

# Anonymisierte Fassung

Übersetzung

C-521/19 – 1

## Rechtssache C-521/19

### Vorabentscheidungsersuchen

**Eingangsdatum:**

8. Juli 2019

**Vorlegendes Gericht:**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Oberstes Gericht von Galizien, Spanien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

19. Juni 2019

**Kläger:**

CB

**Beklagter:**

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

---

... [nicht übersetzt; Beglaubigungsformel, Aktenzeichen der Entscheidung, Parteien und Prozessbevollmächtigte]

### BESCHLUSS

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (Senat für Verwaltungstreitsachen) ... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt; Besetzung des Spruchkörpers]

CORUÑA, den neunzehnten Juni 2019.

## SACHVERHALT

### ERSTENS – STREITGEGENSTAND

Das Verfahren richtet sich gegen die Entscheidung des Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (Unabhängige Regionale Einspruchsstelle der Finanzverwaltung von Galizien) vom 10. Mai 2018, den von CB gegen die Festsetzungen und Sanktionen beim Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (Einkommensteuer für natürliche Personen) für die Jahre 2010 bis 2012 eingelegten Verwaltungseinspruch zurückzuweisen. [Or. 2]

Die Festsetzungen und Sanktionen beruhen auf Handlungen der Inspección de Tributos (Steuerinspektion), die ab dem 14. Juli 2014 die (der Mehrwertsteuer unterliegende und nicht von ihr befreite) Tätigkeit von CB im Rahmen der Rubrik IAE 853 – Vermittler von Künstlern – prüfte.

CB erbrachte Dienstleistungen für die GRUPO LITO, eine – informelle – Gruppe von Unternehmen ... [nicht übersetzt; Identität des Eigentümers der Gruppe], die für Auftritte bei Patronats- und anderen Dorffesten in Galizien die Infrastruktur (Zelte, Musikanlage, Transporte usw.) sowie die Ensembles (70) bereitstellte.

Die Geschäftsbeziehung gestaltete sich wie folgt: Herr CB nahm in seinem Gebiet (das mehrere Gemeinden umfasste) Kontakt zur COMISIÓN DE FIESTAS (Festkomitee) (einer informellen Gruppe von Ortseinwohnern, die die Feste organisierten) auf und handelte den Auftritt der Ensembles im Namen der GRUPO LITO aus. In fast allen Fällen zahlte die COMISIÓN DE FIESTAS an die GRUPO LITO in bar, ohne Rechnung und ohne Verbuchung. Die Zahlungen wurden daher weder im Rahmen der Körperschaftsteuer noch im Rahmen der Mehrwertsteuer angegeben.

Herr CB erhielt 10 % der Einnahmen der Grupo Lito; die Zahlungen erfolgten in bar, wurden nicht angegeben, und es wurden keine Rechnungen darüber ausgestellt.

Im Jahr 2012 vermittelte CB 150 Auftritte, für die die Grupo Lito 608 427 Euro erhielt. CB erzielte Einnahmen in Höhe von 60 692,50 Euro. Im Jahr 2011 erhielt die Grupo Lito 675 654 Euro, und die Einnahmen von CB beliefen sich auf 67 565,40 Euro, und im Jahr 2010 vereinnahmte die Grupo Lito 644 149 Euro, so dass CB 64 414,90 Euro erhielt.

Herr CB führte keine Buchhaltung und erstellte keine offiziellen Aufzeichnungen. Er stellte weder Rechnungen aus, noch erhielt er welche. Infolgedessen gab er keine Mehrwertsteuererklärungen ab.

Die Steuerverwaltung war der Ansicht, dass die von CB erlangten Beträge (60 692,50 Euro, 67 565,40 Euro und 64 414,90 Euro) keine Mehrwertsteuer enthielten, und erhob deshalb Einkommensteuer auf alle erhaltenen Beträge.

ZWEITENS. – CB macht u. a. geltend, dass die AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) (Staatliche Steuer- und Zollverwaltungsbehörde) auf die als Einkünfte eingestuftten Beträge sodann die entsprechende Mehrwertsteuer anwende und damit gegen die Rechtsprechung des spanischen Tribunal Supremo ... [nicht übersetzt; Aktenzeichen der Entscheidungen des Tribunal Supremo] verstoße. Nach dieser Rechtsprechung „ist Art. 78 Abs. 1 der Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Gesetz 37/1992 vom 28. Dezember über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: LIVA) (BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992) in Verbindung mit den Art. 73 und 78 der Richtlinie 2006/112/EG [Or. 3] des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) und der Auslegung dieser Bestimmungen im Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin, verbundene Rechtssachen C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, dahin auszulegen, dass in Fällen, in denen die Inspección de los Tributos auf mehrwertsteuerpflichtige verschleierte Umsätze stößt, für die keine Rechnungen ausgestellt wurden, der von den Parteien für diese Umsätze vereinbarte Preis die Mehrwertsteuer enthält“.

Sodann bringt CB vor, da es ihm nicht möglich sei, die nicht abgewälzte Mehrwertsteuer einzufordern, weil sein Verhalten ein Steuervergehen darstelle (Art. 89 Abs. 3 Nr. 2 des spanischen Gesetzes über die Mehrwertsteuer), müsse davon ausgegangen werden, dass die Mehrwertsteuer im Preis der erbrachten Dienstleistungen enthalten sei. Dies wirke sich auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer für natürliche Personen aus, so dass die Einkommensteuerbescheide dahin zu ändern seien, dass die Einkünfte aus seiner Tätigkeit und damit die Bemessungsgrundlage der Steuer um die Mehrwertsteuerbeträge, die hätten abgewälzt werden müssen, aber nicht abgewälzt worden seien, zu verringern seien.

DRITTENS. – Mit Beschluss vom 30. Mai 2019 wurden die Parteien auf die Möglichkeit hingewiesen, dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, und zwar bezüglich der Vereinbarkeit der Auslegung der AEAT – entgegen der Rechtsprechung des Tribunal Supremo – mit Art. 78 Abs. 1 der Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto del Valor añadido in Verbindung mit den Art. 73 und 78 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und im Zusammenhang mit den Urteilen vom 28. Juli 2016 (Rechtssache C-332/15, Astone) und vom 5. Oktober 2016 (C-576/15, Marinova), den allgemeinen Feststellungen im Urteil vom 3. Dezember 1974, Van Binsbergen, 33/74 (das Unionsrecht kann nicht in betrügerischer Form geltend gemacht werden), und dem Urteil Emsland-Stärke, C-110/99 (in dem das Verbot des Rechtsmissbrauchs als ein der Unionsrechtsordnung inhärenter Grundsatz angesehen wird) in Fällen wie dem vorliegenden, in dem die Geschäftspartner freiwillig und einvernehmlich verschleierte Umsätze tätigen, ohne Rechnungen, in bar und ohne Erklärung der Mehrwertsteuer, und in dem sie, wenn die Inspección Tributaria dies entdeckt, zu ihren Gunsten geltend machen, es sei davon auszugehen, dass die Zahlungen die Mehrwertsteuer enthalten hätten.

VIERTENS. – Der Kläger hat sich gegen ein Vorabentscheidungsersuchen ausgesprochen, da die Unionsvorschriften in der Entscheidung des Tribunal Supremo vom 27. September 2017 zutreffend ausgelegt würden ... [nicht übersetzt] [Or. 4]

Der Letrado del Estado (Vertreter des öffentlichen Interesses) als Vertreter der Steuerverwaltung vertrat die Auffassung, dass die Vorlagefrage erforderlich sei, da das Urteil vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin, des Gerichtshofs der Europäischen Union, auf das sich das Tribunal Supremo stütze, nicht in Fällen anwendbar sei, in denen betrügerisch gehandelt werde. Zur Stützung seiner Ansicht führt er folgende Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union an: Urteile vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 49, vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 58, und vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a., verbundene Rechtssachen C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 48. Kürzlich und somit nach den meisten Urteilen des Tribunal Supremo, in denen die streitige Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie worden sei, habe der Gerichtshof der Europäischen Union bestätigt, dass die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug versagen könne, wenn feststehe, dass er betrügerisch gehandelt habe, um dieses Recht geltend machen zu können (vgl. Urteil vom 7. März 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

## RECHTLICHE ERWÄGUNGEN

**ERSTENS.** – Die Streitgegenständlichen Bestimmungen der Ley 37/1992 lauten:

**Art. 78. Bemessungsgrundlage. Grundregel.** (1) *Die Steuerbemessungsgrundlage ist der Gesamtwert der vom Abnehmer oder von Dritten für die der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze erbrachten Gegenleistung.*

**Art. 88. Abwälzung der Steuer.** (1) *Die Steuerpflichtigen müssen den Betrag der Steuer in vollem Umfang auf die Person abwälzen, für die der besteuerte Umsatz bewirkt wird. Diese hat die Steuer zu entrichten, vorausgesetzt, die Abwälzung erfolgt im Einklang mit den Bestimmungen dieses Gesetzes, unabhängig davon, was die Parteien miteinander vereinbart hatten. Bei steuerpflichtigen und nicht befreiten Lieferungen von Waren oder Dienstleistungen, deren Empfänger eine öffentliche Stelle ist, wird davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige bei der Formulierung seiner Preisangebote, auch wenn diese nur mündlich erfolgen, in diese Angebote die Mehrwertsteuer einbezogen hat, die gegebenenfalls gleichwohl als unabhängiger Teil in den Unterlagen abgewälzt werden muss, die für die Erhebung vorgelegt werden, während sich der vereinbarte Gesamtbetrag als Folge des ausgewiesenen Betrags der abgewälzten Steuer nicht erhöhen darf.* (2) *Die Abwälzung der Steuer muss mittels einer Rechnung und im Einklang mit den gesetzlichen Voraussetzungen erfolgen. Zu diesem Zweck wird der abgewälzte Betrag gesondert von der Steuerbemessungsgrundlage ausgewiesen. Dies gilt auch im Fall administrativ festgelegter Preise, die den angewendeten Steuersatz*

angeben. Gesetzlich festgelegte Umsätze sind von dem Vorstehenden ausgenommen. [Or. 5] (3) Die Abwälzung der Steuer muss zum Zeitpunkt der Ausstellung und des Eingangs der entsprechenden Rechnung erfolgen. (4) Das Recht zur Abwälzung erlischt nach Ablauf eines Jahres ab dem Fälligkeitsdatum. (5) Die Person, für die der mehrwertsteuerpflichtige Umsatz bewirkt wurde, ist vor dem Fälligkeitsdatum der Mehrwertsteuer nicht zur Zahlung der abgewälzten Steuer verpflichtet. (6) Etwaige Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Abwälzung der Steuer, sowohl hinsichtlich ihrer Zulässigkeit als auch ihrer Höhe, werden zum Zweck der entsprechenden Verwaltungseinsprüche als Steuerstreitigkeiten behandelt.

**Art. 89. – Berichtigung der abgewälzten Steuerbeträge** (1) Steuerpflichtige sind zur Berichtigung der abgewälzten Steuerbeträge verpflichtet, wenn deren Betrag fehlerhaft bestimmt wurde oder Umstände eintreten, die nach den Bestimmungen von Art. 80 des vorliegenden Gesetzes zur Änderung der Bemessungsgrundlage führen. Die Berichtigung muss zu dem Zeitpunkt erfolgen, in dem die Gründe für die fehlerhafte Bestimmung der Beträge bekannt werden oder die anderen Umstände eintreten, auf die der vorstehende Unterabsatz Bezug nimmt, sofern noch keine vier Jahre seit dem Zeitpunkt der Fälligkeit der dem Umsatz entsprechenden Steuer vergangen sind oder gegebenenfalls die in Art. 80 dieses Gesetzes in Bezug genommenen Umstände eingetreten sind. (2) Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes gelten auch, wenn kein Steuerbetrag abgewälzt wurde und die Rechnung für den Umsatz ausgestellt wurde. (3) Unbeschadet der Bestimmungen in den vorstehenden Absätzen dürfen die abgewälzten Steuerbeträge in folgenden Fällen nicht berichtigt werden: 1. wenn die Berichtigung nicht auf den in Art. 80 dieses Gesetzes genannten Gründen beruht, eine Erhöhung der abgewälzten Beträge bedeutet und die Personen, für die die Umsätze bewirkt wurden, nicht als Unternehmer oder Gewerbetreibende handeln, außer in den Fällen, in denen die Steuersätze gesetzlich erhöht werden; dann kann die Berichtigung in dem Monat erfolgen, in dem die neuen Steuersätze in Kraft treten, sowie im darauffolgenden Monat; 2. wenn die Steuerbehörden durch entsprechende Festsetzungen fällige und nicht abgewälzte Steuerbeträge nachweisen, die über die vom Steuerpflichtigen erklärten Beträge hinausgehen, und aufgrund objektiver Informationen feststeht, dass der Steuerpflichtige an einem Betrug beteiligt war oder wusste bzw. bei angemessener Sorgfalt hätte wissen müssen, dass er einen Umsatz bewirkte, der Teil eines Betrugs war.

**ZWEITENS.– EINSCHLÄGIGE UNIONSRECHTLICHE BESTIMMUNGEN. Art. 73 und 78 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. [Or. 6]**

### **Art. 73**

*Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für*

*diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.*

**Art. 78**

*In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:*

*a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;*

*b) Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger fordert.*

*Die Mitgliedstaaten können als Nebenkosten im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b Kosten ansehen, die Gegenstand einer gesonderten Vereinbarung sind.*

**DRITTENS.** – Daher ist zu klären, ob die ausdrückliche Vorschrift des Art. 89 Abs. 3 Nr. 2 und ihre Anwendung durch die AEAT bei der Festsetzung und Verhängung von Sanktionen in Fällen, in denen bei einer Steuerprüfung ein Umsatz entdeckt wird, den alle daran Beteiligten freiwillig und einvernehmlich verschleiern (Barzahlungen, keine Rechnungen und keine Erklärung oder Zahlung von Mehrwertsteuer), mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer (Urteile vom 28. Juli 2016 [Rechtssache C-332/15, Astone] und vom 5. Oktober 2016 [Rechtssache C-576/15, Marinova], Urteil vom 7. März 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, und allgemeine Feststellungen im Urteil vom 3. Dezember 1974, Van Binsbergen, C-33/74 [Unionsrecht kann nicht in betrügerischer Form geltend gemacht werden] sowie Urteil Emsland-Stärke, C-110/99 [in dem das Verbot des Rechtsmissbrauchs als ein der Unionsrechtsordnung inhärenter Grundsatz angesehen wird]) vereinbar ist, so dass davon auszugehen ist, dass diese [Or. 7] bewusst verschleierte Umsätze im Einklang mit der Auslegung durch das Tribunal Supremo in den genannten Entscheidungen ... [nicht übersetzt; Aktenzeichen der vorstehend genannten Entscheidungen des Tribunal Supremo] (in Anwendung der Erkenntnisse aus dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 7. September 2013, Tulică und Plavoşin) ebenso wie die zwischen Unternehmern bewirkten Umsätze, die nicht verschleiert und förmlich nachgewiesen werden, die entsprechende Mehrwertsteuer enthalten. Oder ob die Neutralität der Steuer, die Rechtsvorschriften und die angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union keinen Schutz bieten können, so dass die Mehrwertsteuer auch in Fällen geschuldet wird, in denen der Umsatz verschleiert wird, es keinen förmlichen Beleg für die Zahlung gibt und beides nur mittels einer Steuerprüfung ans Licht kommt. Darin kommt zum Ausdruck, dass die Neutralität der Steuer nur denjenigen schützen kann, der die Steuervorschriften beachtet, und nicht denjenigen, der bewusst gegen sie verstößt.

Aus diesen Gründen ergeht folgender

## BESCHLUSS DES SENATS

ERSTENS. – Das Verfahren wird bis zur Beantwortung des Vorabentscheidungsersuchens ausgesetzt.

ZWEITENS. – Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die Art. 73 und 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht der Grundsätze der Neutralität, des Verbots des Steuerbetrugs und des Rechtsmissbrauchs sowie des Verbots rechtswidriger Wettbewerbsverzerrungen dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften und der Rechtsprechung zu ihrer Auslegung entgegenstehen, wonach in Fällen, in denen die Steuerverwaltung verschleierte mehrwertsteuerpflichtige Umsätze entdeckt, für die keine Rechnungen ausgestellt wurden, davon auszugehen ist, dass der von den Parteien für diese Umsätze vereinbarte Preis die Mehrwertsteuer enthält?

Kann daher in Fällen von Betrug, in denen der Umsatz gegenüber der Steuerverwaltung verschleiert wurde, angenommen werden, dass, wie den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 28. Juli 2016 (Rechtssache C-332/15, *Astone*), vom 5. Oktober 2016 (Rechtssache C-576/15, *Marinova*) und vom 7. März 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, zu entnehmen ist, die gezahlten und erlangten Beträge die Mehrwertsteuer nicht enthalten, um die geeignete Festsetzung vorzunehmen und die entsprechende Sanktion zu verhängen?

... [nicht übersetzt] **[Or. 8]** ... [nicht übersetzt; Formel zur Anordnung der Übermittlung des Beschlusses und der Akten an den Gerichtshof der Europäischen Union]

... [nicht übersetzt; Unterschriften, Beglaubigungsformel, Datum, usw.]