

**Rechtssache C-430/19**

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

**Eingangsdatum:**

3. Juni 2019

**Vorlegendes Gericht:**

Tribunalul Cluj (Rumänien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

15. Mai 2019

**Klägerin:**

SC C. F. SRL

**Beklagte:**

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Von der SC C. F. SRL – Klägerin – erhobene verwaltungs- und finanzgerichtliche Klage in einem Rechtsstreit mit der Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen M., Rumänien; im Folgenden: A. J. F. P. M.) und der Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen C., Rumänien; im Folgenden: D. G. R. F. P. C.) wegen Anfechtung eines Steuerverwaltungsakts

**Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage**

Das Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Landgericht Cluj – Kammer für Verwaltungs- und Abgabensachen sowie Arbeitsrechts- und Sozialrechtsstreitigkeiten) ersucht gemäß Art. 267 um Auslegung des Grundsatzes der Wahrung der Verteidigungsrechte im Hinblick auf das Recht auf Zugang zur Verwaltungsakte sowie um Auslegung der sogenannten „Theorie des unschuldigen Beteiligten“.

## **Vorlagefragen**

1. Kann und muss ein gegenüber einer Privatperson erlassener Steuerverwaltungsakt im Licht des Grundsatzes der Wahrung der Verteidigungsrechte, wie er bislang von der Rechtsprechung des Gerichtshofs (Rechtssachen Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda und Ispas) entwickelt wurde, mit der ausdrücklichen Nichtigkeit sanktioniert werden, wenn die Privatperson nicht die Möglichkeit des Zugangs zu den Informationen hatte, aufgrund derer der Steuerverwaltungsakt ihr gegenüber erlassen wurde, obwohl in diesem Verwaltungsakt auf einige Teile der Verwaltungsakte Bezug genommen wird?
2. Stehen die Grundsätze der Neutralität, der Verhältnismäßigkeit und der Äquivalenz der Ausübung des Abzugsrechts im Bereich der Mehrwertsteuer und im Bereich der Körperschaftsteuer im Fall einer Gesellschaft mit steuerlich einwandfreiem Verhalten entgegen, der die Ausübung des Abzugsrechts im Bereich der Körperschaftsteuer aufgrund des steuerlichen Verhaltens der Lieferer versagt wird, das anhand von Umständen wie fehlender Personalressourcen und fehlender Transportmittel als unangemessen angesehen wird, wobei hinzukommt, dass die Steuerbehörde keine Aktivitäten nachweist, aus denen sich die steuerliche/strafrechtliche Verantwortlichkeit der betreffenden Lieferer ergibt?
3. Steht eine nationale Praxis, nach der die Ausübung des Abzugsrechts im Bereich der Mehrwertsteuer und im Bereich der Körperschaftsteuer vom Besitz anderer Belege neben der für steuerliche Zwecke vorgesehenen Rechnung abhängig ist, wie z. B. Kostenvoranschlägen und dem Arbeitsfortschritt, zusätzlichen Belegen, die im nationalen Steuerrecht nicht eindeutig und genau bestimmt sind, im Einklang mit dem Unionsrecht?
4. Kann im Licht des Urteils in der Rechtssache WebMindLicenses angenommen werden, dass es sich in einem Fall um Steuerbetrug handelt, in dem ein Steuerpflichtiger Waren und Dienstleistungen von einem anderen Steuerpflichtigen erwirbt, dem eine andere Steuerregelung zugutekommt als dem betreffenden Steuerpflichtigen?

## **Angeführte unionsrechtliche Vorschriften**

Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte sowie Grundsätze der Neutralität, Verhältnismäßigkeit und Äquivalenz

## **Angeführte nationale Vorschriften**

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Gesetz Nr. 207/2015 über die Steuerverfahrensordnung)

Art. 9 Abs. 1 und Art. 46 Abs. 2 Buchst. j, wonach die Steuerbehörde die Pflicht hat, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Darlegung seines eigenen Standpunkts zu geben und dies im erlassenen Steuerakt anzugeben

Art. 278 Abs. 1, wonach der Einspruch hinsichtlich des Vollzugs des Steuerverwaltungsakts keine aufschiebende Wirkung hat

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 207/2015 über das Steuergesetzbuch), das seit dem 1. Januar 2016 anwendbar ist

Art. 11 Abs. 1

„Bei der Ermittlung des Betrags einer Steuer, einer Abgabe oder eines Pflichtbeitrags zur Sozialversicherung können die Steuerbehörden eine Transaktion, die keinen wirtschaftlichen Zweck hat, unberücksichtigt lassen und damit deren steuerliche Auswirkungen anpassen, oder die Art einer Transaktion oder Tätigkeit neu einordnen, um den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion oder Tätigkeit widerzuspiegeln.“

Art. 25 Abs. 1

„Für die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses gelten Aufwendungen für die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten einschließlich der in geltenden Rechtsakten geregelt sowie an die Industrie- und Handelskammern, Arbeitgebervereinigungen und Gewerkschaften gezahlte Aufnahmegebühren, Beiträge und Abgaben als abzugsfähige Aufwendungen.“

Art. 299 Abs. 1 Buchst. a über die Pflicht des Steuerpflichtigen, für die Zwecke der Mehrwertsteuer eine Rechnung und einen Nachweis der Zahlung der im Voraus entrichteten oder zu entrichtenden Mehrwertsteuer zu besitzen

Früher geltendes Steuergesetzbuch (Gesetz Nr. 571/2003) – Art. 11 Abs. 1, Art. 21 Abs. 1, Art. 146 Abs. 1 Buchst. a – Vorschriften, die den angeführten Artikeln des neuen Steuergesetzbuchs entsprechen

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

- 1 Die C. F. SRL ist eine Gesellschaft des rumänischen Privatrechts, deren Gesellschaftszweck die Bewirtschaftung der Forstbestände ist. In der Zeit vom 29. August 2016 bis zum 13. April 2017 führte die A. J. F. P. M. bei ihr eine Steuerprüfung durch. Gegenstand dieser Steuerprüfung war die Körperschaftsteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2016 sowie die Mehrwertsteuer für den Zeitraum vom 1. März 2014 bis zum 31. Dezember 2016.
- 2 Nach der Prüfung wurden zusätzliche Körperschaftsteuer- und Mehrwertsteuerforderungen festgesetzt. Die Gesellschaft C. F. SRL legte gegen

den Steuerbescheid und den Steuerprüfungsbericht der A. J. F. P. M. Einspruch ein. Sie machte verschiedene Unregelmäßigkeiten der Steuerprüfung in Bezug auf Fragen des Steuerverfahrens sowie des materiellen Steuerrechts geltend.

- 3 Der Einspruch der Gesellschaft C. F. SRL wurde teilweise als unbegründet zurückgewiesen, teilweise wurde ihm stattgegeben und der Steuerprüfungsstelle die Verpflichtung auferlegt, die Steuerprüfung nochmals durchzuführen. Soweit der Einspruch zurückgewiesen wurde, hat die Gesellschaft C. F. SRL beim Tribunalul Cluj (Landgericht Cluj, Rumänien) Anfechtungsklage erhoben. Sie beantragte unter Berufung auf das Urteil des Gerichtshofs vom 25. Oktober 2011, Solvay/Kommission (C-109/10 P, EU:C:2011:686), in erster Linie die Nichtigerklärung der Prüfungshandlungen der Verwaltung, da ihr in der Verwaltungsphase das Recht auf Zugang zur gesamten Verwaltungsakte versagt worden sei.
- 4 Bereits in der schriftlichen Phase des Einspruchs habe die Klägerin die Steuerprüfungsbehörden ersucht, ihr Recht auf Zugang zur gesamten Verwaltungsakte ausüben zu können. Dieses Ersuchen erfolgte in einer Situation, in der die Steuerprüfung für sechs Monate aufgeschoben war, um die Prüfung durch eine andere Steuerprüfbehörde zu ermöglichen und die Strafverfolgungsbehörden, d. h. die Direcția Regională Antifraudă O. (Regionale Direktion für Betrugsbekämpfung O., Rumänien, im Folgenden: D. R. A. F. O.), einzuschalten. Die Prüfung der Strafverfolgungsbehörden wurde mit einer Einstellungsverfügung abgeschlossen. Außerdem hat die Gesellschaft C. F. SRL einige verfahrensrechtliche Unregelmäßigkeiten geltend gemacht.
- 5 Die Gesellschaft C. F. SRL wurde außerdem beschuldigt, sich im Hinblick auf die Körperschaftsteuer und die Mehrwertsteuer an Scheingeschäften beteiligt zu haben. Nach Auffassung der rumänischen Steuerbehörden sind die Handelsgeschäfte der C. F. SRL mit zwei Handelspartnern zum Schein durchgeführt worden, da diese beiden Lieferanten nicht die technischen und logistischen Möglichkeiten gehabt hätten, die fraglichen Dienstleistungen zu erbringen. Die Steuerbehörden wollen feststellen lassen, dass die Gesellschaft C. F. SRL für das angeblich unangemessene steuerliche Verhalten ihrer Lieferanten haftet.

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

- 6 Was den Zugang zu den die Prüfung betreffenden Dokumenten anbelangt, führt die Klägerin aus, die Gesellschaft C. F. SRL sei nach der Wiederaufnahme des Steuerprüfungsverfahrens in keiner Weise darüber informiert worden, wie sich die von der anderen Prüfbehörde durchgeführte Prüfung auf die Steuerprüfung ausgewirkt habe. Darüber hinaus hätten die von der Klägerin festgestellten verfahrensrechtlichen Unregelmäßigkeiten nicht sachbezogen geltend gemacht werden können, da ihr Recht auf Zugang zur Verwaltungsakte der Steuerprüfung nicht einmal formal erörtert worden sei.

- 7 In ihrer Klagebeantwortung weist die A. J. F. P. M. darauf hin, dass die Originale der Buchhaltungsunterlagen von der D. R. A. F. O. 2013 gesammelt und später an das Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Staatsanwaltschaft beim Landgericht Cluj, Rumänien) übermittelt worden seien, das Ermittlungen zur Begehung von Forstdelikten durch die Gesellschaft C. F. SRL durchgeführt habe. Die Steuerprüfungsstelle habe die Buchhaltungsunterlagen der C. F. SRL am Sitz des Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Staatsanwaltschaft beim Landgericht Cluj) geprüft. Das Verteidigungsrecht der Gesellschaft C. F. SRL sei insofern beachtet worden, als der gesetzliche Vertreter der Gesellschaft an den Sitz der Steuerbehörde bestellt worden sei, um ein Exemplar des Prüfungsverwaltungsakts entgegenzunehmen.
- 8 Was die Zurechnung des steuerlichen Verhaltens der Lieferer anbelangt, kann die Gesellschaft C. F. SRL nach ihrer auf der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union über die sogenannte „Theorie des unschuldigen Beteiligten“ beruhenden Auffassung nicht für das als unangemessen unterstellte steuerliche Verhalten ihrer Lieferer haftbar sein. Dem Vorbringen der Steuerprüfbehörden, wonach der Scheincharakter der fraglichen Geschäfte sich daraus ergebe, dass sie keine anderen Belege als die für steuerliche Zwecke vorgesehene Rechnung vorlegen könne, könne nicht gefolgt werden, da in der Rechtsprechung des höchsten Gerichts Rumäniens, der Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof, Rumänien) entschieden worden sei, dass der einzige nach der rumänischen Steuerregelung für die Ausübung des Abzugsrechts sowohl im Bereich der Mehrwertsteuer als auch im Bereich der Körperschaftsteuer erforderliche Beleg die für steuerliche Zwecke vorgesehene Rechnung sei.
- 9 Die Gesellschaft C. F. SRL tritt auch einem anderen Vorbringen der Steuerprüfungsstelle entgegen, wonach sich der Scheincharakter der geprüften Geschäfte im vorliegenden Fall daraus ergebe, dass die fraglichen Lieferunternehmen der Körperschaftsteuer für Kleinunternehmen in Höhe von 3 % des Umsatzes unterlägen, wohingegen die Gesellschaft C. F. SRL einer Körperschaftsteuer in Höhe von 16% der erzielten Gewinne unterliege. Nach Auffassung der Gesellschaft C. F. SRL kann ein möglicher Schaden für den Staatshaushalt im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs in der Rechtssache *WebMindLincenses* (Urteil vom 17. Dezember 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), nicht in die Erörterung einbezogen werden, da ihre Lieferer ihre gesetzliche Wahlmöglichkeit für eine andere Steuerregelung als die von C. F. SRL gewählte ausgeübt hätten.
- 10 In der Klagebeantwortung der Steuerbehörde wird der Steuerprüfungsakt genau wiedergegeben, und darin bezieht sich die A. J. F. P. M. nicht auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union.

## Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 11 Was die Rechtsfrage des Zugangs zur Verwaltungsakte anbelangt, weist das vorliegende Gericht auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte hin, insbesondere das Urteil vom 18. Dezember 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, Rn. 36), das Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, Rn. 73), und das Urteil vom 9. November 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, Rn. 39).
- 12 Das vorliegende Gericht führt aus, dass der rumänische Gesetzgeber nach Verkündung des Urteils in der Rechtssache Ispas keine Maßnahme zur Regelung des Begriffs „Recht auf Zugang zur Verwaltungsakte“ erlassen hat, genauer gesagt, unter welchen Voraussetzungen es ausgeübt wird und vor allem, welche Sanktion das nationale Gericht, das feststellt, dass dieses Recht verletzt wurde, anzuwenden hat. Das vorliegende Gericht weist weiter darauf hin, dass die Erhebung eines Einspruchs im rumänischen Steuerverfahren keine den Vollzug aufschiebende Wirkung hat, wie sich eindeutig aus der Formulierung von Art. 278 Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung ergibt.
- 13 Demnach hat das vorliegende Gericht ernste Zweifel hinsichtlich der Sanktion, die es im nationalen Rechtsstreit wegen Verletzung des Rechts auf Zugang zur Verwaltungsakte auf den von der A. J. F. P. M. erlassenen Prüfungsverwaltungsakt anzuwenden hat. Das vorliegende Gericht stellt weiter fest, dass auch die Rechtsprechung der nationalen Gerichte zu der sich aus der Nichtwahrung der Verteidigungsrechte ergebenden Sanktion uneinheitlich ist.
- 14 In der Rechtssache Ispas wurde der Gerichtshof nicht darum ersucht, klarzustellen, welche verfahrensrechtliche Sanktion das nationale Gericht anzuwenden hat, wenn es feststellt, dass das Recht eines Steuerpflichtigen auf Zugang zur Verwaltungsakte verletzt wurde. Im Ergebnis möchte das vorliegende Gericht wissen, welche Sanktion nach Ansicht des Gerichtshofs im Fall der Nichtwahrung der Verteidigungsrechte einer Gesellschaft wie der Klägerin anzuwenden ist, wenn dieser im Hinblick auf das europäische Recht auf Wahrung der Verteidigungsrechte das Recht auf Zugang zur Verwaltungsakte nicht gewährt wird.
- 15 Die zweite Frage betrifft die Art und Weise, in der eine Gesellschaft wie die Klägerin nach dem Unionsrecht für ein angeblich unangemessenes Verhalten ihrer Lieferer haften kann. Das vorliegende Gericht führt aus, dass die A. J. F. P. M. im Rahmen der Steuerprüfung nicht geltend macht, dass die beiden Gesellschaften, die an die Gesellschaft C. F. SRL Dienstleistungen erbringen, die Erklärungs-, Buchhaltungs- und Zahlungspflichten gegenüber dem Staatshaushalt nicht erfüllt hätten, sondern, dass diesen beiden Lieferunternehmen eine Steuerregelung zugutekommt, die die A. J. F. P. M. für günstiger hält als die, die für die Gesellschaft C. F. SRL gilt. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts kann die unterschiedliche Besteuerung des Erbringers einer Dienstleistung und des Empfängers der Dienstleistung, die nichts anderes darstellt als die Ausübung einer

gesetzlichen Wahlmöglichkeit, kein Fall von Steuerbetrug sein. Daher ist nach Ansicht des vorlegenden Gerichts die Auslegung der sogenannten „Theorie des unschuldigen Beteiligten“ durch den Gerichtshof im Licht der besonderen Situation des vorliegenden Falls und seiner früheren Rechtsprechung für die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits äußerst zweckdienlich.

- 16 Was die Rechtsprechung anbelangt, führt das vorlegende Gericht die Urteile des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (Urteil des EGMR vom 18. Juni 2010, Business Support Center gegen Bulgarien, Beschwerde Nr. 6689/03, § 24, und Urteil des EGMR vom 22. Januar 2009, Bulves AD Bulgaria, Beschwerde Nr. 3991/03), sowie Urteile des Gerichtshofs an (Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, Urteil vom 21. Dezember 2011, Cicala, C-482/10, EU:C:2011:868, Rn. 17 bis 19, Urteil vom 6. September 2012, Gabor Toth, C-324/11, EU:C:2012:549, Urteil vom 13. Februar 2014, Maks Pen EOOD, C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 31, und Urteil vom 22. Januar 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 52).
- 17 Das vorlegende Gericht hat darüber hinaus Zweifel hinsichtlich der von der Steuerprüfungsstelle der A. J. F. P. M. für den Nachweis des Abzugsrechts im Bereich der Körperschaftsteuer und dem der Mehrwertsteuer geforderten Belege. Gemäß Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist die einzige nach der Unionsregelung vorgesehene formale Voraussetzung der Besitz einer für steuerliche Zwecke vorgesehenen Rechnung. Auf Ebene der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind jedoch Einzelfallentscheidungen zu verzeichnen, aus denen sich ergibt, dass das Abzugsrecht im Bereich der Körperschaftsteuer auch von der Vorlage anderer Belege als der steuerlichen Rechnung abhängig ist. Deshalb ist nach Ansicht des vorlegenden Gerichts auch unter diesem Blickwinkel eine Auslegung des Grundsatzes des Vorrangs des Inhalts vor der Form, der den Besonderheiten des Einzelfalls Rechnung trägt, für die Entscheidung des Rechtsstreits erforderlich.

18