man sich im Reverse-charge-Verfahren oder Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft befunden habe, und ii) auch ihre Lieferer diese Steuer nicht geschuldet hätten, da sie, gerade wegen dieses Verfahrens der „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“, keine Mehrwertsteuer hätten in Rechnung stellen können.
- 8 In ihren Erklärungen zur Erforderlichkeit eines Vorabentscheidungsersuchens an den Gerichtshof brachte Ferimet folgende Argumente vor:

- Die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Kontrolle seien schon allein durch die Anwendung des Verfahrens der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gewährleistet, so dass eine rein formelle Voraussetzung wie die zutreffende Angabe des Warenlieferers auf der Rechnung nicht zu einem unverzichtbaren Erfordernis für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erhoben werden dürfe, da das Reverse-Charge-Verfahren selbst gewährleiste, dass es unmöglich sei, irgendeinen Steuervorteil zu erlangen.
 - Da es für den Steuerpflichtigen keinen ungerechtfertigten Steuervorteil gegeben habe, sei eine etwaige betrügerische Absicht eines anderen Beteiligten als des Mehrwertsteuerpflichtigen in derselben Lieferkette in Anwendung des Grundsatzes der Neutralität der Steuer nicht relevant, da nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs „jeder Umsatz ... für sich betrachtet werden [müsse]“.
- 9 Der Vertreter des Staates hat sich in seiner Erwiderung auf die drei folgenden Argumente gestützt: a) Das Vorliegen eines relativen Scheingeschäfts infolge der Eintragung eines fiktiven Lieferers des Materials sei eine unbestreitbare Tatsache, b) diese Verheimlichung der Identität des tatsächlichen Lieferers gegenüber den Finanzbehörden sei mit dem Betrug sowohl der hinsichtlich der Mehrwertsteuer als auch hinsichtlich der direkten Steuern verbunden, und c) die Beschwerdeführerin habe das von ihr behauptete Nichtbestehen eines Steuervorteils nicht nachgewiesen.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

Zum Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei der Mehrwertsteuer

- 10 Das Tribunal Supremo erläutert, dass steuerpflichtig generell jede natürliche oder juristische Person ist, die in ihrer Eigenschaft als Freiberufler oder Unternehmer eine Rechnung ausstellt und ihrem Kunden die Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, um später in dreimonatigen Intervallen dem Finanzamt den Gesamtbetrag aller von ihr (in diesem Zeitraum) vereinnahmten Mehrwertsteuer zu überweisen. Deshalb ist es – normalerweise – der Steuerpflichtige selbst, der die Rechnung ausstellt, die Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, danach die Steuererklärung abgibt und die Mehrwertsteuer bei der Staatskasse einzahlt.
- 11 Allerdings gibt es bestimmte in Art. 84 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehene Fälle, in denen derjenige, der die Mehrwertsteuererklärung abgeben und die Steuer einzahlen muss, der Empfänger der Rechnung ist und nicht deren Aussteller. Einer dieser Fälle der „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“ ist der des Art. 84 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c, d. h. der Fall der Unternehmer, deren Geschäftstätigkeit im An- und Verkauf von Material zur Wiederverwertung (Schrott) besteht. Nach diesem Verfahren stellt der Verkäufer eine Rechnung aus, in der er keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, und der Käufer des

Gegenstands stellt seinerseits eine Rechnung („Eigenbeleg“) aus, in die er die entsprechende Mehrwertsteuer aufnimmt. Da bei diesem Eigenbeleg Rechnungsaussteller und -empfänger zusammenfallen, muss der Käufer des Gegenstands gleichzeitig in Rechnung gestellte und bezahlte Mehrwertsteuer ausweisen, jeweils über den gleichen Betrag, und diese in seine vierteljährliche Mehrwertsteuervoranmeldung aufnehmen.

Zur Diskussion im Ausgangsverfahren.

- 12 Die im Ausgangsverfahren entstandene Diskussion betrifft die Frage, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen des Verfahrens der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in einem Eigenbeleg die sich selbst in Rechnung gestellten und von ihr selbst bezahlten Mehrwertsteuerbeträge als Vorsteuer abziehen kann, sofern i) der Umsatz (was hier unstrittig ist) tatsächlich stattgefunden hat und ii) über den tatsächlichen Lieferer der gekauften Gegenstände getäuscht worden ist.
- 13 Um den Ausgangsrechtsstreit entscheiden zu können, muss bestimmt werden, i) ob die Unterdrückung des Warenlieferers eine rein formelle Voraussetzung ist, ii) welcher Einfluss dem Umstand zukommt, dass der als tatsächlicher Lieferer Angegebene falsch und dem Erwerber dies bekannt ist, und iii) ob sich aus der unionsrechtlichen Rechtsprechung zwangsläufig ergibt, dass – selbst in Fällen von Bösgläubigkeit – der Vorsteuerabzug nur dann versagt werden darf, wenn „die Gefahr des Verlusts von Steuereinnahmen für den betreffenden Mitgliedstaat besteht“, wobei dieser Lieferer beim Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft der Staatskasse im Grundsatz nichts schuldet.
- 14 Das Tribunal Supremo ist nicht der Auffassung, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs notwendig bedeutet, dass der Vorsteuerabzug niemals verweigert werden darf, wenn die tatsächliche Lieferung und der tatsächliche Erwerb der Gegenstände durch den Steuerpflichtigen feststehen. Dieser Rechtsprechung ist aber auch nicht zu entnehmen, dass die Angabe eines fiktiven Lieferers in dem Dokument, das den Umsatz bestätigt (dem Eigenbeleg), einen rein formellen Verstoß darstellt, der im Hinblick auf den Vorsteuerabzug irrelevant ist, wenn der Umsatz als solcher tatsächlich erfolgt ist.
- 15 Dem Tribunal Supremo ist die Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach die nationalen Regelungen bzw. die nationalen Steuerbehörden für das Recht auf den Vorsteuerabzug (das für die Garantie der Neutralität dieser Steuer wesentlich ist) keine Beschränkungen anordnen dürfen, die über diejenigen Anforderungen hinausgehen, die zur Verhinderung von Steuerbetrug erforderlich sind, oder die die Ausübung dieses Rechts übermäßig erschweren, bekannt. Der Gerichtshof selbst hat jedoch festgestellt, dass es nicht möglich ist, den Vorsteuerabzug zu beantragen und zu erhalten, wenn der Antragsteller an einem Umsatz beteiligt war, bei dem ein Mehrwertsteuerbetrug aufgetreten ist, und zwar selbst dann, wenn der jeweilige Umsatz die entsprechenden objektiven Kriterien erfüllt. In diesem Sinn sind beim Tribunal Supremo Zweifel aufgekommen, ob der Umstand, dass dem Betroffenen bekannt war, dass der Lieferer falsch angegeben wurde und

nicht der tatsächliche Lieferer ist, bedeutet, dass der Umsatz als missbräuchlich oder betrügerisch anzusehen ist.

- 16 Auch hinsichtlich des Begriffs des „Steuervorteils“ – der vom Gerichtshof in zahlreichen Entscheidungen als unumgängliche Voraussetzung angesehen worden ist, um den Vorsteuerabzug zu verweigern – ist der europäischen Rechtsprechung nicht zweifelsfrei zu entnehmen, dass dabei lediglich auf das Rechtssubjekt abzustellen ist, das den Vorsteuerabzug beantragt, und nicht auf eventuell vorhandene andere Personen, die am Umsatz, der diese Abzugsmöglichkeit schafft, beteiligt sind. Mit anderen Worten ist nicht offensichtlich, dass das Verhalten des Lieferers der Gegenstände zwangsläufig zu vernachlässigen ist, insbesondere, wenn – in Fällen, in denen dieser Lieferer vom Erwerber bewusst verheimlicht wird – die unmittelbare Erhebung der Steuer beeinträchtigt werden kann, da der wahre Verkäufer der Gegenstände bei diesem Umsatz steuerlich im Dunkeln bleibt und der Umsatz für die Finanzbehörde nicht existiert.

ARBEITSDOKUMENT