

8

C-108/20-1

FINANZGERICHT BERLIN-BRANDENBURG



BESCHLUSS

5 K 5311/16

In dem Rechtsstreit

der **HR**

Klägerin,

Bevollmächtigte: ...,

gegen

das Finanzamt **Wilmersdorf**

Beklagter,

wegen **Umsatzsteuer 2009, 2010**

hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg - 5. Senat - am 05.02.2020 durch

den Präsidenten des Finanzgerichts
den Richter am Finanzgericht
den Richter am Finanzgericht

Prof. Dr. Stapperfend,
Mast und
Dr. Hartman

beschlossen:

- I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union – EuGH – wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die Art. 167, 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – MwStSystRL – dahingehend auszulegen, dass sie einer nationalen Rechtsanwendung entgegen stehen, nach der ein Vorsteuerabzug auch dann zu versagen ist, wenn auf einer vorhergehenden Umsatzstufe eine Umsatzsteuerhinterziehung begangen wurde und der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, er mit dem an ihn erbrachten Umsatz aber weder an der Steuerhinterziehung beteiligt noch in diese einbezogen war und die begangene Steuerhinterziehung auch nicht gefördert oder begünstigt hat?

Eingetragen in das Register des Gerichtshofes unter der Nr. <u>1144167</u>	
Luxemburg, den <u>28.02.2020</u>	Der Kanzler, im Auftrag
Fax/E-mail: <u>[Signature]</u>	Daniel Dittert
eingegangen am: <u>27.2.20</u>	Referatsleiter

CURIA GREFFE Luxemburg	
Estimé	27.02.2020

II. Das Klageverfahren wird bis zur Entscheidung über das Vorabentscheidungs-gesuch zu I. ausgesetzt.

Gründe:

I.

1. Die Klägerin betrieb – unter Mitarbeit ihres Ehemannes – in den Streitjahren 2009 und 2010 einen Getränkegroßhandel in In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre machte sie u.a. Vorsteuern aus Rechnungen der Fa. P GmbH i.H.v. 993.164 € (2009) und 108.417,87 € (2010) geltend. Die in den Rechnungen aufgeführten Getränke-lieferungen (insbesondere Spirituosen und das Getränk Red Bull) wurden von der P GmbH tatsächlich an die Klägerin erbracht. Die Rechnungsbeträge wurden von der Klä-gerin an die P GmbH gezahlt und die P GmbH erfasste ebenso wie die Klägerin die Umsät-ze in ihrer Buchführung. Weder die Klägerin noch die P GmbH haben im Rahmen ihrer Umsatzbeziehung eine Steuerhinterziehung begangen. Die Rechnungen der P GmbH entsprechen den gesetzlichen Vorgaben aus §§ 14, 14a Umsatzsteuergesetz – UStG –. Die Klägerin verkaufte die von der P GmbH bezogenen Getränke weiter, ohne dass mit den Weiterverkäufen eine Umsatzsteuerhinterziehung begangen wurde.

2. Die P GmbH hat ausweislich zweier – mittlerweile rechtskräftiger – strafrechtlicher Urteile die an die Klägerin gelieferten Getränke unter Begehung mehrerer Umsatzsteuer-hinterziehungen bezogen. Dem lag nach den strafgerichtlichen Feststellungen folgender Sachverhalt zugrunde: Der Ehemann der Klägerin belieferte als verantwortlicher Beteilig-ter die P GmbH in großem Umfang (Gesamtumsatz bis September 2010: ca. 80 Mio. €) mit Spirituosen, Kaffee und Red Bull. Rechnungen wurden über diese Lieferungen nicht erteilt. Stattdessen erstellte ein Mitarbeiter der P GmbH Scheinrechnungen über den Wa-reneinkauf. Aus diesen machte die P GmbH sodann zu Unrecht den Vorsteuerabzug gel-tend. Der Ehemann der Klägerin stellte der P GmbH zugleich Preislisten und potentielle Abnehmer für die Ware zur Verfügung. Die Ware wurde an verschiedene Abnehmer – u.a. die Klägerin – weiterveräußert. Der von der P GmbH aus den Scheinrechnungen geltend gemachte Vorsteuerabzug wurde nach Aufdeckung dieses Sachverhalts vom zuständigen Finanzamt versagt.

3. Der Beklagte versagte darüber hinaus auch bei der Klägerin den Vorsteuerabzug, soweit Vorsteuerbeträge auf Eingangsleistungen der P GmbH entfielen. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass die Klägerin mit ihrem Unternehmen Teil einer Liefer-

kette gewesen sei, in der Umsatzsteuerhinterziehungen begangen worden seien. Die P GmbH habe unter Beteiligung des Ehemannes der Klägerin Vorsteuern aus dem Einkauf von verschiedenen Getränken hinterzogen, die anschließend u.a. an die Klägerin weiterverkauft worden seien.

4. Die Klägerin vertritt die Rechtsauffassung, dass der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen von der P GmbH im Streitfall zu Unrecht versagt worden sei. Bei ihr lägen die gesetzlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs vor.

5. Der Beklagte ist demgegenüber der Auffassung, dass die Klägerin aufgrund der Beteiligung ihres Ehemannes sowie des ungewöhnlichen Geschäftsgebarens hätte erkennen müssen, dass sie mit ihrem Unternehmen Teil einer Lieferkette gewesen sei, in der Umsatzsteuerhinterziehungen begangen worden seien. Dies rechtfertige nach der Rechtsprechung des EuGH eine Versagung des Vorsteuerabzugs.

II.

6. Der Senat legt dem EuGH die im Tenor genannte Frage gem. § 267 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 Buchst. a des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV – vor.

1. Rechtlicher Rahmen

a. Unionsrecht

7. Art. 167 MwStSystRL bestimmt:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

8. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL lautet:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) *die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden.*“

9. Gemäß Art. 178 Buchst. a MwStSystRL muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen ausüben zu können, u. a. die folgende Bedingung erfüllen:

„... eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen“.

b. Nationales Recht

10. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung lautet:

„¹Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

²Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt.“

2. Beurteilung nach nationalem Recht und Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

11. Im Streitfall stellt sich entscheidungserheblich die Frage, ob der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen von der P GmbH bei der Klägerin zu versagen ist, da sie von auf einer vorhergehenden Umsatzstufe erfolgten Umsatzsteuerhinterziehungen hätte Kenntnis haben müssen.

12. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG für die in den Rechnungen der P GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer liegen vor.

13. Fraglich ist allein, ob die Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund des Umstands, dass die Klägerin von den Umsatzsteuerhinterziehungen bei der P GmbH, mithin auf einer vorhergehenden Umsatzstufe, hätte Kenntnis haben müssen, gerechtfertigt ist.

14. Eine Vorsteuerversagung im vorgenannten Sinne war in den Streitjahren gesetzlich nicht vorgesehen. Die nationale höchstrichterliche Rechtsprechung sieht – unter Rückgriff auf die Rechtsprechung des EuGH – eine solche Versagung gleichwohl dann für geboten an, *„wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde“* (vgl. BFH, Urteil vom 21. Juni 2018 – V R 28/16, Bundessteuerblatt Teil II – BStBl. II – 2018, 806; BFH, Beschluss vom 6. April 2016 – XI R 20/14, BFH/NV 2016, 1405; BFH, Beschluss vom 19. Dezember 2014 – XI B 12/14, BFH/NV 2015, 534).

15. Danach ist nach nationalem Recht streitentscheidend, ob der Umstand, dass die Klägerin die bei der P GmbH erfolgte betrügerische Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs hätte kennen müssen, nicht nur eine Vorsteuerversagung bei der P GmbH, sondern auch eine Vorsteuerversagung in der nachfolgenden Umsatzbeziehung zwischen der P GmbH und der Klägerin nach sich zieht. Entscheidend ist hierfür die Auslegung des Begriffs „Lieferkette“. Wären die Umsätze zwischen der P GmbH und der Klägerin zusammen mit dem betrugsbehafteten Einkauf der Getränke durch die P GmbH auf der vorhergehenden Umsatzstufe als Teil einer gemeinsamen Lieferkette anzusehen, wäre im Streitfall die Vorsteuerversagung zu Recht erfolgt. Wäre eine solche Lieferkette zu verneinen, müsste der Vorsteuerabzug gewährt werden.

3. Beurteilung nach Unionsrecht

16. Das vorliegende Gericht hat Zweifel, wie der Begriff „Lieferkette“ unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben auszulegen ist und ob die Umsatzbeziehungen im Ausgangsverfahren hierunter subsummiert werden können. Da der Begriff „Lieferkette“ im Zusammenhang mit der Versagung des Vorsteuerabzugs vom EuGH geprägt wurde, handelt es sich hierbei um ein unionsrechtliches Auslegungsproblem.

17. Der EuGH hat in mittlerweile ständiger Rechtsprechung entschieden, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der MwStSystRL anerkannt und gefördert wird. Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde (vgl. EuGH, Urteil vom 18. Mai 2017 – C-624/15, Litdana, UR 2017, 552, Rn. 35; EuGH, Urteil vom 22. Oktober 2015 – C-277/14, PPUH Stehcemp, UR 2015, 917, Rn. 47-49; EuGH, Urteil vom 13. März 2014 – C-107/13, FIRIN, UR 2014, 705, Rn. 42; EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-78/12, Evita-K, UR 2014, 475, Rn. 41; EuGH, Urteil vom 31. Januar 2013 – C-642/11, Stroy trans, UR 2013, 275, Rn. 48; EuGH, Urteil vom 31. Januar 2013 – C-643/11, LVK-56, UR 2013, 346, Rn. 60; EuGH, Urteil vom 6. Dezember 2012 – C-285/11, Bonik, UR 2013, 195, Rn. 41; EuGH, Urteil vom 21. Juni 2012 – C-80/11 und C-142/11, Mahagében und Dávid, BFH/NV 2012, 1404, Rn. 47).

18. Nach diesen unionsrechtlichen Grundsätzen dürfte eine Versagung des Vorsteuerabzugs bezogen auf das Ausgangsverfahren in folgenden drei Fällen in Betracht kommen:

- Die Klägerin hat im Zusammenhang mit den streitigen an sie erfolgten Lieferungen der P GmbH selbst eine Steuerhinterziehung begangen,
- die P GmbH hat die Umsatzsteuer aus den Lieferungen an die Klägerin hinterzogen oder
- die streitigen Umsätze waren Teil einer Lieferkette, innerhalb derer eine Steuerhinterziehung stattgefunden hat.

Liegt keiner dieser drei Tatbestände vor, dürfte eine Versagung des Vorsteuerabzugs bei der Klägerin – unabhängig von der Kenntnis hinsichtlich einer Steuerhinterziehung auf einer vorhergehenden Umsatzstufe – nicht zulässig sein.

19. Da weder die Klägerin mit der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus den Getränkelieferungen der P GmbH noch die P GmbH als Lieferer der Ware mit den hier streitigen Umsätzen eine Steuerhinterziehung begangen haben, ist im Ausgangsverfahren allein entscheidend, ob die streitigen Umsätze Teil einer „Lieferkette“ gewesen sind, innerhalb derer eine Steuerhinterziehung stattgefunden hat.

20. Der vom EuGH verwendete Begriff „Lieferkette“ ist von diesem – soweit ersichtlich – bislang nicht näher definiert worden.

21. Das vorliegende Gericht hält es insoweit für denkbar, dass bereits allein die Kenntnis oder das Kennenmüssen eines Steuerpflichtigen von einer Steuerhinterziehung, die auf (irgendeiner) vorhergehenden Umsatzstufe begangen wurde, zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs führt. Dies wäre dann der Fall, wenn der Begriff „Lieferkette“ in dem Sinne zu verstehen sein sollte, dass es genügt, wenn über denselben Liefergegenstand mehrere aufeinanderfolgende Umsatzgeschäfte vollzogen werden. Eine Verknüpfung oder Verbindung mit der auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehung bestünde in diesem Fall nur dadurch, dass derselbe Liefergegenstand betroffen wäre. Eine Förderung oder Unterstützung der Steuerhinterziehung durch den streitigen Umsatz (z.B. durch eine Verschleierung der Lieferbeziehungen o.ä.) wäre jedoch nicht erforderlich.

22. Der vorliegende Senat tendiert jedoch dahin, dass eine solche Auslegung des Begriffs „Lieferkette“ unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Grundsätze der Neutralität und Verhältnismäßigkeit zu weitgehend wäre.

23. Aus der Rechtsprechung des EuGH ist zu entnehmen, dass eine Vorsteuerversagung bei Steuerhinterziehungen und Missbräuchen im Zusammenhang mit einer Lieferkette nur dann in Betracht kommt, wenn sich gerade aus der besonderen Kombination von mehreren aufeinander folgenden Umsätzen der betrügerische Charakter dieser Umsätze in ihrer Gesamtheit ergibt (vgl. EuGH, Urteil vom 18. Dezember 2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, Italmoda, UR 2015, 106, Rn. 67). Dies dürfte beispielsweise zu bejahen sein, wenn die aufeinander folgenden Lieferungen Teil eines Gesamtplans sind, mit dem bezweckt wird, die Nachverfolgbarkeit der gelieferten Gegenstände und damit zugleich die Aufdeckung der in der Lieferkette verübten Steuerhinterziehungen zu erschweren. Hierunter dürften insbesondere Umsatzgeschäfte fallen, die Teil eines sog. Karussellbetrugs sind. Zudem könnten gegebenenfalls auch Reihengeschäfte erfasst sein, wenn durch die Zwischenschaltung von Unternehmern, die den Liefergegenstand

nicht tatsächlich in Empfang nehmen, eine Verschleierung der Umsatzbeziehungen bezweckt wird. Im Ergebnis würde nach dieser Auffassung eine „Lieferkette“ nur solche Umsätze umfassen, die die auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe erfolgte Steuerhinterziehung konkret fördern oder begünstigen.

24. Dieses Auslegungsergebnis könnte nach Ansicht des vorlegenden Senats durch mehrere EuGH-Entscheidungen gestützt sein, in denen der EuGH für eine Versagung des Vorsteuerabzugs

- eine „*Beteiligung*“ des Steuerpflichtigen mit seinem Umsatz an der auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehung voraussetzt (vgl. EuGH, Urteil vom 17. Oktober 2019 – C-653/18, Unitel, UR 2019, 849, Rn. 33; EuGH, Urteil vom 28. März 2019 – C-275/18, Vinš, UR 2019, 550, Rn. 33; EuGH, Urteil vom 8. November 2018 – C-495/17, Cartrans Spedition, UR 2018, 908, Rn. 41; EuGH, Urteil vom 25. Oktober 2018 – C-528/17, Bozicevic Jezovnik, UR 2018, 904, Rn. 35; EuGH, Urteil vom 19. Oktober 2017 – C-101/16, Paper Consult, UR 2018, 213, Rn. 52; EuGH, Urteil vom 18. Mai 2017 – C-624/15, Litdana, UR 2017, 552, Rn. 33f.; EuGH, Urteil vom 9. Februar 2017 – C-21/16, Euro Tyre, UR 2017, 271, Rn. 40; EuGH, Urteil vom 2. Juni 2016 – C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern – ZfZ – 2016, 271, Rn. 42; EuGH, Urteil vom 21. Juni 2012 – C-80/11 und C-142/11, Mahagében und Dávid, BFH/NV 2012, 1404, Rn. 54),
- von einer „*Einbeziehung*“ der Umsätze des Steuerpflichtigen in den auf einer anderen Umsatzstufe begangenen Betrug ausgeht (vgl. EuGH, Urteil vom 21. Juni 2012 – C-80/11 und C-142/11, Mahagében und Dávid, BFH/NV 2012, 1404, Rn. 53) oder
- eine „*Verknüpfung*“ der Umsätze des Steuerpflichtigen mit der auf einer anderen Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehung fordert (vgl. EuGH, Urteil vom 28. März 2019 – C-275/18, Vinš, UR 2019, 550, Rn. 33; EuGH, Urteil vom 8. November 2018 – C-495/17, Cartrans Spedition, UR 2018, 908, Rn. 41; EuGH, Urteil vom 25. Oktober 2018 – C-528/17, Bozicevic Jezovnik, UR 2018, 904, Rn. 35; EuGH, Urteil vom 9. Februar 2017 – C-21/16, Euro Tyre, UR 2017, 271, Rn. 40).

Für eine solche „*Beteiligung*“, „*Einbeziehung*“ oder „*Verknüpfung*“ dürfte es nach Auffassung des vorlegenden Gerichts nicht genügen, von der begangenen Steuerhinterziehung

bloße Kenntnis zu haben oder von dieser gar nur Kenntnis haben zu müssen. Vielmehr dürfte eine „Beteiligung“, „Einbeziehung“ oder „Verknüpfung“ einen eigenen Beitrag zur Steuerhinterziehung mindestens im Sinne eines Förderns oder Begünstigens voraussetzen. Eine Bösgläubigkeit als rein subjektiver Umstand kann nach Auffassung des vorliegenden Gerichts die für eine „Beteiligung“, „Einbeziehung“ oder „Verknüpfung“ erforderliche aktive Teilnahme nicht ersetzen.

25. Liegt neben der Bösgläubigkeit keine Förderung oder Begünstigung einer Steuerhinterziehung vor, spricht nach Ansicht des vorliegenden Gerichts viel dafür, dass einem Steuerpflichtigen für seine Eingangsleistungen nicht der Vorsteuerabzug versagt werden darf. Dies dürfte insbesondere gelten, wenn die Lieferbeziehungen – wie diejenigen des Ausgangsverfahrens – durch Ausstellung von Rechnungen und Angabe in der Buchführung und den Umsatzsteuererklärungen gegenüber den Finanzbehörden vollständig offengelegt sind. Eine Verschleierung von Lieferbeziehungen oder Lieferanten liegt in diesem Fall nicht vor. Die auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangene Steuerhinterziehung (hier: Vorsteuerabzug aus dem Einkauf von Getränken durch die P GmbH) ist vollständig abgeschlossen und kann durch die Umsätze auf der folgenden Umsatzstufe (hier: Weiterverkauf der Getränke durch die P GmbH an die Klägerin) nicht mehr gefördert oder begünstigt werden. Vielmehr stellt sich der Umsatz zwischen der P GmbH und der Klägerin als von dem von der Steuerhinterziehung betroffenen Umsatz auf einer vorhergehenden Umsatzstufe unabhängige weitere Lieferbeziehungen dar. Es fehlt insoweit an einem Gesamtplan, wonach diese Lieferungen Teil einer über mehrere Umsätze erstreckten Steuerhinterziehung sein sollen. Nach diesem Verständnis des Begriffs „Lieferkette“ dürfte unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Lieferkette bei der P GmbH geendet haben. Die der Umsatzsteuerhinterziehung folgenden Lieferungen der P GmbH – seien sie an die Klägerin oder andere fremde Dritte – dürften danach nicht Teil einer Lieferkette, innerhalb derer eine Steuerhinterziehung begangen wurde, sondern vielmehr neue Lieferbeziehungen sein, die unabhängig von der vorausgehenden Steuerhinterziehung zu beurteilen sind.

26. Daher dürfte es nach Auffassung des vorliegenden Gerichts auch unerheblich sein, ob der Ehemann der Klägerin der P GmbH die Abnehmer der Ware vorgegeben hat. Denn dies dürfte nichts an dem Umstand ändern, dass die Lieferungen der P GmbH an die Klägerin keinen Einfluss auf die zuvor erfolgte Steuerhinterziehung der P GmbH haben. Die vollkommen transparente Lieferbeziehung zwischen der P GmbH und der Klägerin kann die bereits abgeschlossenen Steuerhinterziehungen nicht mehr fördern. Auch

eine nachträgliche Verschleierung von Lieferbeziehungen ist aufgrund der Transparenz nicht möglich.

27. Dies Ergebnis dürfte durch die EuGH-Rechtsprechung bestätigt werden, wonach eine Vorsteuerversagung in Missbrauchsfällen nur dann in Betracht kommt, wenn die Gewährung des streitigen Vorsteuerabzugs einen Steuervorteil zum Ergebnis hat, dessen Gewährung den Zielen der MwStSystRL zuwiderläuft (vgl. EuGH, Urteil vom 10. Juli 2019 – C-273/18, Kurzu zeme, UR 2019, 697, Rn. 35). Dies kann nach der Rechtsprechung des EuGH beispielsweise der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige durch die Umsatzgeschäfte eine Verschleierung der tatsächlichen Lieferanten bezweckt, um damit eine Versteuerung der Umsätze zu erschweren, oder wenn mit dem streitigen Umsatz gerade die Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils bezweckt wird (vgl. EuGH, Urteil vom 10. Juli 2019 – C-273/18, Kurzu zeme, UR 2019, 697, Rn. 36f.). Ein solcher Fall missbräuchlicher Geltendmachung des Vorsteuerabzugs dürfte unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens indes nicht gegeben sein. Da der Lieferer der Getränke (die P GmbH) in den Rechnungen ausgewiesen ist, ist eine Kontrolle der Umsatzversteuerung der Waren durch die Finanzbehörden sichergestellt. Eine Verschleierung von Lieferanten durch die Umsätze der P GmbH an die Klägerin kann nicht festgestellt werden. Darüber hinaus bezweckten die hier streitigen Umsätze auch keine Steuerhinterziehung. Vielmehr war – wie oben ausgeführt – eine etwaige Steuerhinterziehung der P GmbH bereits abgeschlossen, als die Lieferung der Getränke an die Klägerin erfolgte. Damit aber ist bereits denklogisch ausgeschlossen, dass mit dem Erwerb der Getränke durch die Klägerin die zuvor durch die P GmbH verwirklichte Steuerhinterziehung bezweckt wurde.

28. Darüber hinaus ist durch die hier streitigen Umsätze kein Umsatzsteuerschaden entstanden, da die P GmbH die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abzuführen hatte. Dem folgend ist durch diese Umsätze auch kein Steuervorteil entstanden, der den Zielen der MwStSystRL zuwiderlaufen könnte. Vielmehr dürfte es die dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Systementscheidung für eine umsatzsteuerrechtliche Neutralität gebieten, dass für die Eingangsleistungen im Ausgangsverfahren der Vorsteuerabzug gewährt werden muss. Eine Fortwirkung einer auf (irgend-)einer Vorstufe stattgefundenen Steuerhinterziehung für sämtliche nachfolgenden Umsätze bei bloßer Kenntnis oder einem Kennenmüssen von dieser Hinterziehung würde nach Ansicht des vorliegenden Gerichts eine unverhältnismäßige Einschränkung dieses Neutralitätsgrundsatzes darstellen. Insoweit dürfte zu beachten sein, dass die Versagung des Vorsteuerabzugs keinen Sanktionscharakter annehmen darf. Nur weil die den Umsätzen zugrunde liegende Ware ggf. illegal bezogen wurde, bedeutet dies nicht, dass der Grundsatz der

mehrwertsteuerlichen Neutralität außer Geltung gesetzt werden darf. Allein wenn die betreffende Leistung unmittelbar den Missbrauch ermöglicht oder fördert, sollte ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein.

29. Für diese Rechtsauffassung könnte weiter sprechen, dass es für den Vorsteuerabzug grundsätzlich unerheblich ist, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde (vgl. EuGH, Beschluss vom 3. März 2004 – C-395/02, Transport Service, Slg. 2004, I-1991, Rn. 26; EuGH-Urteil vom 12. Januar 2006 – C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen u. a., Slg. 2006, I-483, Rn. 54; EuGH, Urteil vom 21. Juni 2012 – C-80/11 und C-142/11, Mahagében und Dávid, UR 2012, 591, Rn. 40). In diesem Zusammenhang hat der EuGH stets die Notwendigkeit betont, dass die Maßnahmen zum Schutz der Ansprüche der Staatskasse – mithin zum Schutz des Steueraufkommens – nicht über das hinausgehen dürfen, was erforderlich ist, um eine *„genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern“* (EuGH, Urteil vom 29. Juli 2010 – C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, UR 2010, 775, Rn. 26; EuGH, Urteil vom 27. September 2007 – C-409/04, Teleos, BStBl. II 2009, 70, Rn. 46; so auch EuGH, Urteil vom 21. Juni 2012 – C-80/11 und C-142/11, Mahagében und Dávid, UR 2012, 591, Rn. 48). Zu Maßnahmen i.S.d. Art. 273 MwStSystRL führt der EuGH insoweit wörtlich aus: *„Darüber hinaus dürfen die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Richtlinie 2006/112 erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt.“* (EuGH, Urteil vom 21. Juni 2012 – C-80/11 und C-142/11, Mahagében und Dávid, UR 2012, 591, Rn. 57).

30. Eine extensive Auslegung des Begriffs „Lieferkette“ im Zusammenhang mit der Versagung des Vorsteuerabzugs in Missbrauchsfällen könnte indes nach Ansicht des vorlegenden Gerichts zu einer derartigen systematischen Infragestellung des Vorsteuerabzugsrechts und des Grundsatzes der mehrwertsteuerlichen Neutralität führen. Würden von der einer Vorsteuerversagung zugrunde liegenden Lieferkette auch Umsätze erfasst, die die auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehungen weder fördern noch begünstigen, käme es zu einer weitreichenden und unverhältnismäßigen Sanktionswirkung der Vorsteuerversagung in Missbrauchsfällen. So zutreffend es ist, Umsatzgeschäften im unmittelbaren Zusammenhang mit einem Umsatz-

steuermissbrauch und einer -hinterziehung den Vorsteuerabzug zu versagen, um wirksam Steuerhinterziehung und -missbrauch entgegen zu treten, so systemwidrig dürfte es gleichfalls sein, aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung eine Fernwirkung der Vorsteuerversagung auf mehrere nachfolgende oder vorhergehende Umsatzstufen anzunehmen, wenn diese keinen erkennbaren Zusammenhang i.S. eines Förderns mit der begangenen Steuerhinterziehung aufweisen. Würde eine solche Fernwirkung bejaht, käme es zu einer nicht gerechtfertigten vielfachen Kumulation der Umsatzsteuerzahllast, die den durch die Umsatzsteuerhinterziehung entstandenen Umsatzsteuerschaden um ein Mehrfaches übersteigt. Im Ergebnis würde die Bejahung eines solchen „betrugsbehafteten Umsatzes“ zu einer Sanktionswirkung führen, die einer Geldstrafe gleichkommt und damit keine Rechtsgrundlage in der MwStSystRL haben dürfte. Die Umsatzsteuer darf insoweit nicht als Sanktion für unredliches Verhalten eines Steuerpflichtigen instrumentalisiert werden (ebenso: *Hummel*, UR 2014, 256 [261]).

31. Darüber hinaus hält der Senat eine extensive Auslegung des Begriffs „Lieferkette“ auch deshalb für bedenklich, weil nicht erkennbar ist, dass eine Vorsteuerversagung auf nachfolgenden Umsatzstufen ohne fördernden Beitrag zur Steuerhinterziehung zur Erreichung des vom EuGH postulierten Zwecks, Umsatzsteuermissbrauch und -hinterziehung zu unterbinden, überhaupt geeignet wäre. Denn wenn – wie im Ausgangsverfahren – die auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangene Steuerhinterziehung bereits abgeschlossen war und der nachfolgende Umsatz – hier: zwischen der P GmbH und der Klägerin – die Steuerhinterziehung nicht mehr ermöglichen oder fördern konnte, kann eine Vorsteuerversagung bei der Klägerin Steuerhinterziehungen nicht mehr verhindern.

32. Dass eine Anwendung der Vorsteuerversagung unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens unzutreffend sein dürfte, könnte schließlich auch durch die ständige Rechtsprechung des EuGH belegt sein, wonach umsatzsteuerlich nicht zwischen „erlaubten“ und „unerlaubten“ Umsätzen zu differenzieren ist. Ob ein Umsatz rechtlich missbilligt wird, ist für dessen Umsatzbesteuerung irrelevant, da der Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Neutralität eine Erfassung sämtlicher Umsätze gebietet (vgl. EuGH, Urteil vom 6. Juli 2006 – C-439/04 und C-440/04 – Kittel und Recolta Recycling, UR 2006, 594, Rn. 50; EuGH, Urteil vom 12. Januar 2006 – C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen u.a., UR 2006, 157, Rn. 49). Erfasst das Mehrwertsteuersystem aber auch „unerlaubte“ Umsätze, müsste für diese aus Gründen der Neutralität zugleich auch der Vorsteuerabzug möglich sein. Dies dürfte unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens dazu führen, dass zwar durch eine Beteiligung des Ehemannes der Klägerin an einer Umsatzsteuerhinterziehung auf einer vorhergehenden Umsatzstufe dort ein rechtlich zu missbilligen-

der Umsatz vorliegt, die nachfolgenden Umsätze aber gleichwohl umsatzsteuerlich ungeachtet dieser Missbilligung beachtlich sind mit der Folge, dass auch ein Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen werden kann.

4. Aussetzung des Verfahrens

33. Das Klageverfahren war bis zur Bekanntgabe der Vorabentscheidung des EuGH über die vorgelegte Rechtsfrage auszusetzen. Nach der Rechtsprechung des BFH – der sich der erkennende Senat anschließt – handelt es sich hierbei nicht um eine Aussetzung nach § 74 FGO, sondern um einen unselbständigen Teil der Vorlage (vgl. BFH, Beschluss vom 27. Januar 1981 – VII B 56/80, BStBl. II 1981, 324).

34. Die Unanfechtbarkeit des Vorlagebeschlusses folgt aus der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. nur Beschluss vom 27. Januar 1981 – VII B 56/80, BStBl. II 1981, 324; Beschluss vom 25. Juli 1995 – VII B 96/95, BFH/NV 1996, 163; Urteil vom 2. April 1996 – VII R 119/94, BFH/NV 1996, 306), der sich der erkennende Senat ebenfalls anschließt.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Beschluss ist **u n a n f e c h t b a r**.


Dr. Stapperfend


Mast


Dr. Hartman