



# Thematische Übersicht

## VORSTEUERABZUG

Die Mehrwertsteuer ist nunmehr seit fast fünfzig Jahren unionsrechtlich geregelt<sup>1</sup>. Es handelt sich um eine Verbrauchssteuer im weiteren Sinne, der grundsätzlich alle Umsätze unterliegen, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten bewirkt. Die Steuerlast soll wirtschaftlich aber allein vom Endverbraucher getragen werden. Bei der Anwendung der Mehrwertsteuer gilt daher der Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Eine Ausprägung dieses Grundsatzes ist der Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug. Durch diesen soll der Unternehmer vollständig von der Belastung durch die Mehrwertsteuer befreit werden, und zwar hinsichtlich aller seiner Umsätze, für die selbst wiederum ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Der Gerichtshof weist im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer immer wieder darauf hin, dass das Recht auf Vorsteuerabzug (und damit auf Erstattung der gezahlten Steuer) ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, das grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann.

Man könnte auf Anhieb meinen, dass aus Gründen der Steuerneutralität stets ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehen müsste. Das ist aber nicht der Fall. Es gelten bestimmte Einschränkungen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs muss zwischen dem Erwerb des Gegenstands bzw. der Dienstleistung und dem besteuerten Ausgangsumsatz ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Mit anderen Worten: Der Erwerb muss objektiv der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen. Werden Gegenstände oder Dienstleistungen hingegen für die Zwecke befreiter oder nicht steuerbarer Umsätze verwendet, kann, so wie auf den Ausgangsumsatz keine Steuer vereinnahmt werden kann, auch keine Vorsteuer abgezogen werden.

Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass eine Berufung auf das Unionsrecht unbeachtlich ist, wenn sie in betrügerischer Absicht oder missbräuchlich erfolgt. In letzterem Fall kann, wenn das Recht auf Vorsteuerabzug missbräuchlich ausgeübt worden ist, dieser Vorsteuerabzug

---

<sup>1</sup> Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1) und Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

rückwirkend verwehrt werden. Steht indessen aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, kann das nationale Gericht den Vorsteuerabzug verweigern. Dies gilt auch dann, wenn der betreffende Umsatz die objektiven Merkmale des Begriffs der Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit erfüllt.

Es folgt eine nach Themen geordnete Auswahl von Urteilen, die einen Überblick über die jüngere Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Vorsteuerabzug geben soll.

## I. Grundsatz der Neutralität

Wie bereits ausgeführt, hat der Gerichtshof wiederholt darauf hingewiesen, dass der Unternehmer durch die in den Richtlinien 77/388 und 2006/112 vorgesehene Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem soll gewährleistet werden, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden<sup>2</sup>.

Der Gerichtshof hat ferner betont, dass 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, die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen dürfen<sup>3</sup>.

Nach ständiger Rechtsprechung gebietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität – als Ausprägung des allgemeinen Grundsatzes der Gleichbehandlung im Bereich der Mehrwertsteuer – u. a., dass unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden, sofern eine solche Behandlung nicht objektiv gerechtfertigt ist<sup>4</sup>.

### [Urteil vom 1. März 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Zwei natürliche Personen, die späteren Gesellschafter einer polnischen offenen Handelsgesellschaft, erwarben im Dezember 2006 ein Grundstück. Der Erwerb wurde von einem Gerichtsvollzieher durch die Ausstellung einer Rechnung auf die späteren Gesellschafter bestätigt. Die Gesellschaft wurde jedoch erst vier Monate später, im April 2007, gegründet. Bei dieser Gelegenheit stellte ein Notar für die Anfertigung der notariellen Gründungsurkunde und der Abschriften eine Rechnung auf die Gesellschaft aus. Die Gesellschaft meldete in der Folge auf der Grundlage der beiden Rechnungen einen Vorsteuerbetrag an.

---

<sup>2</sup> [Urteil vom 14. Februar 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, Rn. 19\)](#).

<sup>3</sup> [Urteil vom 22. März 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 50\)](#).

<sup>4</sup> [Urteil vom 19. Juli 2012, Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, Rn. 44 und 45 sowie die dort angeführte Rechtsprechung\)](#).

Die Steuerverwaltung versagte den geltend gemachten Abzug mit der Begründung, dass ausweislich der ersten Rechnung Erwerber des Grundstücks nicht die Gesellschaft selbst, sondern natürliche Personen gewesen seien, die nach der Gründung der Gesellschaft das Grundstück als Sacheinlage in diese eingebracht hätten. In Bezug auf die zweite Rechnung war die Steuerverwaltung der Ansicht, dass diese vor der Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister und daher auf eine noch nicht bestehende Gesellschaft ausgestellt worden sei. Außerdem seien die zukünftigen Gesellschafter nicht zum Abzug der Vorsteuer auf die Investitionsausgaben berechtigt gewesen, da die Einbringung des Investitionsguts nach der im Ausgangsverfahren anwendbaren nationalen Regelung ein befreiter Umsatz gewesen sei.

Auf eine Klage gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs hin legte das nationale Gericht dem Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen vor, mit dem es zum einen wissen wollte, ob ein Personenverbund der späteren Gesellschafter, der vor der formellen Eintragung der Gesellschaft als Handelsgesellschaft und vor der steuerlichen Erfassung für die Zwecke der Mehrwertsteuer Investitionsausgaben vornimmt, nach Eintragung und steuerlicher Erfassung gemäß Art. 9 sowie den Art. 168 und 169 der Richtlinie 2006/112 berechtigt ist, die Vorsteuer abzuziehen, die für die einer besteuerten Tätigkeit der Gesellschaft dienenden Investitionsausgaben entrichtet wurde, und zum anderen, ob einem solchen Abzug der Umstand entgegenstehen kann, dass die Rechnung über den Erwerb des Grundstücks auf die Gesellschafter und nicht auf die Gesellschaft ausgestellt wurde.

Den Feststellungen des Gerichtshofs in den Rechtssachen *Rompelman* (263/83)<sup>5</sup> und *INZO* (C-110/94)<sup>6</sup> folgend, hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass bereits die vorbereitenden Tätigkeiten, insbesondere der Kauf von Grundstücken, den wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388 und Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112, die mehrere aufeinanderfolgende Handlungen umfassen können, zuzurechnen sind (Rn. 28). Zudem verlangt der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Abgabenbelastung des Unternehmens, dass schon die ersten Investitionsausgaben für die Zwecke eines Unternehmens und zu dessen Verwirklichung als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden. Insoweit würde es diesem Grundsatz zuwiderlaufen, wenn als Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeiten erst der Zeitpunkt angesetzt würde, von dem an ein Grundstück tatsächlich genutzt wird, d. h. der Zeitpunkt, zu dem die zu versteuernden Einkünfte entstehen (Rn. 29). Somit ist derjenige, der solche in engem Zusammenhang mit der künftigen Nutzung eines Grundstücks stehenden und für diese erforderlichen Investitionshandlungen vornimmt, als Steuerpflichtiger im Sinne der Richtlinie 77/388 anzusehen (Rn. 30) und daher befugt, ein Recht auf Vorsteuerabzug geltend zu machen (Rn. 31). Überdies kann ein Steuerpflichtiger, dessen einziger Geschäftszweck die Vorbereitung der wirtschaftlichen Tätigkeit eines anderen Steuerpflichtigen ist und der keinen steuerbaren Umsatz bewirkt hat, in Anwendung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer ein Recht auf Abzug im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen geltend machen, die von dem zweiten Steuerpflichtigen bewirkt wurden (Rn. 33). Folglich muss die Gesellschaft, damit die Neutralität der Steuerlast gewährleistet werden kann und da es den Gesellschaftern, obwohl sie als mehrwertsteuerpflichtig angesehen werden können, nach den nationalen Rechtsvorschriften nicht möglich ist, sich auf von der Gesellschaft bewirkte steuerbare Umsätze zu berufen, um sich von den Mehrwertsteuerkosten

---

<sup>5</sup> In dieser Rechtssache erging das [Urteil vom 14. Februar 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

<sup>6</sup> In dieser Rechtssache erging das [Urteil vom 29. Februar 1996, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

im Zusammenhang mit den Investitionsumsätzen zu entlasten, die für die Zwecke und im Hinblick auf die Tätigkeit dieser Gesellschaft bewirkt wurden, in die Lage versetzt werden, diese Investitionsumsätze beim Mehrwertsteuerabzug zu berücksichtigen (Rn. 35).

Nach Ansicht des Gerichtshofs erfordert der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer außerdem, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen des auf die Vorsteuer anwendbaren Rechts erfüllt sind, selbst wenn bestimmte formale Pflichten nicht eingehalten wurden (Rn. 43). Somit kann der Umstand, dass die Rechnung – vor Eintragung und mehrwertsteuerlicher Erfassung dieser Gesellschaft – auf die Gesellschafter und nicht auf die Gesellschaft ausgestellt wurde, nicht das Abzugsrecht ausschließen, sofern Personenidentität vorliegt zwischen denen, die die Vorsteuer zu entrichten hatten, und denen, die die Gesellschaft bilden. Ein anderer Ansatz würde die Ausübung des Abzugsrechts verhindern und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen.

### [Urteil vom 22. März 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Im Mai 2009 hatte eine bulgarische Gesellschaft, deren Tätigkeit im Betrieb eines Hotels in Varna bestand, eine zu Wohnzwecken bestimmte Maisonette in Sofia erworben. Die auf diesen Erwerb entfallende Mehrwertsteuer war ohne Abgabe einer Steuererklärung über die Entrichtung örtlicher Steuern für diese Wohnung abgezogen worden. Da die fragliche Gesellschaft diese Immobilie weder umgewidmet noch ein Konto auf ihren Namen für die Lieferung von Wasser und Strom eingerichtet hatte, schlossen die Steuerbehörden daraus, dass die Wohnung zu Wohnzwecken und nicht für die Zwecke des Unternehmens bestimmt sei, so dass durch ihren Erwerb kein Recht auf Vorsteuerabzug entstanden sei.

Im Rahmen der Klage, die diese Gesellschaft beim Administrativen sad Varna (Verwaltungsgericht Varna, Bulgarien) erhoben hatte, wandte sie sich gegen diese Betrachtungsweise und machte geltend, dass die in Rede stehende Immobilie für die Zwecke des Unternehmens bestimmt sei, da sie beabsichtige, sie bei Zusammenkünften über Vertragsverhandlungen mit Reiseveranstaltern zu nutzen. Da Art. 70 Abs. 1 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz) (DV Nr. 63 vom 4. August 2006) im bulgarischen Recht uneinheitlich ausgelegt wurde, wandte sich dieses Gericht daher an den Gerichtshof und stellte u. a. die Frage, ob nach der Richtlinie 2006/112 der Anspruch auf Vorsteuerabzug in dem Steuerzeitraum entstanden ist, in dem der Steueranspruch entstanden ist, auch wenn dieser Gegenstand nicht sofort für unternehmerische Zwecke verwendet wird.

Der Gerichtshof hat zunächst darauf hingewiesen, dass die Anwendung des Mehrwertsteuersystems und damit des Abzugsmechanismus vom Erwerb des Gegenstands durch einen als solchen handelnden Steuerpflichtigen abhängt (Rn. 39) und dass ein Steuerpflichtiger als solcher handelt, wenn er für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 2006/112 handelt (Rn. 40). Sodann hat der Gerichtshof ausgeführt, dass der Steuerpflichtige, wenn ihm der Vorsteuerabzug für spätere besteuerte unternehmerische Verwendungen verweigert würde, obwohl er das Investitionsgut ursprünglich im Hinblick auf künftige Umsätze zur Gänze seinem Unternehmen zuordnen wollte, nicht vollständig von der Steuer entlastet würde, die auf den Gegenstand entfällt, den er für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, und dass es zu einer Doppelbesteuerung seiner unternehmerischen Tätigkeiten käme, die dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderliefe, der

dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt (Rn. 42). Der Gerichtshof hat klargestellt, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens verlangt, dass die Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens und zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden, die zu einem Recht auf sofortigen Abzug der Vorsteuer führen (Rn. 43). Eine Person, die Gegenstände für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwirbt, tut dies mithin auch dann als Steuerpflichtiger, wenn die Gegenstände nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden (Rn. 44).

**Urteil vom 6. Februar 2014, E.ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)**

Die in dieser Rechtssache in Rede stehende Gesellschaft war seit Oktober 2005 auf dem rumänischen Markt im Energiehandel tätig. Zur Erfüllung der Verpflichtungen, die den in einem anderen Staat als Rumänien ansässigen Steuerpflichtigen durch die Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) vom 22. Dezember 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003) auferlegt waren, hatte sie einen Steuervertreter in Rumänien bestellt und war dort für Mehrwertsteuerzwecke erfasst. Nachdem die Verpflichtung zur Bestellung eines Steuerververtreters aufgehoben worden war, als Rumänien Mitglied der Union wurde, stellte der Vertreter der betreffenden Gesellschaft ab dem 1. Januar 2007 keine für Steuerzwecke vorgesehenen Rechnungen für Rechnung dieser Gesellschaft mehr aus, vertrat die Gesellschaft jedoch weiterhin in Rumänien, u. a. gegenüber den Steuerbehörden. Zwischen dem 1. Januar und dem 31. August 2007 wollte die Gesellschaft die Mehrwertsteuer in Abzug bringen, die sie aufgrund von Rechnungen entrichtet hatte, die von ihren Geschäftspartnern, rumänischen juristischen Personen, in ihrer Eigenschaft als Dienstleistungserbringer ausgestellt worden waren. Die Steuerbehörden verweigerten dem Vertreter der Gesellschaft den Vorsteuerabzug für die ab dem 1. Januar 2007 bewirkten Umsätze mit der Begründung, dass diese Gesellschaft in Bezug auf die Lieferung von Energie in Rumänien nicht mehr mehrwertsteuerpflichtig sei, so dass sie für die betreffenden Liefervorgänge in Rumänien keine Mehrwertsteuer mehr in Rechnung stelle und vereinnahme, da diese Pflicht seit dem genannten Zeitpunkt dem Lieferungsempfänger obliege.

Nach dieser Verweigerung stellte die betreffende Gesellschaft u. a. einen Erstattungsantrag auf der Grundlage der Richtlinie 79/1072<sup>7</sup> und der nationalen Rechtsvorschrift zur Umsetzung dieser Richtlinie in rumänisches Recht. Dieser Antrag wurde mit der Begründung zurückgewiesen, dass die genannte Richtlinie für Steuerpflichtige gelte, die in Rumänien nicht zu Mehrwertsteuerzwecken erfasst und hierzu auch nicht verpflichtet seien, während die Gesellschaft in Rumänien weiterhin steuerlich vertreten worden und demzufolge faktisch für Mehrwertsteuerzwecke in Rumänien erfasst gewesen sei. Der Einspruch, den die Gesellschaft gegen diese Entscheidung eingelegt hatte, wurde zurückgewiesen, woraufhin sie Klage bei der Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien) erhob, die dem Gerichtshof ein Ersuchen um Vorabentscheidung vorlegte.

---

<sup>7</sup> Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1979, L 331, S. 11).

In dieser die Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie 79/1072 betreffenden Rechtssache hat der Gerichtshof geprüft, ob diese Bestimmungen dahin auszulegen sind, dass der Umstand, dass ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, der in einem anderen Mitgliedstaat Elektrizität geliefert hat, in dem zweiten Mitgliedstaat zu Mehrwertsteuerzwecken einen Steuervertreter bestellte, dazu führte, dass sich der betreffende Steuerpflichtige im zweiten Mitgliedstaat nicht auf diese Richtlinie berufen kann, um die als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer erstattet zu bekommen. Die rumänische Regierung vertrat die Auffassung, dass die in Rede stehende Gesellschaft mit der Beibehaltung ihres Steuervertreters ein rechtliches Vakuum geschaffen und sich dadurch jeglicher Möglichkeit beraubt habe, sich die Mehrwertsteuer erstatten zu lassen.

Der Gerichtshof hat jedoch zunächst darauf hingewiesen, dass die Richtlinie 79/1072 zwei kumulative Voraussetzungen dafür vorsieht, dass ein Steuerpflichtiger als nicht im Inland ansässig angesehen werden und das Recht auf Vorsteuererstattung in Anspruch nehmen kann, und sodann die zweite dieser Voraussetzungen – d. h. diejenige, nach der der Steuerpflichtige im Mitgliedstaat der Erstattung keine Gegenstände liefern oder Dienstleistungen erbringen darf (Rn. 42) – geprüft und darauf hingewiesen, dass, sofern die betreffenden Elektrizitätslieferungen zur Folge haben, dass die Richtlinie 79/1072 unanwendbar wird, der Abzug der entrichteten Vorsteuer grundsätzlich zugelassen werden muss, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn bestimmte formelle Erfordernisse vom Steuerpflichtigen nicht beachtet worden sein sollten. Denn der Grundsatz der steuerlichen Neutralität steht einer Sanktion entgegen, die darin besteht, das Recht auf Vorsteuererstattung oder -abzug zu versagen (Rn. 55). Dieses Recht wird nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass in dem letztgenannten Staat zu Mehrwertsteuerzwecken ein Steuervertreter bestellt worden ist (Rn. 57 und Tenor).

**[Urteil vom 13. März 2014, Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)**

In dieser Rechtssache war der Betreffende zu 60 % an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach deutschem Recht beteiligt. Die beiden anderen Gesellschafter waren jeweils zu 20 % beteiligt. Zum 31. Dezember 1994 wurde die Gesellschaft aufgelöst, wobei jeder der Gesellschafter einen Teil des Mandantenstamms übernahm. Zum 31. Dezember 1994 gründete der Betreffende eine neue Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an der er zu 95 % beteiligt war und der er den von ihm nach der Auflösung der Alt-Gesellschaft übernommenen Mandantenstamm unentgeltlich zur unternehmerischen Nutzung überließ. Nachdem die Alt-Gesellschaft durch Realteilung aufgelöst worden war, setzte das Finanzamt 2013 zu ihren Lasten Umsatzsteuer für 1994 für die Übertragung des Mandantenstamms fest. Nachdem der Betreffende die Steuerschuld beglichen hatte, stellte er für die Realteilung von 1994 eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis aus. In seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für 2004 machte er auch die ihm für den Erwerb des Mandantenstamms in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer und Umsätze aus der Geschäftsführertätigkeit für die Neu-Gesellschaft geltend. Nach Ansicht des Finanzamts steht ihm jedoch kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, da das Wirtschaftsgut, das der Mandantenstamm darstelle, von der Neu-Gesellschaft als von dem Betreffenden zu trennender Unternehmerin verwendet worden sei.

Der Betreffende machte u. a. geltend, dass die Grundsätze, die der Gerichtshof in seinem Urteil *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*<sup>8</sup> bezüglich der Erstattung der Vorsteuer auf Umsätze, die im Hinblick auf eine später von einer offenen Handelsgesellschaft auszuübende wirtschaftliche Tätigkeit bewirkt wurden, deren spätere Gesellschafter die Vorsteuer entrichtet hatten, aufgestellt habe, im zu entscheidenden Fall nicht anwendbar seien, weil es nicht um den Vorsteuerabzug einer offenen Handelsgesellschaft, sondern um den eines Gründungsgesellschafters gehe. Der deutsche Bundesfinanzhof legte dem Gerichtshof daraufhin ein Vorabentscheidungsersuchen zu dieser Frage vor.

Der Gerichtshof hat zunächst die Bestimmungen der Richtlinie 77/388, in denen der Steuerpflichtige und das Recht auf Vorsteuerabzug definiert sind, im Hinblick auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer geprüft, um zu klären, ob der Betreffende, ohne dass der fragliche Mandantenstamm in das Vermögen der neu gegründeten Gesellschaft fiel, zum Abzug der beim Erwerb dieses Mandantenstamms entrichteten Vorsteuer berechtigt war. Insoweit hat der Gerichtshof entschieden, dass die Feststellungen des Gerichtshofs in der Rechtssache *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10)*<sup>9</sup> auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht entsprechend anwendbar sind, da sich die Sachverhalte der beiden Rechtsstreitigkeiten wesentlich unterscheiden.

So hat der Gerichtshof nicht nur festgestellt, dass die unentgeltliche Überlassung des Mandantenstamms an die neue Gesellschaft nicht als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Richtlinie 77/388 angesehen werden kann, sondern auch, dass kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie eröffnen, besteht (Rn. 32 bis 37). Zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass er sich in der Regelung über den Vorsteuerabzug widerspiegelt, die den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlasten soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher eine völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese selbst der Mehrwertsteuer unterliegen. Da jedoch die unentgeltliche Überlassung des Mandantenstamms an eine Gesellschaft kein vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasster Umsatz ist, findet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität auf eine solche Situation keine Anwendung (Rn. 40 bis 42).

### [Urteil vom 17. Juli 2014, Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

Das Unternehmen Equoland hatte im Juni 2006 eine Partie Waren aus einem Drittland eingeführt. Auf der Zollanmeldung war angegeben, dass die Waren mehrwertsteuerlich für das Steuerlager bestimmt waren. Der Verwalter des Lagers hatte diese am folgenden Tag in das Lagerregister eingetragen, obwohl die Waren nie physisch im Lager eingelagert worden waren, da sie nur virtuell durch ihre Eintragung in das Register dorthin verbracht worden waren. Die

---

<sup>8</sup> [Urteil vom 1. März 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Dieses Urteil ist bereits an früherer Stelle in diesem Teil der thematischen Übersicht dargestellt worden.

<sup>9</sup> [Schlussanträge des Generalanwalts Cruz Villalón in der Rechtssache Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

Waren waren umgehend der Regelung des Steuerlagers entzogen worden, und die Mehrwertsteuer war von Equoland im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens entrichtet worden. Die italienische Zollverwaltung war, da die fraglichen Waren nicht physisch in das Steuerlager verbracht worden waren, der Auffassung, dass die notwendigen Voraussetzungen für den Aufschub der Zahlung der Mehrwertsteuer nicht erfüllt gewesen seien. Folglich habe der Steuerpflichtige die zum Zeitpunkt der Einfuhr mutmaßlich geschuldete Steuer nicht entrichtet, und die Zahlung im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens stelle eine verspätete Zahlung der Mehrwertsteuer dar.

Nach der Erhebung einer Klage hatte das vorlegende Gericht den Gerichtshof u. a. gefragt, ob die Richtlinie 77/388 gemäß dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der ein Mitgliedstaat die Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer verlangt, obwohl diese bereits im Reverse-Charge-Verfahren durch Selbstfakturierung und Eintragung in das Ein- und Verkaufsregister des Steuerpflichtigen beglichen wurde.

In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie im Zuge der Ausübung der ihnen in Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 77/388 eingeräumten Befugnisse Maßnahmen wie die Verpflichtung erlassen, die eingeführte Ware physisch in das Steuerlager zu verbringen, mangels einer Sanktionsregelung weiterhin auch die Sanktionen wählen können, die ihnen sachgerecht erscheinen (Rn. 32). Ein Mitgliedstaat darf also zur Sicherstellung einer genauen Erhebung der Steuer und Verhinderung von Steuerhinterziehung in seiner nationalen Rechtsordnung geeignete Sanktionen vorsehen, mit denen die Nichteinhaltung der Pflicht, eine eingeführte Ware physisch in das Steuerlager zu verbringen, geahndet werden soll (Rn. 33).

Zu den Methoden für die Bestimmung der Höhe der Sanktion hat der Gerichtshof jedoch festgestellt, dass das Erfordernis, wonach der Steuerpflichtige noch einmal die Einfuhrmehrwertsteuer entrichten muss, ohne dass die bereits erfolgte Zahlung berücksichtigt wird, im Wesentlichen darauf hinausläuft, diesem Steuerpflichtigen sein Recht auf Vorsteuerabzug zu nehmen. Wird für ein und denselben Umsatz doppelt Mehrwertsteuer erhoben, aber nur einmal ein Steuerabzug zugelassen, wird der Steuerpflichtige nämlich mit der übrigen Mehrwertsteuer belastet (Rn. 40). In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass angesichts des hohen Stellenwerts, den das Recht auf Vorsteuerabzug im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem aufweist, eine Sanktion, die in einer Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug besteht, nicht mit der Richtlinie 77/388 vereinbar ist, wenn kein Betrug und keine Schädigung des Haushalts des Staates nachgewiesen sind (Rn. 41). Der Gerichtshof hat ebenfalls darauf hingewiesen, dass es das in der Richtlinie 77/388 vorgesehene Reverse-Charge-Verfahren für sich genommen erlaubt, die bei bestimmten Arten von Umsätzen festgestellten Steuerhinterziehungen und -umgehungen zu bekämpfen (Rn. 42). Sofern allerdings keine Steuerhinterziehung oder versuchte Steuerhinterziehung vorliegt, kann die Sanktion, die darin besteht, eine erneute Zahlung der bereits entrichteten Mehrwertsteuer zu verlangen, ohne dass diese zweite Zahlung ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen würde, nicht als mit dem Grundsatz der Steuerneutralität vereinbar angesehen werden (Rn. 43).

[Urteil vom 28. Juli 2016, Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)

Im Zuge einer Steuerprüfung im Jahr 2013 hatte die Guardia di Finanza (Finanzpolizei, Italien) festgestellt, dass der gesetzliche Vertreter einer mehrwertsteuerpflichtigen italienischen Gesellschaft nicht in der Lage war, Buchungsunterlagen vorzulegen. Ferner war bei dieser Prüfung festgestellt worden, dass diese Gesellschaft Rechnungen ausgestellt, die entsprechende Mehrwertsteuererklärung aber nicht vorgelegt und dadurch Mehrwertsteuer hinterzogen hatte. Diese Prüfung hatte auch ergeben, dass der betreffende Vertreter der Pflicht zur Registrierung der ausgestellten Rechnungen nicht nachgekommen war. Im Strafverfahren hatte dieser Rechnungen geltend gemacht, die Drittunternehmen an die Gesellschaft ausgestellt hatten und die einschließlich der Mehrwertsteuer bezahlt, aber nicht in den Büchern dieses Unternehmens verzeichnet worden waren.

In diesem Zusammenhang hatte das mit dem betreffenden Strafverfahren befasste Gericht dem Gerichtshof u. a. die Frage vorgelegt, ob die Richtlinie 2006/112 nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, die auch in strafrechtlicher Hinsicht die Möglichkeit ausschließen, erhaltene Rechnungen, die der Steuerpflichtige nicht registriert hatte, für das Vorsteuerabzugsrecht zu berücksichtigen. Das vorlegende Gericht hatte dabei darauf hingewiesen, dass nach der nationalen Regelung das Vorsteuerabzugsrecht die Einhaltung formeller Anforderungen voraussetze, die insbesondere darin bestünden, dass der Steuerpflichtige bei der Geltendmachung der Vorsteuer die betreffenden Erklärungen vorlegen müsse und dass die entsprechenden Rechnungen wie vorgesehen registriert sein müssten. Nach Auffassung dieses Gerichts war der Steuerpflichtige nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt, auch wenn er sie entrichtet habe, da sie nicht ordnungsgemäß registriert worden sei. Insoweit hatte das betreffende Gericht klargestellt, dass nach italienischem Recht bei unterbliebener Abgabe der Mehrwertsteuererklärung die hinterzogene Steuer den gesamten zu entrichtenden Betrag der Steuer umfasse, wobei die an die Lieferanten gezahlte Mehrwertsteuer nicht berücksichtigt werden könne, wenn die gesetzlich vorgesehenen formellen Anforderungen nicht eingehalten worden seien.

Der Gerichtshof hat zunächst geprüft, ob die Richtlinie 2006/112 nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehe, die eine zweijährige Ausschlussfrist für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorsehen. Er hat zum einen die in seiner Rechtsprechung aufgestellte Regel, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann, und zum anderen den Grundsatz der Rechtssicherheit, der ein Abzugsrecht ohne zeitliche Beschränkung ausschließt, gegeneinander abgewogen und darauf hingewiesen, dass eine Ausschlussfrist, deren Ablauf als Sanktion für den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat, den Verlust des Abzugsrechts zur Folge hat, nicht als mit der von der Mehrwertsteuerrichtlinie errichteten Regelung unvereinbar angesehen werden kann, sofern diese Frist zum einen gleichermaßen für die entsprechenden auf dem innerstaatlichen Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf dem Unionsrecht beruhenden Rechte gilt (Äquivalenzgrundsatz) und sie zum anderen die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert (Effektivitätsgrundsatz) (Rn. 34). Der Gerichtshof hat ebenfalls in Erinnerung gerufen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug grundlegenden Charakter im Mehrwertsteuersystem hat, dass es völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten gewährleisten soll, dass dieses Recht grundsätzlich

nicht eingeschränkt und für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden kann (Rn. 44).

## II. Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

Was die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug angeht, verweist der Gerichtshof in der Regel auf seine ständige Rechtsprechung, nach der zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen muss. Nur unter dieser Voraussetzung darf der Steuerpflichtige die Vorsteuer abziehen, und nur so lässt sich der Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug bestimmen<sup>10</sup>. Der Gerichtshof stellt jedoch klar, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen anerkannt wird, wenn die Kosten für die betreffenden Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Denn derartige Kosten hängen direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen<sup>11</sup>.

### [Urteil vom 16. Februar 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Die fragliche Gesellschaft betrieb ein Casino auf der Grundlage eines am 14. Dezember 2001 geschlossenen Konzessionsvertrags für den Betrieb von Glücksspielen in der ständigen Glücksspielzone Póvoa de Varzim (Portugal). Gemäß diesem Vertrag übte die Gesellschaft zugleich Tätigkeiten im Bereich Glücksspiele, die von der Mehrwertsteuer befreit sind, Tätigkeiten im Bereich Restauration und Animation, die der Mehrwertsteuer unterliegen, sowie Tätigkeiten im Bereich Verwaltung und Finanzen, bei denen die Mehrwertsteuer teilweise abzugsfähig ist, aus. In den Bereichen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, wurde der Vorsteuerabzug gemäß dem Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetz) nach der Methode der tatsächlichen Zuordnung vorgenommen. Gemäß den geltenden Rechtsvorschriften und dem Konzessionsvertrag war die fragliche Gesellschaft verpflichtet, an den portugiesischen Staat eine anfängliche Gegenleistung, aber auch eine jährliche Gegenleistung zu zahlen, die auf der Grundlage der im Glücksspielbereich erzielten Einnahmen berechnet wird. Sie war berechtigt, einen Teil der für die Erfüllung ihrer Verpflichtungen in Bezug auf Animation und Tourismuswerbung entstandenen Kosten auf diese jährliche Gegenleistung anzurechnen. Der Betrag dieser Anrechnung hing sowohl von der Höhe der entstandenen Kosten als auch von der Höhe der durch die Glücksspieltätigkeit erzielten Einnahmen ab. Nach einer Prüfung durch die Steuerbehörden erhielt die fragliche Gesellschaft Nacherhebungsbescheide für die Jahre 2002 bis 2004. Diese Berichtigungen beruhen auf einer

<sup>10</sup> Vgl. insbesondere Urteile vom 8. Juni 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, Rn. 24), vom 22. Februar 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, Rn. 26), und vom 8. Februar 2007, *Investrand* (C-435/05 (EU:C:2007:87, Rn. 23).

<sup>11</sup> Vgl. u. a. Urteile vom 8. Juni 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, Rn. 31), und vom 26. Mai 2005, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, Rn. 36).

Beanstandung der zur Berechnung des Betrags der abzugsfähigen Vorsteuer für die Bereiche Restauration und Animation angewendeten Methode. Die portugiesische Verwaltung war der Auffassung, dass, da die auf die jährliche Gegenleistung als Kompensation für die mit der Animation und der Werbung zusammenhängenden Lasten vorgenommene Anrechnung als Betriebsbeihilfe im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes zu qualifizieren sei, die Tätigkeiten in den Bereichen Restauration und Animation als gemischte Tätigkeiten behandelt werden müssten. Daher müsse der Vorsteuerabzug für diese Bereiche auf der Basis eines Pro-rata-Satzes vorgenommen werden, der eine Berücksichtigung sowohl der von der Steuer befreiten Tätigkeiten als auch der besteuerten Tätigkeiten erlaube.

Im Rahmen einer beim Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal) erhobenen Klage machte die fragliche Gesellschaft u. a. geltend, dass die in Rede stehende Argumentation zu einer Verzerrung in Bezug auf Mehrwertsteuerabzüge führe und somit gegen die Richtlinie 77/388 in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof in den Urteilen Kommission/Spanien<sup>12</sup> und Kommission/Frankreich<sup>13</sup> verstoße, was das vorliegende Gericht dazu veranlasste, den Gerichtshof mit einem Vorabentscheidungsersuchen zu befassen.

Nach Auffassung des Gerichtshofs ist eine von einem Mitgliedstaat angewandte Regelung, wonach der Mitgliedstaat, der gemischt Steuerpflichtigen gestattet, den in diesen Bestimmungen vorgesehenen Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen vorzunehmen, den abzugsfähigen Betrag für Bereiche, in denen diese Steuerpflichtigen ausschließlich besteuerte Tätigkeiten ausüben, unter Einbeziehung von nicht besteuerten „Subventionen“ in den Nenner des zur Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Abzugs dienenden Bruchs berechnet, mit dieser Richtlinie unvereinbar (Rn. 43, Tenor).

Nachdem er darauf hingewiesen hat, dass die Richtlinie 77/388 für gemischt Steuerpflichtige vorsieht, dass das Recht auf Vorsteuerabzug anhand eines gemäß Art. 19 dieser Richtlinie festgelegten Pro-rata-Satzes zu ermitteln ist, hat der Gerichtshof klargestellt, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 dieser Richtlinie die Mitgliedstaaten jedoch ermächtigt, eine der anderen in diesem Unterabsatz aufgeführten Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen, zu denen die Festlegung eines besonderen Pro-rata-Satzes für jeden Tätigkeitsbereich oder der Abzug der Vorsteuer nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit gehören (Rn. 38). Der Gerichtshof hat ferner klargestellt, dass nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388 die unmittelbar mit dem Preis eines Gegenstands oder einer Dienstleistung zusammenhängenden Subventionen ebenso wie diese zu besteuern sind. Für andere als die unmittelbar mit dem Preis zusammenhängenden Subventionen sieht Art. 19 Abs. 1 dieser Richtlinie vor, dass die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, sie bei der Ermittlung des anwendbaren Pro-rata-Satzes in den Nenner einzubeziehen, wenn ein Steuerpflichtiger sowohl Umsätze tätigt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch befreite Umsätze (Rn. 39). Da es dem in Rede stehenden Steuerpflichtigen gestattet war, den Abzug nach einer anderen Methode als dem gemäß Art. 19 der Richtlinie 77/388 festgelegten Pro-rata-Satz vorzunehmen, nämlich nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und

---

<sup>12</sup> [Urteil vom 6. Oktober 2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

<sup>13</sup> [Urteil vom 6. Oktober 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit (Rn. 40), die von ihm in den Bereichen Restauration und Animation ausgeübten Tätigkeiten jedoch der Mehrwertsteuer unterlagen, bezieht sich das Recht auf Vorsteuerabzug nach der Methode der tatsächlichen Zuordnung auf die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen (Rn. 41). Da es dem Steuerpflichtigen nämlich gestattet war, den Vorsteuerabzug nach der Methode der tatsächlichen Zuordnung vorzunehmen, waren die Bestimmungen des Art. 19 der Richtlinie 77/388 nicht anwendbar und konnten das sich aus dieser Richtlinie ergebende Recht auf Vorsteuerabzug in den fraglichen Bereichen nicht beschränken (Rn. 42).

Was schließlich die Art des „direkten und unmittelbaren Zusammenhangs“ betrifft, der zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem Ausgangsumsatz vorliegen muss, hat der Gerichtshof festgestellt, dass ein Versuch, insoweit präziser formulieren zu wollen, vergeblich wäre. Angesichts der Verschiedenheit der gewerblichen und beruflichen Transaktionen lässt sich in der Tat die für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer erforderliche Beziehung zwischen den jeweiligen Eingangs- und den Ausgangsumsätzen für alle denkbaren Fälle nicht genauer bestimmen.

#### [Urteil vom 22. März 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Diese Rechtssache betrifft, wie in Teil I („Grundsatz der Neutralität“) der vorliegenden Thematischen Übersicht dargestellt wurde, die Versagung des Vorteils des Vorsteuerabzugs auf den Erwerb einer Wohnung (Rn. 2).

In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Steuerpflichtiger als solcher handelt, wenn er für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 handelt (Rn. 40). Wenn das der Fall ist, kann er die Mehrwertsteuer, die auf den in vollem Umfang seinem Vermögen zugeordneten Gegenstand entfällt, vollständig und sofort abziehen, auch wenn dieser Gegenstand nicht sofort für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet wird (Rn. 45). Das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug bleibt erhalten, sofern kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt. Somit besteht ein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte. Eine Betrugs- oder Missbrauchsgefahr kann jedoch eine spätere Nacherhebung rechtfertigen (Rn. 47).

Daher hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass ein Steuerpflichtiger, der als solcher ein Investitionsgut erworben und es dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat, berechtigt ist, die auf den Erwerb dieses Gegenstands entrichtete Mehrwertsteuer in dem Steuerzeitraum abzuziehen, in dem der Steueranspruch entstanden ist, auch wenn der Gegenstand nicht sofort für unternehmerische Zwecke verwendet wird (Rn. 52).

#### [Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid \(C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

In der ersten der beiden verbundenen Rechtssachen hatten zwei ungarische Gesellschaften einen Vertrag über die Lieferung von unbehandelten Akazienstämmen geschlossen. Der Lieferer

stellte 16 Rechnungen auf den Namen des Erwerbers aus, denen in sechs Fällen Lieferscheine beigelegt waren, und berücksichtigte die 16 Rechnungen in seiner Steuererklärung, in der er angab, dass die entsprechenden Lieferungen erfolgt seien. Der Lieferer führte die Mehrwertsteuer ab, und der Erwerber zog die entsprechenden Beträge als Vorsteuer ab. Nach Prüfung der vom Lieferer getätigten Käufe und Lieferungen stellte die Steuerbehörde jedoch fest, dass der Lieferer nicht über Bestände verfügt habe und dass die in dem betreffenden Geschäftsjahr erworbene Menge nicht ausgereicht habe, um die dem Erwerber in Rechnung gestellten Lieferungen zu bewirken. Die Steuerbehörde setzte die Steuerschuld des Erwerbers fest und verhängte gegen ihn eine Steuerstrafe und einen Säumniszuschlag. Zur Begründung führte sie aus, dass der Erwerber nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt sei, weil die Rechnungen nicht als authentisch angesehen werden könnten.

Der Erwerber legte gegen den Bescheid Einspruch ein. Dieser wurde von der Steuerbehörde mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Lieferer keine Belege für die betreffenden Umsätze vorgelegt habe und dass der Erwerber, da er weder die Steuerpflicht noch die Gegenstände des Lieferers überprüft habe, der ihm nach § 44 Abs. 5 des Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Gesetz LXXIV von 1992 über die Mehrwertsteuer) obliegenden Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen sei.

Der Erwerber rief das Baranya Megyei Bíróság (Bezirksgericht Baranya, Ungarn) an, um die Annullierung der gegen ihn festgesetzten Steuerforderung, der Steuerstrafe und des Säumniszuschlags zu erreichen. Dieses Gericht wollte wissen, ob Art. 167, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a, Art. 220 Nr. 1 und Art. 226 der Richtlinie 2006/112 einer nationalen Praxis entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen den Abzug der für die an ihn erbrachten Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer mit der Begründung verwehrt, dass der Aussteller der betreffenden Rechnung oder einer seiner Dienstleistungserbringer Unregelmäßigkeiten begangen habe, ohne dass sie nachweist, dass der betroffene Steuerpflichtige von den Unregelmäßigkeiten Kenntnis hatte oder selbst daran beteiligt war.

Der Gerichtshof hat zunächst klargestellt, dass das in der Richtlinie vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und daher grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Umsätze bezüglich der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung. Die Mitgliedstaaten können den Vorsteuerabzug jedoch verwehren, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Absicht oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert bzw. dem gegenüber die Dienstleistungen erbracht wurden, die das Recht auf Vorsteuerabzug begründeten, wusste oder hätte wissen müssen, dass dieser Umsatz in eine vom Lieferer bzw. Dienstleistungserbringer oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangene Steuerhinterziehung einbezogen war. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die Steuerbehörde nachzuweisen hat, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass eine solche Steuerhinterziehung vorlag.

In der zweiten der beiden verbundenen Rechtssachen hatte sich eine natürliche Person in einem Werkvertrag zur Durchführung verschiedener Bauarbeiten verpflichtet. Es sollte auf

Subunternehmer zurückgegriffen werden (Rn. 24). Nach der Durchführung des Vertrags stellte sich bei einer Steuerprüfung heraus, dass weder die betreffende natürliche Person noch der Subunternehmer über die erforderlichen Arbeitnehmer und das erforderliche Material verfügten, um die in Rechnung gestellten Arbeiten auszuführen. Die Steuerverwaltung stellte daher fest, dass die von der betreffenden natürlichen Person ausgestellten Rechnungen keinen realen wirtschaftlichen Vorgang widerspiegeln, also fiktiv seien. Außerdem sei die natürliche Person der ihr nach den einschlägigen Rechtsvorschriften obliegenden Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen. Die Steuerbehörde verwehrte der natürlichen Person deshalb den Vorsteuerabzug. Die betreffenden Umsätze seien verdächtig (Rn. 27), weil mit den Rechnungen nicht nachgewiesen werden könne, dass sich der darin beschriebene wirtschaftliche Vorgang tatsächlich ereignet habe. Die Steuerbehörde setzte eine Mehrwertsteuerschuld der natürlichen Person fest und verhängte gegen sie eine Steuerstrafe und einen Säumniszuschlag (Rn. 29).

Die natürliche Person erhob beim Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Bezirksgericht Jász-Nagykun-Szolnok) gegen den Bescheid der Steuerbehörde Klage. Dieses Gericht wollte wissen, ob Art. 167, Art. 168 Buchst. a und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 einer nationalen Praxis entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen den Abzug der für die an ihn erbrachten Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer mit der Begründung verwehrt, dass er sich nicht vergewissert habe, dass der Aussteller der betreffenden Rechnungen steuerpflichtig gewesen sei und sich rechtmäßig verhalten habe (Rn. 51).

Der Gerichtshof hatte sich also mit der Frage zu befassen, ob der Steuerpflichtige sich des ordnungsgemäßen Verhaltens seines Handelspartners vergewissern muss. Er ist zu dem Ergebnis gelangt, dass ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer, wenn Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vorliegen, je nach den Umständen des Einzelfalls verpflichtet sein kann, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen. Die Steuerbehörde kann jedoch nicht generell verlangen, dass der Steuerpflichtige, der sein Recht auf Mehrwertsteuerabzug ausüben will, überprüft, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehung vorliegen.

Es ist nämlich Sache der Steuerbehörde, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken, und gegen den Steuerpflichtigen, der sie begangen hat, Sanktionen zu verhängen. Die Steuerbehörde kann ihre eigenen Kontrollaufgaben nicht auf den Steuerpflichtigen übertragen und diesem auch nicht wegen mangelhafter Erfüllung dieser Aufgaben den Vorsteuerabzug verwehren.

Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof entschieden, dass die Richtlinie 2006/112 der Praxis der ungarischen Steuerbehörde entgegensteht, dem Steuerpflichtigen den Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer wegen vom Aussteller der betreffenden Rechnung begangener Unregelmäßigkeiten zu verwehren, ohne dass bewiesen wäre, dass der Steuerpflichtige von einer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Leistungskette begangenen Steuerhinterziehung wusste oder hätte wissen können. Ebenso steht die Richtlinie 2006/112 einer nationalen Praxis entgegen, nach der die Steuerbehörde den Vorsteuerabzug mit der Begründung verwehrt, dass der Steuerpflichtige sich nicht vergewissert habe, dass sein Handelspartner seine rechtlichen Verpflichtungen insbesondere auf dem Gebiet der

Mehrwertsteuer erfülle, oder dass der Steuerpflichtige neben der Rechnung über keine weiteren Unterlagen verfüge, mit denen das ordnungsgemäße Verhalten seines Handelspartners nachgewiesen werden könnte, obwohl der Steuerpflichtige über keine Anhaltspunkte verfügte, die Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung in der Sphäre dieses Partners vermuten ließen.

**Urteil vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557)**

In dieser Rechtssache erbrachte eine in Portugal reglementierte Holdinggesellschaft technische Verwaltungs- und Managementdienstleistungen an Gesellschaften, an denen sie beteiligt war. Im Rahmen dieser Tätigkeiten hatte sie bestimmte der Mehrwertsteuerregelung unterliegende Beraterdienstleistungen bezogen, die sie ihren Tochtergesellschaften zu demselben Preis, zu dem sie sie bezogen hatte, zuzüglich der Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hatte. In einem Steuerjahr zog die Holdinggesellschaft die gesamte Vorsteuer von der überwältigten Mehrwertsteuer ab, da sie der Auffassung war, dass die entsprechenden bezogenen Dienstleistungen für die besteuerten Umsätze objektiv verwendet worden seien.

Die Holdinggesellschaft erhielt von der Steuerverwaltung einen Steuerbescheid, in dem der Anteil der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer festgesetzt wurde, da Letztere im Anschluss an eine Prüfung der Ansicht war, dass die fragliche Gesellschaft die Mehrwertsteuer, mit der die bezogenen Dienstleistungen belastet worden seien, nicht vollständig habe abziehen dürfen, sondern die Methode des Pro-rata-Abzugs hätte anwenden müssen. Die Gesellschaft erhob gegen diesen Bescheid eine Klage beim erstinstanzlichen Gericht, dem Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Verwaltungs- und Finanzgericht Lissabon, Portugal), das die Klage abwies.

Das mit einem Antrag auf Aufhebung der erstinstanzlichen Entscheidung befasste vorliegende Gericht, das Tribunal Central Administrativo Sul (Zentrales Verwaltungsgericht Süd, Portugal), hat den Gerichtshof in diesem Zusammenhang gefragt, ob Art. 17 Abs. 2 und 5 der Richtlinie 77/388 dahin auszulegen ist, dass eine Holdinggesellschaft, die in Ergänzung ihrer Haupttätigkeit des Haltens des teilweisen oder gesamten Gesellschaftskapitals der Tochtergesellschaften Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die sie anschließend diesen Gesellschaften in Rechnung stellt, nach Art. 17 Abs. 2 dieser Richtlinie zum Abzug der gesamten auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt ist oder dass sie von der Steuerverwaltung gezwungen werden kann, nach Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie nur den Teil der Mehrwertsteuer abzuziehen, der auf den Betrag der besteuerten Umsätze entfällt.

Zunächst hat der Gerichtshof daran erinnert, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck im Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen besteht, ohne – unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin – unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften einzugreifen, kein Mehrwertsteuerpflichtiger ist und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Gesellschaften, an denen sie Beteiligungen erworben hat, sind aber eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 77/388, wenn sie die Durchführung von Transaktionen einschließen, die der Mehrwertsteuer unterliegen (Rn. 34).

Entsprechend seiner ständigen Rechtsprechung hat der Gerichtshof anschließend darauf hingewiesen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Rn. 35). Dieses Abzugsrecht verlangt jedoch, dass die Eingangsumsätze direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen (Rn. 36) oder dass die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind (Rn. 37).

Insoweit hat der Gerichtshof drei Fälle benannt, nämlich erstens den Fall, dass die auf der Eingangsstufe bezogenen Dienstleistungen als Dienstleistungen anzusehen sind, die in ihrer Gesamtheit einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen, zweitens den Fall, dass diese Dienstleistungen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, und drittens den Fall, dass die Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nicht wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden. Im ersten Fall hat der betreffende Steuerpflichtige das Recht, die gesamte für den Erwerb auf der Eingangsstufe entrichtete Mehrwertsteuer in Abzug zu bringen. Dieses Recht zum Vorsteuerabzug darf nicht allein deshalb eingeschränkt werden, weil die nationale Regelung wegen des Gesellschaftszwecks der betreffenden Gesellschaften oder deren allgemeiner Tätigkeit die besteuerten Umsätze als Ergänzung der Haupttätigkeit dieser Gesellschaften einstuft. Im zweiten Fall ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht, und die Mitgliedstaaten sind berechtigt, eine der Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen. Im dritten Fall ist die Richtlinie 77/388 nicht anwendbar, und die Methoden für den Abzug und die Aufteilung werden von den Mitgliedstaaten festgelegt, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik der Richtlinie 77/388 berücksichtigen müssen. Sie müssen insoweit auch eine Berechnungsweise vorsehen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist (Rn. 45 bis 47). Im Ergebnis hat der Gerichtshof entschieden, dass der Umfang des Rechts der Holdinggesellschaft auf Vorsteuerabzug nach dem für die Tätigkeit der betreffenden Holdinggesellschaft geltenden Fall oder den für diese geltenden Fällen zu bestimmen ist.

**[Urteil vom 21. Februar 2013, Becker \(C-104/12, EU:C:2013:99\)](#)**

Ein Einzelunternehmer und Mehrheitsgesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung deutschen Rechts, deren Gesellschaftszweck darin bestand, mehrwertsteuerpflichtige Bauleistungen gegen Entgelt zu erbringen, war als Geschäftsführer und Hauptgesellschafter dieser Gesellschaft Beschuldigter in einem Strafverfahren. Der Unternehmer und die Gesellschaft hatten einen Organschaftsvertrag geschlossen, aufgrund dessen sie als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt wurden. Den Unternehmer trafen als „Organträger“ die steuerrechtlichen Verpflichtungen des aus seinem Einzelunternehmen und der Gesellschaft bestehenden Gesamtunternehmens. Infolge eines Korruptionsverdachts im Rahmen der Ausführung eines an die Gesellschaft vergebenen Bauauftrags eröffnete die zuständige Staatsanwaltschaft gegen den Unternehmer ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren, in dem

der Unternehmer durch einen Rechtsanwalt vertreten wurde. Nach der mit diesem Rechtsanwalt getroffenen Honorarvereinbarung waren sowohl der Unternehmer als auch die Gesellschaft dessen Mandanten. Der Rechtsanwalt adressierte seine Honorarrechnungen an die Gesellschaft. Aus diesen Rechnungen nahm der Unternehmer als Organträger der Gesellschaft im Streitjahr den Vorsteuerabzug vor.

Das Finanzamt Köln-Nord (Deutschland) richtete einen Änderungsbescheid an den Unternehmer, in dem es die Auffassung vertrat, dass die fragliche Mehrwertsteuer nicht abziehbar sei. Nachdem sein Einspruch vom Finanzamt Köln-Nord zurückgewiesen worden war, erhob der Unternehmer beim zuständigen erstinstanzlichen Gericht, dem Finanzgericht Köln (Deutschland), Klage gegen den Änderungsbescheid. Das Gericht gab der Klage statt.

Das mit der Revision des Finanzamts Köln-Nord befasste vorlegende Gericht, der Bundesfinanzhof (Deutschland), hegte Zweifel hinsichtlich der Feststellung des nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts erforderlichen Vorliegens eines direkten Zusammenhangs zwischen den Eingangs- und den Ausgangsumsätzen. Es wollte zum einen wissen, ob das Vorliegen dieses Zusammenhangs im Sinne von Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388 vom objektiven Inhalt oder vom Entstehungsgrund der bezogenen Leistung abhängt, und zum anderen, ob in dem Fall, dass es auf den Entstehungsgrund der Leistung ankommt, ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung zusammen mit einem Angestellten in Auftrag gibt, zum vollen oder nur zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Unter Bezugnahme auf seine frühere Rechtsprechung zum Erfordernis des Vorliegens eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs hat der Gerichtshof insbesondere festgestellt, dass bei der Anwendung dieses Kriteriums alle Umstände zu berücksichtigen sind, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden, und nur die Umsätze heranzuziehen sind, die objektiv im Zusammenhang mit der der Steuer unterliegenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen (Rn. 22). Die Verpflichtung, nur den objektiven Inhalt des betreffenden Umsatzes zu berücksichtigen, entspricht nämlich am besten dem mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem verbundenen Zweck, der darin besteht, die Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen zu erleichtern (Rn. 23). Die Feststellung, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den verwendeten Gegenständen oder Dienstleistungen und einem Ausgangsumsatz oder ausnahmsweise einem Eingangsumsatz besteht, ist auch anhand ihres objektiven Inhalts zu treffen (Rn. 24). Der Umstand, dass das Vorliegen des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einer Dienstleistung und der gesamten steuerpflichtigen Tätigkeit anhand des objektiven Inhalts dieser Dienstleistung festgestellt werden muss, schließt wohlgerne nicht aus, dass auch der ausschließliche Entstehungsgrund des fraglichen Umsatzes berücksichtigt werden kann, da dieser als ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts anzusehen ist. Steht fest, dass ein Umsatz nicht für die Zwecke der der Steuer unterliegenden Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen getätigt wurde, kann daher nicht von einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen ihm und diesen Tätigkeiten im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs ausgegangen werden, selbst wenn dieser Umsatz auch in Anbetracht seines objektiven Inhalts mehrwertsteuerpflichtig ist (Rn. 29).

Im gegebenen Fall hat der Gerichtshof entschieden, dass die Ausgaben für die Anwaltsdienstleistungen angesichts ihres objektiven Inhalts nicht als für die Zwecke der

gesamten steuerpflichtigen Tätigkeiten der Gesellschaft getätigt betrachtet werden konnten, da die Anwaltsdienstleistungen nach den Angaben des vorlegenden Gerichts direkt und unmittelbar dem Schutz der privaten Interessen des Beschuldigten dienten, der wegen in seinem persönlichen Verhalten liegender Zuwiderhandlungen strafrechtlich verfolgt wurde, und die Strafverfolgungsmaßnahmen nur gegen ihn persönlich und nicht gegen die Gesellschaft gerichtet waren, obwohl solche Maßnahmen auch gegen Letztere rechtlich möglich gewesen wären (Rn. 30).

Der Gerichtshof hat hinzugefügt, dass der Umstand, dass das nationale Zivilrecht ein Unternehmen wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende verpflichtet, die Kosten für die Verteidigung der Interessen seiner Organe in einem Strafverfahren zu übernehmen, für die Auslegung und Anwendung der Bestimmungen über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unerheblich ist. Angesichts der durch dieses System eingeführten objektiven Mehrwertsteuerregelung ist nämlich allein das objektive Verhältnis zwischen den erbrachten Leistungen und der der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen maßgebend (Rn. 32). Folglich eröffnen Anwaltsdienstleistungen, deren Zweck darin besteht, strafrechtliche Sanktionen gegen natürliche Personen, die Geschäftsführer eines steuerpflichtigen Unternehmens sind, zu vermeiden, diesem Unternehmen keinen Anspruch auf Abzug der für die erbrachten Leistungen geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer (Rn. 33).

#### [Urteil vom 18. Juli 2013, PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)

In dieser Rechtssache gründete ein Steuerpflichtiger nach Maßgabe der Vorschriften des nationalen Altersrentenrechts einen Rentenfonds in Form einer rechtlich und steuerlich getrennten Einheit, um die Rentenansprüche seiner derzeitigen und ehemaligen Arbeitnehmer sicherzustellen. Ein Tochterunternehmen des Steuerpflichtigen schloss mit Dienstleistern Verträge über die Verwaltung der Renten und die Vermögensverwaltung des Rentenfonds ab, deren Kosten von dem Tochterunternehmen gezahlt wurden, ohne dass sie an den Rentenfonds weitergegeben wurden. Der Steuerpflichtige zog die Mehrwertsteuer für diese Aufwendungen über einen bestimmten Zeitraum als Vorsteuer ab.

Gegen den Steuerpflichtigen erging für diesen Zeitraum ein Bescheid über die Nacherhebung der Mehrwertsteuer. Nach seinem erfolglosen Einspruch beim Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (Inspektor der Finanzverwaltung Nord/Büro Groningen, Niederlande) erhob der Steuerpflichtige Klage gegen die Entscheidung des Inspektors bei der Rechtbank Leeuwarden (erstinstanzliches Gericht Leeuwarden, Niederlande), die die Klage abwies.

Der mit der Berufung gegen diese erstinstanzliche Entscheidung befasste Gerichtshof te Leeuwarden (Berufungsgericht Leeuwarden, Niederlande), das vorlegende Gericht, wollte wissen, ob Art. 17 der Richtlinie 77/388 einem Steuerpflichtigen, der einen getrennten Rentenfonds errichtet hat, erlaubt, die von ihm entrichtete Steuer auf Dienstleistungen, die ihm für die Sicherstellung der Betriebsführung und Verwaltung dieses Fonds erbracht wurden, abzuziehen.

Nachdem er auf die Voraussetzungen für die Zulässigkeit eines Rechts auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen, wie sie in seiner Rechtsprechung festgelegt sind, hingewiesen

hat, hat der Gerichtshof in Bezug auf die Feststellung eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs entschieden, dass ein solcher Zusammenhang nur dann vorliegt, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt (Rn. 23).

Um zu überprüfen, ob sich trotz des Umstands, dass der vom Steuerpflichtigen errichtete Fonds eine von diesem rechtlich getrennte Einheit darstellt, ein solcher Zusammenhang aus den Gesamtumständen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Transaktionen ergibt, hat der Gerichtshof zunächst festgestellt, dass der Steuerpflichtige die fraglichen Dienstleistungen in Anspruch genommen hat, um die Verwaltung der Renten seiner Arbeitnehmer und die Vermögensverwaltung des für die Sicherstellung dieser Renten errichteten Rentenfonds zu gewährleisten. Mit der Errichtung des Fonds hat der Steuerpflichtige eine ihm als Arbeitgeber obliegende gesetzliche Verpflichtung erfüllt, und die Kosten der von ihm in diesem Rahmen in Anspruch genommenen Dienstleistungen sind, soweit sie Teil seiner allgemeinen Kosten sind, als solche Kostenelemente der Produkte des Steuerpflichtigen (Rn. 25).

Der Gerichtshof hat dann daraus geschlossen, dass die Inanspruchnahme der Eingangsleistungen ihren ausschließlichen Grund in den der Steuer unterliegenden Tätigkeiten des Steuerpflichtigen hat und dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht (Rn. 26). In diesem Kontext hat der Gerichtshof ausgeführt, dass, wenn es ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht gäbe, dem Steuerpflichtigen aufgrund der gesetzlichen Entscheidung, die Renten durch eine rechtliche Trennung zwischen Arbeitgeber und Rentenfonds zu schützen, nicht nur der aus der Abzugsregelung resultierende steuerliche Vorteil genommen würde, sondern auch die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht mehr garantiert wäre.

Infolgedessen hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Rentenfonds in Form einer rechtlich und steuerlich getrennten Einheit errichtet hat, um die Rentenansprüche seiner Arbeitnehmer und ehemaligen Arbeitnehmer sicherzustellen, zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt ist, die er für die Dienstleistungen bezüglich der Verwaltung und Bewirtschaftung dieses Rentenfonds entrichtet hat, sofern sich aus den Gesamtumständen der in Rede stehenden Transaktionen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang ergibt (Tenor des Urteils).

**[Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)**

Zwei Steuerpflichtige schlossen einen Rahmenvertrag über Montagearbeiten zur Errichtung einer Halle für die Aufzucht von Schweinen und über Arbeiten zur Modernisierung einer Schweinefarm. Im Rahmen dieses Vertrags stellte der Dienstleistungserbringer gemäß dem Reverse-Charge-Verfahren mehrere Vorschussrechnungen aus. Sodann stellte der Leistungserbringer gemäß den gewöhnlichen mehrwertsteuerlichen Vorschriften eine dem Gesamtwert der ausgeführten Arbeiten entsprechende Rechnung einschließlich Mehrwertsteuer aus. Der Dienstleistungsempfänger entrichtete die ausgewiesene Mehrwertsteuer an den Leistungserbringer. In der Folge fiel der Leistungserbringer in Insolvenz und konnte die Mehrwertsteuer nicht mehr an die Steuerverwaltung abführen.

Die Steuerverwaltung gab einem Antrag des Dienstleistungsempfängers auf Erstattung der in dieser Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer statt. In diesem Rahmen stellte die rumänische Steuerverwaltung im Anschluss an eine zweite Steuerprüfung fest, dass die Vereinfachungsmaßnahmen des Reverse-Charge-Verfahrens nicht beachtet worden seien. Folglich erging gegen den Dienstleistungsempfänger ein Steuerbescheid über die Wiedereinziehung der in der genannten Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer nebst Verzugszinsen. Nachdem die Klage auf Nichtigerklärung des Bescheids über die Wiedereinziehung und des Steuerbescheids vom Tribunalul Bihor (Landgericht Bihor, Rumänien) als unbegründet abgewiesen worden war, das auf Aufhebung des Urteils des Tribunalul Bihor (Landgericht Bihor) gerichtete Rechtsmittel als unbegründet zurückgewiesen worden war und ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens als unzulässig zurückgewiesen worden war, legte der Dienstleistungsempfänger gegen das letztgenannte Urteil bei der Curtea de Apel Oradea (Berufungsgericht Oradea, Rumänien) ein Rechtsmittel ein.

Die Curtea de Apel Oradea (Berufungsgericht Oradea), das vorlegende Gericht, wollte wissen, ob die Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der Steuerneutralität es im Rahmen eines dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Umsatzes verbieten, dem Dienstleistungsempfänger das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zu versagen, die er aufgrund einer fehlerhaft ausgestellten Rechnung ohne Rechtsgrund an den Dienstleistungserbringer gezahlt hat, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung dieses Fehlers wegen der Insolvenz dieses Leistungserbringers unmöglich ist.

Der Gerichtshof wies darauf hin, dass ein Steuerpflichtiger, der als Empfänger von Dienstleistungen die auf diese anfallende Mehrwertsteuer schuldet, für die Ausübung seines Vorsteuerabzugsrechts keine gemäß den Formvorgaben der Richtlinie 2006/112 ausgestellte Rechnung zu besitzen braucht und nur die Förmlichkeiten erfüllen muss, die der betreffende Mitgliedstaat in Wahrnehmung der ihm nach Art. 178 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 eröffneten Möglichkeit vorgeschrieben hat (Rn. 33). Der Umfang dieser vom betreffenden Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten, die der Steuerpflichtige erfüllen muss, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, darf nicht über das zur Gewährleistung der korrekten Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens und zur Gewährleistung der Erhebung der Mehrwertsteuer absolut Notwendige hinausgehen (Rn. 34).

Der Gerichtshof hat im vorliegenden Fall festgestellt, dass die fragliche Rechnung entgegen den Anforderungen der betreffenden nationalen Rechtsvorschriften nicht den Vermerk „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“ enthielt und dass der Dienstleistungsempfänger nicht die nach diesen Rechtsvorschriften erforderlichen Maßnahmen ergriffen hatte, um diesem Mangel abzuweichen. Außerdem hatte der betreffende Leistungsempfänger fälschlicherweise die in dieser Rechnung zu Unrecht ausgewiesene Mehrwertsteuer an den Leistungserbringer gezahlt, obwohl er in Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens als Empfänger der Dienstleistungen die Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112 an die Steuerverwaltung hätte abführen müssen. Daher war – neben dem Umstand, dass die betreffende Rechnung den Formvorschriften des nationalen Rechts nicht genügte – eine materielle Voraussetzung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht erfüllt worden (Rn. 37).

Nach Auffassung des Gerichtshofs führt eine solche Situation die Gefahr von Steuerausfällen für den betreffenden Mitgliedstaat herbei (Rn. 38). Da die vom Leistungsempfänger an den Leistungserbringer gezahlte Mehrwertsteuer nicht geschuldet wurde und diese Zahlung eine

materielle Voraussetzung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht erfüllte, kann sich der Leistungsempfänger nicht auf ein Recht auf Abzug dieser Mehrwertsteuer berufen (Rn. 40). Der Gerichtshof hat daher entschieden, dass der Entzug des Rechts auf Vorsteuerabzug im vorliegenden Fall nicht gegen das Unionsrecht verstieß (Tenor 1).

**Urteil vom 27. Juni 2018, SGI und Valériane (C-459/17 und C-460/17, EU:C:2018:501)**

Die vorliegenden Rechtssachen betreffen französische Gesellschaften mit Sitz in Réunion (Frankreich), deren Tätigkeit in der Durchführung von Investitionen besteht, für die nach einer nationalen Bestimmung eine Steuerermäßigung in Frage kommt. Die französische Steuerverwaltung hatte die Berechtigung dieser beiden Steuerpflichtigen in Frage gestellt, die auf verschiedenen Rechnungen über den Kauf von Ausrüstungsgegenständen ausgewiesene Mehrwertsteuer abzuziehen, u. a. deswegen, weil diese Rechnungen keinen tatsächlichen Lieferungen entsprochen hätten. An die beiden Gesellschaften ergingen jeweils Mehrwertsteuernachforderungsbescheide für bestimmte Zeiträume.

Nach einem Urteil der Cour administrative d'appel de Bordeaux (Verwaltungsberufungsgericht von Bordeaux, Frankreich), die das Urteil der ersten Instanz bestätigte, bei der die Bescheide angefochten worden waren, erhoben die Gesellschaften beim Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) eine Kassationsbeschwerde.

Der Conseil d'État (Staatsrat), das vorlegende Gericht, wollte wissen, ob Art. 17 der Richtlinie 77/388 dahin auszulegen ist, dass die Verwaltung, die einem steuerpflichtigen Rechnungsempfänger das Recht auf Abzug der auf der Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer versagt, nur nachweisen muss, dass die der Rechnung entsprechenden Umsätze tatsächlich nicht bewirkt wurden, oder ob sie auch seine fehlende Gutgläubigkeit nachweisen muss.

Der Gerichtshof hat zunächst festgestellt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, und dass dies zu dem Zeitpunkt eintritt, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird (Rn. 34). Der Vorsteuerabzug ist demnach daran geknüpft, dass die Lieferung des betreffenden Gegenstands oder die betreffende Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird (Rn. 35). Insoweit erstreckt sich das Recht auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deswegen geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist (Rn. 37). Die Gut- oder Bösgläubigkeit des Steuerpflichtigen, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, ist ohne Bedeutung für die Frage, ob die Lieferung im Sinne der Richtlinie 77/388 bewirkt wurde. Der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ hat nämlich einen objektiven Charakter und ist unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze auszulegen. Die Steuerverwaltung ist dabei nicht verpflichtet, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln oder die Absicht eines anderen an derselben Lieferkette beteiligten Wirtschaftsteilnehmers, der nicht der Steuerpflichtige ist, zu berücksichtigen (Rn. 38).

Somit hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass die Verwaltung, die einem steuerpflichtigen Rechnungsempfänger das Recht auf Abzug der auf der Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer versagt, nur nachweisen muss, dass die der Rechnung entsprechenden Umsätze tatsächlich nicht bewirkt wurden (Tenor).

[Urteil vom 5. Juli 2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Eine Holdinggesellschaft, deren Gesellschaftszweck in der Verwaltung von Beteiligungen an mehreren Tochtergesellschaften des Konzerns bestand, an die sie ein Gebäude vermietete, erwarb und veräußerte im Rahmen einer Umstrukturierung Wertpapiere. Die Mehrwertsteuer auf die Kosten im Zusammenhang mit dieser Umstrukturierung wurde vollständig abgezogen. Dieser Abzug wurde von der Steuerverwaltung in Frage gestellt, da die Ausgaben, für die die Gesellschaft den Vorsteuerabzug beantragte, durch Kapitaltransaktionen verursacht worden seien, die vom Anwendungsbereich des Abzugsrechts ausgeschlossen seien. Gegen die Gesellschaft erging daher ein Bescheid über die Nacherhebung von Mehrwertsteuer, den sie vor den Gerichten in erster Instanz und im Berufungsverfahren erfolglos anfocht.

Der mit einer Kassationsbeschwerde befasste Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich), das vorliegende Gericht, wollte wissen, ob die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft einen Eingriff in deren Verwaltung darstellt, der als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 77/388 anzusehen ist und zum Abzug der Mehrwertsteuer auf die Ausgaben berechtigt, die der Gesellschaft aus Anlass des Erwerbs von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft entstehen, und, wenn ja, unter welchen Voraussetzungen.

Der Gerichtshof wies in Bezug auf das Recht auf Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft zunächst darauf hin, dass die Beteiligung, wenn sie mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der sie erworben wurde, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, soweit die Eingriffe Tätigkeiten darstellen, die gemäß Art. 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen (Rn. 29 und 30). Er wies auch darauf hin, dass es sich bei den in seiner Rechtsprechung zu findenden Beispielen für Tätigkeiten, die einen Eingriff der Holdinggesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft darstellen, nicht um eine abschließende Aufzählung handelt (Rn. 31).

Der Gerichtshof stellte zunächst fest, dass die Holdinggesellschaft den Tochtergesellschaften, für die ihr Ausgaben beim Erwerb ihrer Wertpapiere entstanden, lediglich Dienstleistungen in Form der Vermietung eines – von einer operativen Tochtergesellschaft als neue Produktionsstätte genutzten – Gebäudes erbracht hatte, wies auf den den Mitgliedstaaten bei der Besteuerung von Verpachtungs- und Vermietungsumsätzen eingeräumten Spielraum hin (Rn. 33) und entschied dann, dass die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft einen Eingriff in deren Verwaltung darstellt, der als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist und zum Abzug der Mehrwertsteuer auf die Kosten berechtigt, die der Gesellschaft beim Erwerb von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft entstehen, vorausgesetzt, diese Dienstleistung ist nachhaltig, wird entgeltlich erbracht und wird besteuert, d. h., dass die Vermietung nicht von der Steuer befreit ist und dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (Rn. 35).

Was insbesondere den Umfang des Abzugsrechts betrifft, erinnerte der Gerichtshof daran, dass Kosten, die von einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften getragen werden, an deren Verwaltung sie teilnimmt, so dass sie insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen sind, und dass die auf diese Kosten entrichtete Mehrwertsteuer grundsätzlich vollständig abzuziehen ist (Rn. 36). Dieses unbeschränkte Recht gilt jedoch nicht

für Kosten, die von einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften getragen werden, wenn sie nur an der Verwaltung einiger von ihnen teilnimmt, hinsichtlich der übrigen dagegen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. In diesem Fall sind diese Kosten nur teilweise als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, so dass von der auf diese Kosten entrichteten Mehrwertsteuer allein der Anteil abgezogen werden kann, der nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Aufteilungskriterien auf die der wirtschaftlichen Tätigkeit inhärenten Kosten entfällt, und zwar nach einer Berechnungsweise, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen der wirtschaftlichen und der nicht wirtschaftlichen Tätigkeit tatsächlich zuzurechnen ist (Rn. 37).

**Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834)**

In dieser Rechtssache hatte eine Gesellschaft ein förmliches Angebot zur Übernahme der gesamten Anteile einer anderen Gesellschaft abgegeben und dabei Ausgaben für Beratungs- und andere Dienstleistungen im Zusammenhang mit der beabsichtigten Übernahme getätigt. Nachdem das Vorhaben jedoch nicht vollständig umzusetzen war, so dass die erste Gesellschaft nur einen Teil des Kapitals der zweiten Gesellschaft erwerben konnte (Rn. 8), machte die erste Gesellschaft die bezüglich dieser Ausgaben entrichtete Mehrwertsteuer im Wege des Vorsteuerabzugs geltend, wobei sie sich auf ihre Absicht berief, nach Erlangung der Kontrolle über die Zielgesellschaft in deren Verwaltung einzugreifen, indem sie für diese mehrwertsteuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen erbringen würde. Die zuständige Steuerverwaltung lehnte diesen Vorsteuerabzug ab, woraufhin die Gesellschaft gegen die Ablehnung einen Rechtsbehelf einlegte. Dem Gerichtshof wurde sodann von dem mit der Rechtssache befassten nationalen Gericht die Frage vorgelegt, ob nach der Richtlinie 77/388 für eine Gesellschaft, die beabsichtigt, die gesamten Anteile einer anderen Gesellschaft zu erwerben, um eine wirtschaftliche Tätigkeit in Gestalt der Erbringung mehrwertsteuerpflichtiger Geschäftsführungsleistungen gegenüber Letzterer auszuüben, dieser Vorsteuerabzug zulässig ist.

Der Gerichtshof, der zunächst prüfte, ob die Voraussetzungen der Steuerpflichtigeneigenschaft gegeben sind, hat u. a. auf die Feststellungen in der Rechtssache Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14)<sup>14</sup> Bezug genommen und dabei betont, dass für das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer unmittelbare oder mittelbare Eingriffe in die Verwaltung der Gesellschaft, an der die Beteiligung erworben worden ist, erforderlich sind (Rn. 16 und 17). Weiter erinnert der Gerichtshof daran, dass vorbereitende Tätigkeiten bereits der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind und somit jeder, der die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt, als Steuerpflichtiger gelten muss (Rn. 18). Der Gerichtshof schließt daraus, dass eine Gesellschaft, die im Rahmen eines geplanten Erwerbs von Anteilen einer anderen Gesellschaft vorbereitende Handlungen in der Absicht vornimmt, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, die darin bestehen soll, durch die Erbringung

---

<sup>14</sup> Diese Rechtssache führte zum [Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt \(C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496\)](#).

mehrwertsteuerpflichtiger Geschäftsführungsleistungen für diese Gesellschaft in deren Verwaltung einzugreifen, als Steuerpflichtiger im Sinne der Richtlinie 77/388 anzusehen ist.

Weiter führt der Gerichtshof aus, dass gemäß dem Urteil INZO<sup>15</sup> das Recht auf Vorsteuerabzug bestehen bleibt, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit später nicht ausgeübt wurde und somit nicht zu besteuerten Umsätzen führte. Dasselbe gilt gemäß den Urteilen Midland Bank<sup>16</sup> und Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)<sup>17</sup>, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, aufgrund deren der Abzug vorgenommen worden ist, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte (Rn. 25).

Darüber hinaus kann die entrichtete Mehrwertsteuer nur in vollem Umfang als Vorsteuer abgezogen werden, wenn die Ausgaben grundsätzlich ausschließlich in der beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeit begründet sind, also in der Erbringung mehrwertsteuerpflichtiger Geschäftsführungsleistungen gegenüber der Zielgesellschaft. Beträfen diese Ausgaben teilweise auch eine von der Steuer befreite oder eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit, könnte die darauf entrichtete Vorsteuer nur anteilig abgezogen werden (Rn. 30).

Der Gerichtshof hat daher entschieden, dass die Richtlinie 77/388 einer Gesellschaft, die beabsichtigt, die gesamten Anteile einer anderen Gesellschaft zu erwerben, um eine wirtschaftliche Tätigkeit in Gestalt der Erbringung mehrwertsteuerpflichtiger Geschäftsführungsleistungen gegenüber Letzterer auszuüben, das Recht, die für die Ausgaben für Beratungsdienstleistungen, die sie im Rahmen eines förmlichen Übernahmeangebots in Anspruch genommen hatte, entrichtete Mehrwertsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abzuziehen, auch dann verleiht, wenn diese wirtschaftliche Tätigkeit letztlich nicht ausgeübt wurde, sofern diese Ausgaben ausschließlich in der beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeit begründet sind (Tenor).

#### **[Urteil vom 18. Oktober 2018, Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)**

In dieser Rechtssache bot eine Finanzierungsgesellschaft Finanzierungen an, die ausschließlich für den Erwerb von Kraftfahrzeugen der Marken des Konzerns bestimmt waren, zu dem sie gehörte. Unter anderem bot sie den Ratenkauf der fraglichen Fahrzeuge an. Dies bedeutete, dass sie das Fahrzeug vom Händler erwarb und es dem Kunden zur Verfügung stellte, wobei das Eigentum am Fahrzeug erst dann an den Kunden überging, wenn sämtliche vertraglich vereinbarten Zahlungen beglichen waren. Der Preis für den Erwerb des Fahrzeugs enthielt keinen Gewinnanteil für die Finanzierungsgesellschaft. Bei der Festlegung des Zinssatzes im Finanzierungsteil des Geschäfts hingegen schlug die Gesellschaft ihren eigenen Finanzierungskosten eine Marge für Gemeinkosten, eine Gewinnmarge und eine Wertberichtigung für uneinbringliche Forderungen auf. Deshalb wurde der auf Zinsen entfallende Teil der Ratenzahlungen in den Umsatz einbezogen, nicht aber der Teil, der der Rückzahlung des Kaufpreises des Fahrzeugs entsprach.

---

<sup>15</sup> [Urteil vom 29. Februar 1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

<sup>16</sup> [Urteil vom 8 Juni 2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

<sup>17</sup> [Urteil vom 15. Januar 1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

Nach dem nationalen Mehrwertsteuerrecht für Ratenkaufgeschäfte waren die Ratenkaufverträge zwar ein einziger geschäftlicher Vorgang, der jedoch unterschiedliche Dienste beinhaltete, u. a. die (steuerbare) Bereitstellung eines Fahrzeugs und die (steuerbefreite) Gewährung eines Kredits. Was die von der Finanzierungsgesellschaft auf ihre Gesamttätigkeit entrichtete Vorsteuer angeht, so betraf ein Teil davon ausschließlich entweder steuerbare oder steuerbefreite Umsätze, während der andere Teil beide Umsatzarten betraf. Diese letztgenannte Mehrwertsteuerart wurde im Vereinigten Königreich als „verbleibende“ Mehrwertsteuer bezeichnet und erfasste allgemeine Kosten der täglichen Verwaltung.

Da die Gesellschaft ein teilweise steuerbefreites Unternehmen war, stritten die Parteien darüber, inwieweit die Gesellschaft diese verbleibende Mehrwertsteuer abziehen konnte. Die Gesellschaft schlug vor, die verbleibende Mehrwertsteuer zwischen den unterschiedlichen Geschäftsbereichen insbesondere umsatzbezogen aufzuteilen, jedoch ohne Berücksichtigung des Wertes der weiterverkauften Fahrzeuge. Die für jeden Bereich abzugsfähige verbleibende Vorsteuer würde sodann mit einer Sondermethode ermittelt, die von dem Verhältnis zwischen der Anzahl der steuerbaren Umsätze und der Gesamtzahl an Umsätzen in diesem Bereich ausgehen sollte, wobei Letztere nicht der Anzahl von Verträgen entspräche, sondern der vertraglich vereinbarten Zahlungen. Dagegen sprach sich die Steuerverwaltung für eine Aufteilung der steuerbaren und der steuerbefreiten Umsätze nach dem Wert dieser Umsätze unter Ausschluss des Anfangswerts des Fahrzeugs bei Lieferung aus, was den abzugsfähigen Teil der verbleibenden Mehrwertsteuer erheblich verringerte, da dieser Wert weitgehend auf die Gewährung der Finanzierung zurückzuführen war (befreiter Umsatz).

Im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens aufgrund dieses Rechtsstreits prüfte der Gerichtshof, ob Art. 168 und Art. 173 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass zum einen die Gemeinkosten für Ratenkaufgeschäfte mit beweglichen Sachen selbst dann, wenn sie nicht in den vom Kunden für die Bereitstellung der betreffenden Ware geschuldeten Betrag – also in den steuerbaren Umsatzanteil – eingerechnet werden, sondern in den für die Finanzierung des Geschäfts geschuldeten Zinsbetrag – also in den steuerbefreiten Umsatzanteil –, trotzdem für Zwecke der Mehrwertsteuer ein Kostenelement dieser Bereitstellung darstellen, und dass zum anderen die Mitgliedstaaten eine Aufteilungsmethode anwenden können, die den Anfangswert der betreffenden Ware bei Bereitstellung außer Acht lässt (Rn. 27).

Nach Hinweis auf das Erfordernis eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, führte der Gerichtshof aus, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs dann angenommen wird, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind (Rn. 42). Hierzu stellte der Gerichtshof fest, dass der Steuerpflichtige beschlossen hatte, diese Kosten nicht in den Preis der steuerbaren, sondern nur in den der steuerbefreiten Umsätze einzurechnen. Soweit allerdings diese Gemeinkosten zumindest teilweise tatsächlich mit Blick auf die Bereitstellung der Fahrzeuge – ein steuerbarer Umsatz – aufgewendet wurden, sind sie als solche dem Gerichtshof zufolge Kostenelemente dieser Umsätze (Rn. 44).

Der Gerichtshof erinnerte daran, dass der Umfang des Vorsteuerabzugsrechts sich je nach der beabsichtigten Verwendung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen ändert (Rn. 47), und führte aus, dass Gemeinkosten, die Gegenstände und Dienstleistungen betreffen, die sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, nach den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 die Festlegung eines Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs erfordern. Der Grundsatz der umsatzbezogenen Festlegung des Pro-rata-Satzes lässt Ausnahmen zu, im Rahmen derer eine andere Aufteilungsmethode oder ein anderer Aufteilungsschlüssel als die Umsatzmethode angewendet wird (Rn. 51); der Gerichtshof wies jedoch darauf hin, dass diese Möglichkeit eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes gewährleisten muss, auch wenn sie nicht zwingend die genauestmögliche sein muss (Rn. 53). In diesem Zusammenhang führte der Gerichtshof in Anbetracht der Eigenschaft des Abzugsrechts als fundamentaler Grundsatz aus, dass die Modalitäten für die Berechnung des Abzugs den tatsächlichen Teil der für den Erwerb von gemischt genutzten Gegenständen und Dienstleistungen getätigten, auf diese Umsätze entfallenden Ausgaben nicht objektiv widerspiegeln, wenn sie die tatsächliche, nicht unerhebliche Verwendung eines Teils der Gemeinkosten für abzugsberechtigende Umsätze nicht berücksichtigen. Demnach gewährleisten solche Modalitäten keine präzisere Aufteilung als die auf dem Umsatzschlüssel beruhende Berechnungsmethode (Rn. 57).

Der Gerichtshof hat daraus geschlossen, dass zum einen Gemeinkosten für Ratenkaufgeschäfte mit beweglichen Sachen selbst dann, wenn sie nicht in den vom Kunden für die Bereitstellung der betreffenden Ware geschuldeten Betrag – also in den steuerbaren Umsatzanteil – eingerechnet werden, sondern in den für die Finanzierung des Geschäfts geschuldeten Zinsbetrag – also in den steuerbefreiten Umsatzanteil –, trotzdem für Zwecke der Mehrwertsteuer ein Kostenelement dieser Bereitstellung darstellen, und dass zum anderen die Mitgliedstaaten nicht berechtigt sind, eine Aufteilungsmethode anzuwenden, die den Anfangswert der betreffenden Ware bei Bereitstellung außer Acht lässt, weil diese Methode keine präzisere Aufteilung als die auf dem Umsatzschlüssel beruhende Methode gewährleistet (Urteilstenor).

## 1. Direkter und unmittelbarer Zusammenhang

### [Urteil vom 30. Mai 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Die Gesellschaft X war zu 30 % an der Gesellschaft A beteiligt und übte gegen Vergütung Managementtätigkeiten für A aus. Im Jahr 1996 verkauften X und die übrigen Anteilseigner ihre Beteiligung an die Gesellschaft D. Diese beendete die Managementtätigkeiten für A. Im Zusammenhang mit dem Beteiligungsverkauf wurden X mehrere Dienstleistungen erbracht, für die Rechnungen unter Ausweisung der Umsatzsteuer ausgestellt wurden. X brachte diese Umsatzsteuer in ihren Umsatzsteuererklärungen in Abzug, weil sie der Auffassung war, dass die Veräußerung ihrer Beteiligung eine Übertragung des Gesamtvermögens bei der Lieferung von Gegenständen oder bei Dienstleistungen darstelle und dass die ihr im Rahmen dieser Transaktion entstandenen Kosten als Teil der allgemeinen Aufwendungen ihrer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zu betrachten und daher insgesamt abzugsfähig seien.

Das vorlegende Gericht wollte vom Gerichtshof wissen, ob die Veräußerung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft, für die der Veräußerer mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt, die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens bei der Lieferung von Gegenständen oder bei Dienstleistungen im Sinne der Richtlinie 77/388 darstellt. Für den Fall der Verneinung dieser Frage wollte das vorlegende Gericht wissen, ob es von Bedeutung ist, wenn die anderen Anteilseigner die übrigen Anteile an dieser Gesellschaft praktisch gleichzeitig auf dieselbe Person übertragen und diese Übertragung in engem Zusammenhang mit den für diese Gesellschaft ausgeübten Managementtätigkeiten steht.

Zunächst hat der Gerichtshof ausgeführt, dass der bloße Erwerb, das bloße Halten und der bloße Verkauf von Gesellschaftsanteilen für sich genommen keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 77/388 darstellen, da der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ist (Rn. 36). Folglich kann die Übertragung von Gesellschaftsanteilen – unabhängig von der Höhe der Beteiligung – nur dann einer Übertragung eines Teil- oder Gesamtvermögens gleichgestellt werden, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird. Eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten versetzt den Erwerber nicht in die Lage, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen (Rn. 38). Die Anteilseigner sind insoweit keine Inhaber von Vermögenswerten des Unternehmens, an dem sie Anteile halten, sondern Inhaber dieser Anteile und haben in dieser Eigenschaft ein Recht auf eine Gewinnbeteiligung sowie ein Auskunftsrecht und sind in für die Geschäftsführung des Unternehmens wichtige Entscheidungen eingebunden. Der Gerichtshof hat deshalb entschieden, dass eine Beteiligung in Höhe von 30 % an einer Gesellschaft nur in beschränktem Maße ein Recht über diese Gesellschaft verleiht (Rn. 39) und dass die Übertragung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft nicht einer Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens im Sinne der Richtlinie 77/388 gleichgestellt werden kann (Rn. 40). Der Gerichtshof hat außerdem festgestellt, dass jeder Vorgang einzeln und selbständig zu beurteilen ist (Rn. 47).

Sodann hat der Gerichtshof festgestellt, dass das Abzugsrecht besteht, wenn die Eingangsumsätze einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen aufweisen. Ist das nicht der Fall, ist zu untersuchen, ob die Ausgaben, die für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der vorausgehenden Umsatzstufe getätigt wurden, zu den allgemeinen Aufwendungen gehören, die mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen. In beiden Fällen liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang nur dann vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt (Rn. 55).

Der Gerichtshof hat daraus geschlossen, dass die Veräußerung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft, für die der Veräußerer mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt, keine Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens bei der Lieferung von Gegenständen oder bei Dienstleistungen im Sinne der Richtlinie 77/388 darstellt; dies gilt unabhängig davon, ob die anderen Anteilseigner die übrigen Anteile an dieser Gesellschaft praktisch gleichzeitig an dieselbe Person übertragen oder diese Übertragung in engem

Zusammenhang mit den für diese Gesellschaft ausgeübten Managementtätigkeiten steht (Tenor).

**[Urteil vom 8. November 2018, C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)**

C&D Foods war die Muttergesellschaft der Arovit Holding A/S, der wiederum die Arovit Petfood gehörte. Vor dem 1. März 2007 bestand die Haupttätigkeit von C&D Foods darin, Muttergesellschaft von Arovit Holding zu sein. Zu diesem Zeitpunkt traf sie eine Verwaltungsvereinbarung mit ihrer Enkelgesellschaft Arovit Petfood über die Erbringung von Verwaltungs- und IT-Dienstleistungen. Im August 2008 übernahm ein Kreditinstitut den Arovit-Konzern für 1 Euro, als das Darlehen, das es dem damaligen Eigentümer des Konzerns gewährt hatte, notleidend wurde. Im Zeitraum von Dezember 2008 bis März 2009 schloss das Kreditinstitut für Rechnung von C&D Foods zahlreiche Beraterverträge, um die Veräußerung aller an Arovit Petfood gehaltenen Aktien mit dem Ziel, nicht mehr Gläubiger dieses Konzerns zu sein, vorzubereiten. Nachdem C&D Foods Ausgaben für diese geplante Veräußerung getätigt hatte, zog sie die darauf entfallende Vorsteuer ab. Mangels eines potenziellen Käufers wurden die Verkaufsbemühungen 2009 aufgegeben.

Das vorliegende Gericht wollte vom Gerichtshof wissen, ob eine Holdinggesellschaft die Vorsteuer auf Ausgaben für eine geplante, aber nicht durchgeführte Veräußerung von Aktien einer Enkelgesellschaft, der sie Verwaltungs- und IT-Dienstleistungen erbringt, abziehen kann.

Der Gerichtshof hat erstens darauf hingewiesen, dass eine Gesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt und kein Mehrwertsteuerpflichtiger ist, da der bloße Erwerb und das Halten von Aktien für sich genommen keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 2006/112 darstellen (Rn. 30). Etwas anderes gilt jedoch, wenn die finanzielle Beteiligung an einem anderen Unternehmen unbeschadet der Rechte, die dem Anteilseigner in seiner Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafter zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung begründet worden ist, soweit ein solcher Eingriff die Vornahme von Umsätzen einschließt, die der Mehrwertsteuer unterliegen, wie die Erbringung von Verwaltungs-, Buchhaltungs- und IT-Dienstleistungen (Rn. 32).

Der Gerichtshof hat zweitens festgestellt, dass eine Aktienveräußerung grundsätzlich nur dann in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, wenn sie ihren ausschließlichen unmittelbaren Entstehungsgrund in der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit der fraglichen Muttergesellschaft hat oder eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung dieser Tätigkeit darstellt. Dies ist dann der Fall, wenn die Veräußerung erfolgt, um den daraus erzielten Erlös direkt für die steuerbare wirtschaftliche Tätigkeit der Muttergesellschaft oder die wirtschaftliche Tätigkeit der Gruppe, deren Muttergesellschaft sie ist, zu verwenden (Rn. 38). So hat der Gerichtshof entschieden, dass eine geplante, aber nicht durchgeführte Veräußerung von Aktien wie die im vorliegenden Fall fragliche, die nicht ihren ausschließlichen unmittelbaren Entstehungsgrund in der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit der betreffenden Gesellschaft hat oder nicht eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung dieser wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt (Rn. 42 und Tenor).

[Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

Im vorliegenden Fall hatte sich eine juristische Person mit Gewinnerzielungsabsicht verpflichtet, im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit mit Bezug zum Tourismus- und Freizeitgewerbe im ländlichen Raum einen Freizeitweg zu errichten und der Öffentlichkeit fünf Jahre lang kostenfreien Zugang zu diesem Weg anzubieten. Sie hatte die Vorsteuer für den Erwerb oder die Herstellung von bestimmten Investitionsgütern im Rahmen der Arbeiten zur Ausführung des Freizeitwegs in Abzug gebracht. Die mit einem Antrag der juristischen Person auf Erstattung der betreffenden Mehrwertsteuerbeträge befasste Steuerbehörde war jedoch der Ansicht gewesen, dass eine solche Erstattung nicht gerechtfertigt sei, da nicht erwiesen sei, dass die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen zur Verwendung für die Zwecke einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeit bestimmt gewesen seien. Aufgrund dessen hatte die Steuerbehörde den Vorsteuerabzug für diese Beträge abgelehnt.

In diesem Zusammenhang stellte sich das vorliegende Gericht die Frage, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den mit den durchgeführten Arbeiten verbundenen Ausgaben und den von der juristischen Person beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeiten bestehe, da der Freizeitweg unmittelbar dazu bestimmt sei, von der Öffentlichkeit kostenfrei genutzt zu werden.

Der Gerichtshof hat zunächst darauf hingewiesen, dass ein Steuerpflichtiger, soweit er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher handelt und den Gegenstand für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand abzuziehen (Rn. 18). Insoweit können Gegenstände und Dienstleistungen auch dann von einer als Steuerpflichtiger handelnden Person für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit erworben werden, wenn sie nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden (Rn. 19). Als Steuerpflichtiger hat zu gelten, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt. Da er als Steuerpflichtiger handelt, hat er das Recht auf sofortigen Abzug der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer für Investitionsausgaben, die für die Zwecke der von ihm beabsichtigten und das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt wurden (Rn. 20). Ob ein Steuerpflichtiger als solcher für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit handelt, ist eine Tatsachenfrage, die vom vorlegenden Gericht zu beurteilen ist (Rn. 21). Gleichwohl hat der Gerichtshof festgestellt, dass sich aus der Schilderung des vorlegenden Gerichts ergibt, dass der Freizeitweg als ein Mittel angesehen werden kann, Besucher anzuziehen, um ihnen Gegenstände und Dienstleistungen anzubieten (Rn. 22). Dies hat gezeigt, dass die in Rede stehende juristische Person die betreffenden Investitionsgüter in der Absicht erworben oder hergestellt hatte, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und daher als Steuerpflichtiger gehandelt hatte (Rn. 23).

Hinsichtlich des Vorliegens eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug auch bei Fehlen eines solchen Zusammenhangs besteht, sofern die eingegangenen Kosten zu den Gemeinkosten des Steuerpflichtigen gehören und als solche Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind (Rn. 27 und 28). Es sind alle Umstände, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden, zu berücksichtigen und nur die Umsätze heranzuziehen, die objektiv im Zusammenhang mit der der Steuer unterliegenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen (Rn. 29).

Der Gerichtshof hat ausgeführt, dass die unmittelbare kostenfreie Verwendung von Investitionsgütern den direkten und unmittelbaren Zusammenhang nicht in Frage stellt, da das Zugänglichmachen des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Freizeitwegs an die Öffentlichkeit unter keinen Befreiungstatbestand der Richtlinie 2006/112 fällt und die Kosten, die die in Rede stehende juristische Person für die Einrichtung dieses Wegs eingegangen ist, der von ihr beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet werden können (Rn. 33 bis 35).

**[Urteil vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)**

Im Ausgangsrechtsstreit hatte eine bulgarische Gesellschaft mehrere Grundstücke in einem Ferienkomplex erworben, um Gebäude zur saisonalen Bewohnung zu errichten. Sie hatte mit der Gemeinde, die eine Baugenehmigung besaß, einen Vertrag über die Instandsetzung einer Kanalpumpstation für Abwasser geschlossen, die diesen Ferienkomplex in ihrem Gemeindegebiet versorgte. Die Gesellschaft, die Grundstücke erworben hatte, hatte einer dritten Gesellschaft einen Auftrag über die Bauarbeiten erteilt. Nach Ansicht ersterer Gesellschaft bestand zwischen den Ausgaben für die Instandsetzung der Pumpstation und den Dienstleistungen, die sie nach der genehmigten Errichtung der Gebäude auf ihren Grundstücken zu erbringen habe, ein Zusammenhang.

Das vorlegende Gericht wollte wissen, ob ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der Vorsteuer hat, die für eine in der Errichtung und Umgestaltung eines Immobilienobjekts, dessen Eigentümer ein Dritter ist, bestehende Dienstleistung entrichtet wurde, wenn Letzterer unentgeltlich in den Genuss des Ergebnisses dieser Dienstleistungen gelangt und diese Dienstleistungen sowohl von dem Steuerpflichtigen als auch von dem Dritten im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten verwendet werden.

Der Gerichtshof hat erstens darauf hingewiesen, dass das Vorhandensein eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs in Anbetracht des objektiven Inhalts der betreffenden Umsätze zu beurteilen ist (Rn. 31). Wenn die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet werden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (Rn. 30).

Daher war im vorliegenden Fall festzustellen, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einerseits der Dienstleistung der Instandsetzung der Abwasserpumpstation und andererseits einem besteuerten Ausgangsumsatz der Gesellschaft oder der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaft bestand (Rn. 32). Den Umständen des vorliegenden Falles war zu entnehmen, dass der Anschluss der Gebäude, die die Gesellschaft zu errichten beabsichtigte, ohne die Instandsetzung dieser Pumpstation unmöglich gewesen wäre. Ohne eine solche Instandsetzung hätte die Gesellschaft ihre wirtschaftliche Tätigkeit nicht ausüben können (Rn. 33). Der Umstand, dass auch die Gemeinde von dieser Dienstleistung profitiert, rechtfertigt es nicht, der Gesellschaft das Abzugsrecht zu versagen, wenn das Vorliegen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs nachgewiesen wurde (Rn. 35).

Der Gerichtshof hat weiter ausgeführt, dass es Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu prüfen, ob sich die Instandsetzungsdienstleistung auf das beschränkte, was erforderlich war, um den

Anschluss der von der Gesellschaft errichteten Gebäude an die fragliche Abwasserpumpstation sicherzustellen oder ob sie über das zu diesem Zweck Erforderliche hinausgegangen war (Rn. 37). Insoweit hat der Gerichtshof festgestellt, dass ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der Vorsteuer hat, die für eine in der Errichtung und Umgestaltung eines Immobilienobjekts, dessen Eigentümer ein Dritter ist, bestehende Dienstleistung entrichtet wurde, wenn Letzterer unentgeltlich in den Genuss des Ergebnisses dieser Dienstleistungen gelangt und diese Dienstleistungen sowohl von dem Steuerpflichtigen als auch von dem Dritten im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten verwendet werden, soweit diese Dienstleistungen nicht über das hinausgehen, was dafür erforderlich ist, dass dieser Steuerpflichtige besteuerte Ausgangsumsätze ausführen kann, und soweit die Kosten der Dienstleistungen in den Preis dieser Umsätze einbezogen sind (Rn. 40 und Tenor). In dem Fall, dass die Arbeiten zur Errichtung oder Umgestaltung über den allein durch die von dem Steuerpflichtigen errichteten Gebäude erzeugten Bedarf hinausgingen, wäre ein Abzugsrecht nur für die Vorsteuer zuzuerkennen, die in Bezug auf den Teil der für die Errichtung und Umgestaltung angefallenen Kosten entrichtet wurde, der objektiv notwendig ist, damit der Steuerpflichtige seine besteuerten Umsätze ausführen kann (Rn. 39).

## 2. Auswirkungen eines Betrugs auf das Recht auf Vorsteuerabzug

### [Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

In dieser Rechtssache hatten die bulgarischen Steuerbehörden infolge einer Steuerprüfung festgestellt, dass es keine Beweise für die Bewirkung der innergemeinschaftlichen Weizen- und Sonnenblumenlieferungen gebe, die nach Angaben einer bulgarischen Gesellschaft zugunsten einer Gesellschaft rumänischen Rechts bewirkt worden seien. Die Steuerbehörden hatten Gegenkontrollen bei zwei Lieferanten der Klägerin des Ausgangsverfahrens sowie bei drei von deren Lieferanten vorgenommen. Da bei diesen Gegenkontrollen nicht nachgewiesen werden können, dass die drei letzteren Lieferanten tatsächlich Waren an die beiden ersten Lieferanten geliefert hatten, hatten die bulgarischen Steuerbehörden daraus den Schluss gezogen, dass die Lieferanten der Klägerin des Ausgangsverfahrens nicht über die Warenmengen verfügten, die notwendig seien, um die für die Klägerin des Ausgangsverfahrens bestimmten Lieferungen zu bewirken, und kamen zu dem Ergebnis, dass keine tatsächlichen Lieferungen zwischen diesen Unternehmen und der Klägerin des Ausgangsverfahrens erfolgt seien. In diesem Zusammenhang wurde eine Frage hinsichtlich der Definition des Begriffs „Steuerbetrug“ und seiner Abgrenzung zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Der Gerichtshof hat zunächst darauf hingewiesen, dass nach seiner ständigen einschlägigen Rechtsprechung – d. h. insbesondere nach den Urteilen Halifax u. a.<sup>18</sup>, Kittel und Recolta Recycling<sup>19</sup> sowie Mahagében und Dávid<sup>20</sup> – ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, für die Zwecke der Richtlinie 2006/112 als an

---

<sup>18</sup> [Urteil vom 21. Februar 2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

<sup>19</sup> [Urteil vom 6. Juli 2006 \(C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

<sup>20</sup> [Urteil vom 21. Juni 2012 \(C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Zu diesem Urteil siehe auch Teil II („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) und Teil V („Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der vorliegenden thematischen Übersicht.

dieser Hinterziehung Beteiligten anzusehen ist, und zwar unabhängig davon, ob er im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielt (Rn. 39).

Hingegen hat der Gerichtshof entschieden, dass es mit der Vorsteuerabzugsregelung dieser Richtlinie nicht vereinbar ist, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, 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 vorausging oder nachfolgte, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts mit einer Sanktion zu belegen (Rn. 41).

Da die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es folglich den zuständigen Steuerbehörden, die objektiven Umstände, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, rechtlich hinreichend nachzuweisen (Rn. 43).

#### **[Urteil vom 13. Februar 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)**

Nach einer Steuerprüfung, die bei der Klägerin des Ausgangsverfahrens, einer bulgarischen Gesellschaft, durchgeführt wurde, hatte die bulgarische Steuerbehörde Zweifel an der Zulässigkeit des Abzugs der in den Rechnungen von sieben Lieferanten ausgewiesenen Mehrwertsteuer als Vorsteuer. Bei einigen dieser Lieferanten bzw. bei ihren Subunternehmern konnte anhand der Auskünfte, die von ihnen im Rahmen der Steuerprüfung verlangt wurden, nämlich nicht nachgewiesen werden, dass sie die für die Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen erforderlichen Mittel besessen hätten. Die Steuerbehörde stellte fest, dass bei den Umsätzen einiger Subunternehmer nicht erwiesen sei, dass sie überhaupt bzw. von den in den Rechnungen angegebenen Dienstleistungserbringern bewirkt worden seien. Sie erließ deshalb einen berichtigenden Steuerbescheid, mit dem festgestellt wurde, dass die in den betreffenden Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abziehbar sei.

Unter Verweis auf das Urteil Bonik<sup>21</sup> hat der Gerichtshof erstens entschieden, dass allein der Umstand, dass die an die Klägerin des Ausgangsverfahrens erbrachte Leistung nicht tatsächlich von dem in den Rechnungen angegebenen Leistenden oder seinem Subunternehmer bewirkt worden sein soll, weil diese weder über das erforderliche Personal noch über die erforderlichen Sachmittel und Vermögenswerte verfügt hätten, die Kosten ihrer Leistung in ihrer Buchführung nicht dokumentiert worden seien oder die Unterschrift der Personen, die bestimmte Dokumente als Leistende unterzeichnet hätten, sich als falsch erwiesen habe, für sich genommen nicht ausreichen würde, um das Abzugsrecht auszuschließen (Rn. 31). Hierfür müssten zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Es müsste der Tatbestand eines betrügerischen Verhaltens erfüllt sein, und aufgrund der von den Steuerbehörden festgestellten objektiven Umstände müsste feststehen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass

---

<sup>21</sup> [Urteil vom 6. Dezember 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in den Betrug einbezogen war. Der Gerichtshof hat dem vorlegenden Gericht anheimgestellt, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind (Rn. 32).

Zweitens hatte sich der Gerichtshof in verfahrensrechtlicher Hinsicht mit der Frage zu befassen, ob das nationale Gericht eine Steuerhinterziehung von Amts wegen feststellen muss. Der Gerichtshof hat insoweit festgestellt, dass selbst wenn eine Vorschrift des nationalen Rechts die Steuerhinterziehung als Straftat einordnete und die entsprechende Feststellung allein vom Strafrichter getroffen werden könnte, nicht ersichtlich wäre, dass das Gericht, das die Rechtmäßigkeit eines berichtigenden Steuerbescheids zu prüfen hat, mit dem die Zulässigkeit des von einem Steuerpflichtigen vorgenommenen Abzugs der Mehrwertsteuer verneint wird, durch eine solche Vorschrift daran gehindert ist, sich auf die objektiven Umstände zu stützen, die die Steuerverwaltung vorträgt, um im konkreten Fall eine Steuerhinterziehung zu beweisen, wenn nach einer anderen Bestimmung des nationalen Rechts eine „zu Unrecht erhobene“ Mehrwertsteuer nicht abgezogen werden darf (Rn. 38). Denn das Unionsrecht verlangt von den nationalen Behörden und Gerichten, den Vorsteuerabzug zu verwehren, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer Absicht oder missbräuchlich ausgeübt wird. Im Übrigen muss das nationale Gericht, auch wenn das Unionsrecht von den Parteien nicht geltend gemacht wird, die rechtlichen Gesichtspunkte, die sich aus einer zwingenden Vorschrift des Unionsrechts ergeben, von Amts wegen aufgreifen, wenn die nationalen Gerichte nach dem nationalen Recht verpflichtet oder berechtigt sind, dies im Fall einer zwingenden Vorschrift des nationalen Rechts zu tun (Rn. 34).

#### **[Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)**

In dieser Rechtssache hatte die Klägerin des Ausgangsverfahrens, ein polnisches Unternehmen, mehrere Einkäufe von Dieselkraftstoff getätigt, den sie im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendete. Für diese Kraftstoffeinkäufe führte sie den Vorsteuerabzug durch. Nach einer Steuerprüfung versagte ihr die Finanzverwaltung das Recht auf den Vorsteuerabzug, weil die Rechnungen über die Kraftstoffeinkäufe von einem nicht existenten Wirtschaftsteilnehmer ausgestellt worden seien. Die Feststellung, dass der Wirtschaftsteilnehmer nicht existent sei, wurde auf eine Reihe von Gesichtspunkten gestützt, insbesondere auf den Umstand, dass diese Gesellschaft nicht für mehrwertsteuerliche Zwecke registriert sei, keine Steuererklärung abgebe und keine Steuern entrichte.

Hinsichtlich des eventuellen Vorliegens einer Steuerhinterziehung hat der Gerichtshof zunächst auf die Rechtsprechung in den Rechtssachen Bonik<sup>22</sup> und Maks Pen<sup>23</sup> hingewiesen. Sodann hat er näher ausgeführt, dass es, wenn die nach der Richtlinie 77/388 vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt sind, mit der Vorsteuerabzugsregelung dieser Richtlinie nicht vereinbar ist, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, 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

---

<sup>22</sup> [Urteil vom 6. Dezember 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

<sup>23</sup> [Urteil vom 13. Februar 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts zu sanktionieren (Rn. 49).

Nach Ansicht des Gerichtshofs ist es Sache der Steuerverwaltung, die Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der Rechnung festgestellt hat, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was vom vorliegenden Gericht zu prüfen ist (Rn. 50).

### III. Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs

#### [Urteil vom 16. Februar 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Der Sachverhalt dieser Rechtssache ist bereits oben in Teil II („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) beschrieben worden. Daher ist hier nur daran zu erinnern, dass die Rechtssache gemischt Steuerpflichtige und die Frage betrifft, ob diese berechtigt sind, einen Vorsteuerabzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen, indem der abzugsfähige Betrag für Bereiche, in denen diese Steuerpflichtigen ausschließlich besteuerte Tätigkeiten ausüben, unter Einbeziehung von nicht besteuerten „Subventionen“ in den Nenner des Bruchs berechnet wird, der zur Ermittlung des Pro-rata-Satzes des Abzugs dient.

Der Gerichtshof hat unter Bezugnahme auf das Urteil vom 6. Oktober 2005 in der Rechtssache Kommission/Frankreich (C-243/03)<sup>24</sup> darauf hingewiesen, dass für gemischt Steuerpflichtige das Recht auf Vorsteuerabzug zwar anhand eines bestimmten Pro-rata-Satzes zu ermitteln ist, der auf einem Bruch beruht, der im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer, und im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer, enthält, die Mitgliedstaaten jedoch eine der anderen in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 dieser Richtlinie aufgeführten Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorsehen dürfen, zu denen die Festlegung eines besonderen Pro-rata-Satzes für jeden Tätigkeitsbereich oder der Abzug der Vorsteuer nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit gehören (Rn. 38). Der Gerichtshof hat insoweit ausgeführt, dass die unmittelbar mit dem Preis eines Gegenstands oder einer Dienstleistung zusammenhängenden Subventionen ebenso wie diese zu besteuern sind. Für andere als die unmittelbar mit dem Preis zusammenhängenden Subventionen haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, sie bei der Ermittlung des anwendbaren Pro-rata-Satzes in den Nenner einzubeziehen, wenn ein Steuerpflichtiger sowohl Umsätze tätigt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch befreite Umsätze (Rn. 39).

---

<sup>24</sup> [Urteil vom 6. Oktober 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Der Gerichtshof zog hieraus den Schluss, dass sich, da es dem in Rede stehenden Steuerpflichtigen gestattet war, den Abzug nach einer anderen Methode als dem Pro-rata-Satz, nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit vorzunehmen (Rn. 40), die von ihm in den Bereichen Restauration und Animation ausgeübten Tätigkeiten jedoch der Mehrwertsteuer unterlagen, das Recht auf Vorsteuerabzug nach der Methode der tatsächlichen Zuordnung auf die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen bezieht (Rn. 41). Daher verbietet es die Richtlinie 77/388 nach Auffassung des Gerichtshofs einem Mitgliedstaat, der gemischt Steuerpflichtigen gestattet, den in diesen Bestimmungen vorgesehenen Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen vorzunehmen, den abzugsfähigen Betrag für Bereiche, in denen diese Steuerpflichtigen ausschließlich besteuerte Tätigkeiten ausüben, unter Einbeziehung von nicht besteuerten „Subventionen“ in den Nenner des zur Ermittlung des Pro-rata-Satzes des Abzugs dienenden Bruchs zu berechnen (Rn. 43).

**Urteil vom 8. November 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)**

Dieser Rechtssache lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Steuerpflichtige, eine Gesellschaft deutschen Rechts, ließ ein Gebäude errichten, in dem sich sowohl Wohnungen als auch Geschäftsräume befanden. Nach der Fertigstellung dieses Gebäudes vermietete er es teils mehrwertsteuerfrei, teils mehrwertsteuerpflichtig. In seiner Umsatzsteuerjahreserklärung machte er einen Teilabzug der dem Gebäude zugeordneten Vorsteuer geltend, wobei er die abziehbare Vorsteuer in Anwendung eines bestimmten Pro-rata-Satzes nach Maßgabe des Verhältnisses des Umsatzes aus gewerblichen Vermietungen zu den Umsätzen aus anderweitiger Vermietung berechnete.

Im Anschluss an eine Steuerprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, der Betrag der abzugsfähigen Vorsteuer sei nach Maßgabe des Verhältnisses der Fläche der Geschäftsräume zur Fläche der zu Wohnzwecken genutzten Räume zu berechnen. Dementsprechend kürzte es die abziehbare Vorsteuer zum Nachteil des Steuerpflichtigen.

Im Rahmen dieses Rechtsstreits rief das nationale Gericht den Gerichtshof an, um in Erfahrung zu bringen, ob die Bestimmung der Richtlinie 77/388, die die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs regelt, es den Mitgliedstaaten erlaubt, zum Zweck dieser Berechnung der Vorsteuern für die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel als den Umsatzschlüssel vorzuschreiben.

Der Gerichtshof hat zunächst darauf hingewiesen, dass nach der in der Richtlinie 77/388 aufgestellten allgemeinen Regel der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf den Betrag der Umsätze entfällt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und die in Art. 17 Abs. 2 und 3 der Richtlinie genannt werden (Rn. 13). Eine Ausnahme von dieser Regel erlaubt es den Mitgliedstaaten jedoch, eine andere Methode zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen, nämlich die Festlegung eines besonderen Pro-rata-Satzes für jeden Tätigkeitsbereich, einen Vorsteuerabzug nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit oder unter bestimmten Voraussetzungen sogar den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug (Rn. 15). Insoweit haben die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der ihnen übertragenen

Befugnisse die praktische Wirksamkeit der allgemeinen Regel der Richtlinie 77/388 sowie die Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, namentlich die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, zu beachten (Rn. 16). Sollten nationale Rechtsvorschriften allgemein von dieser Regel abweichen, würden sie das Ziel der Richtlinie 77/388 in Frage stellen, wonach die Pro-rata-Sätze des Steuerabzugs in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden müssen (Rn. 17). In diesem Rahmen ist es Sache der Mitgliedstaaten, unter Beachtung des Unionsrechts und der Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, Methoden und Regeln für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs festzulegen. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, diese Befugnis unter Berücksichtigung von Zweck und Systematik der Richtlinie wahrzunehmen (Rn. 22).

Dem Gerichtshof zufolge haben die Mitgliedstaaten auch darauf zu achten, dass die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs möglichst präzise ist (Rn. 23). Die Richtlinie 77/388 verbietet es daher nicht, dass die Mitgliedstaaten hinsichtlich eines bestimmten Umsatzes eine andere Aufteilungsmethode oder einen anderen Aufteilungsschlüssel als die Umsatzmethode, namentlich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Flächenmethode, anwenden, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Bestimmung anhand der Umsatzmethode (Rn. 24).

#### [Urteil vom 12. September 2013, Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Diese Rechtssache betrifft ein Kreditinstitut, das seine Hauptniederlassung in Frankreich und Zweigniederlassungen in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union sowie in Drittstaaten hatte. Bei einer Kontrolle hatte es die Steuerverwaltung gegenüber diesem Institut als Steuerpflichtigem abgelehnt, die Zinsbeträge der Darlehen, die die Hauptniederlassung des Kreditinstituts seinen Zweigniederlassungen mit Sitz außerhalb Frankreichs gewährt hatte, im Zähler und im Nenner des Pro-rata-Satzes zu berücksichtigen.

Der Gerichtshof, dem von dem nationalen Gericht vier Fragen zur Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs gestellt worden waren, hat zunächst geprüft, ob die Richtlinie 77/388 dahin auszulegen ist, dass eine Gesellschaft, deren Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat ansässig ist, für diese Bestimmung den Umsatz berücksichtigen kann, den ihre in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Zweigniederlassungen erzielt haben.

Der Gerichtshof hat festgestellt, dass, da die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs Teil der in der Richtlinie 77/388 vorgesehenen Regelung über den Vorsteuerabzug ist, die Modalitäten dieser Berechnung zusammen mit dieser Regelung in den Geltungsbereich des nationalen Mehrwertsteuerrechts fallen, dem eine Tätigkeit oder ein Umsatz steuerlich zuzuordnen ist (Rn. 30). Die Festlegung der Methode für die Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist nämlich Sache der Steuerbehörden jedes Mitgliedstaats, die nach dieser Richtlinie ermächtigt sind, für jeden Tätigkeitsbereich einen besonderen Pro-rata-Satz, einen Vorsteuerabzug nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit oder unter bestimmten Voraussetzungen sogar den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen (Rn. 31). Insoweit richtet sich die Art der Rückzahlung der Mehrwertsteuer – entweder durch Abzug oder durch Erstattung – ausschließlich nach dem „Niederlassungsort“ des Steuerpflichtigen (Rn. 32). Dieser Begriff

bezieht sich nicht nur auf die Hauptniederlassung des Steuerpflichtigen, sondern auch auf feste Niederlassungen. Da eine in einem Mitgliedstaat befindliche feste Niederlassung und die in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Hauptniederlassung im Hinblick auf die Mehrwertsteuer als ein einziger Steuerpflichtiger anzusehen sind, folgt daraus, dass ein einziger Steuerpflichtiger außer der in seinem Sitzstaat geltenden Regelung so vielen nationalen Regelungen über den Vorsteuerabzug unterliegt, wie es Mitgliedstaaten gibt, in denen er feste Niederlassungen hat (Rn. 34).

Da die Modalitäten der Berechnung des Pro-rata-Satzes ein wesentlicher Bestandteil der Vorsteuerabzugsregelung sind, kann bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes, der für die in einem Mitgliedstaat ansässige Hauptniederlassung eines Steuerpflichtigen gilt, der Umsatz, der von allen festen Niederlassungen des genannten Steuerpflichtigen in anderen Mitgliedstaaten erzielt wurde, nicht berücksichtigt werden, ohne sowohl die zweckmäßige Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts als auch die Berechtigung des Pro-rata-Satzes ernsthaft in Frage zu stellen (Rn. 35). Denn erstens kann eine solche Art der Berechnung des Pro-rata-Satzes die Wahrung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht besser gewährleisten als eine Regelung, nach der in jedem Mitgliedstaat, in dem eine feste Niederlassung gehalten wird, ein separater Pro-rata-Satz bestimmt werden muss (Rn. 37). Zweitens würde die Höhe des anwendbaren Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs verfälscht (Rn. 38). Drittens könnte diese Art der Festlegung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs die praktische Wirksamkeit der Richtlinie 77/388 beeinträchtigen (Rn. 39).

**[Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt \(C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)**

In dieser Rechtssache hatten zwei Holdinggesellschaften einen vollständigen Abzug der Mehrwertsteuer vorgenommen, die für die erste Gesellschaft auf die Einwerbung von Kapital bei einem Dritten, das zur Finanzierung ihrer Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften und ihrer Dienstleistungen diente, entfiel, und die für die zweite Gesellschaft auf die mit einer Erhöhung ihres Kapitals verbundenen Emissionskosten entfiel. Bei der ersten Gesellschaft hatte das Finanzamt den Abzug nur begrenzt zugelassen, da seiner Ansicht nach das bloße Halten von Anteilen an Tochtergesellschaften kein Recht auf Abzug eröffnet. Auch bei der zweiten Gesellschaft hatte das Finanzamt den Vorsteuerabzug abgelehnt.

Das mit dem Rechtsstreit befasste nationale Gericht hat dem Gerichtshof eine Frage zu der Situation gestellt, in der der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig ist, als die Aufwendungen des Steuerpflichtigen nur zum Teil seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zugerechnet werden können. Im Einzelnen wollte das vorlegende Gericht wissen, nach welcher Berechnungsweise die Vorsteuer, die von einer Holdinggesellschaft für die Beschaffung von Kapital, das dem Erwerb von Anteilen an Tochtergesellschaften dienen sollte, gezahlt wurde, zwischen den wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten der Gesellschaft aufzuteilen ist.

Der Gerichtshof hat zunächst darauf hingewiesen, dass eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (Rn. 18). Die Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer Holdinggesellschaft getragen werden, die an deren

Verwaltung teilnimmt und insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind als der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaft zugeordnet anzusehen, und die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer eröffnet ein Recht auf vollständigen Abzug (Rn. 25).

Sodann hat der Gerichtshof klargestellt, dass die Regelung des Pro-rata-Satzes des Abzugs der Mehrwertsteuer nur die Fälle erfasst, in denen der Steuerpflichtige die Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, verwendet (Rn. 26). Diese Regelung betrifft die Vorsteuer auf Aufwendungen, die ausschließlich mit wirtschaftlichen Tätigkeiten im Zusammenhang stehen. Die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten steht dagegen im Ermessen der Mitgliedstaaten (Rn. 27). Da die fraglichen Holdinggesellschaften aufgrund der wirtschaftlichen Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig waren, die aus den Leistungen bestand, die sie an alle ihre Tochtergesellschaften gegen Entgelt erbrachten, müsste die für die Kosten des Erwerbs dieser Leistungen gezahlte Mehrwertsteuer als Teil der allgemeinen Aufwendungen anzusehen sein und vollständig abgezogen werden, es sei denn, dass nachgelagerte Umsätze mehrwertsteuerfrei sind. Im letzteren Fall darf das Abzugsrecht nur nach Pro-rata-Modalitäten vorgenommen werden (Rn. 28).

**[Urteil vom 9. Juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)**

In dieser Rechtssache hatte die Steuerpflichtige, eine deutsche Grundstücksgemeinschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, auf einem ihr gehörenden Grundstück Arbeiten zum Abriss eines alten Gebäudes und zum Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses durchgeführt. Dieses Gebäude umfasste sechs Wohn- und Geschäftseinheiten und zehn Tiefgaragenplätze. Einige dieser Einheiten und Garagenplätze waren vermietet worden.

Die Steuerpflichtige berechnete ihr Recht auf Abzug der für den Abriss und den Neubau gezahlten Mehrwertsteuer als Vorsteuer anhand eines Aufteilungsschlüssels, der auf dem Verhältnis des aus der Vermietung der der Mehrwertsteuer unterliegenden Geschäftseinheiten oder der diesen zuzuordnenden Garagenplätze erwirtschafteten Umsatzes zum Umsatz aus von der Mehrwertsteuer befreiter anderer Vermietung beruhte. Allerdings waren einige Teile des Gebäudes, die ursprünglich einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Nutzung zugeführt werden sollten, umsatzsteuerfrei vermietet worden. Da die deutsche Steuerverwaltung der Ansicht war, dass der Vorsteuerabzug auf einem präziseren Aufteilungsschlüssel, nämlich einem Flächenschlüssel, beruhen sollte, wandte sie diesen an, um den der Steuerpflichtigen gewährten Prozentsatz des Vorsteuerabzugs zu verringern.

Diese Meinungsverschiedenheit hat das vorlegende Gericht dazu veranlasst, den Gerichtshof zu fragen, ob in dem Fall, in dem ein Gebäude auf der Ausgangsstufe sowohl zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch zur Ausführung von Umsätzen, für die dieses Recht nicht besteht, die Mitgliedstaaten vorschreiben müssen, dass die auf der Eingangsstufe für die Errichtung oder die Anschaffung dieses Gebäudes verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen zunächst ausschließlich der einen oder der anderen Umsatzart zugeordnet werden, damit danach nur das Recht auf Vorsteuerabzug für diejenigen Gegenstände und Dienstleistungen, die nicht auf diese Weise

zugeordnet werden können, anhand eines Umsatzschlüssels oder, vorausgesetzt, diese Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs, eines Flächenschlüssels bestimmt wird. Das nationale Gericht wollte außerdem wissen, ob die Antwort des Gerichtshofs auf diese Frage auch für Gegenstände und Dienstleistungen gilt, die für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung eines gemischt genutzten Gebäudes herangezogen werden.

Der Gerichtshof, der festgestellt hat, dass die Mitgliedstaaten grundsätzlich vorsehen müssen, dass die Steuerpflichtigen zur Bestimmung der Höhe ihres Rechts auf Vorsteuerabzug die auf der Eingangsstufe erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen zunächst den verschiedenen Ausgangsumsätzen, zu deren Ausführung sie bestimmt waren, zuordnen, hat weiter erläutert, dass es Sache der zuständigen Behörden dieser Mitgliedstaaten ist, auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen die der Zuordnung entsprechende Regelung für den Vorsteuerabzug anzuwenden, wobei auf die Gegenstände und Dienstleistungen, die sich nicht auf eine einzige Umsatzart beziehen, die in der Richtlinie 77/388 vorgesehene Pro-rata-Regelung anzuwenden ist (Rn. 26).

Der Gerichtshof hat erklärt, dass eine nationale Regelung den Steuerpflichtigen gestatten kann, von der Zuordnung dieser Gegenstände und Dienstleistungen unabhängig von deren Verwendung abzusehen, wenn diese Gegenstände und Dienstleistungen die Anschaffung oder die Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes betreffen und die Zuordnung in der Praxis schwer durchführbar ist (Rn. 28). Wenn diese Zuordnung in der Praxis leicht durchführbar ist, kann es einem Mitgliedstaat hingegen nicht erlaubt sein, vorzusehen, dass die Steuerpflichtigen davon befreit sind, die Gegenstände und Dienstleistungen den verschiedenen Ausgangsumsätzen zuzuordnen (Rn. 30).

Was die Berechnung des Vorsteuerabzugsbetrags angeht, hat der Gerichtshof bezüglich der Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl Umsätzen zuzuordnen sind, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätzen, für die dieses Recht nicht besteht, darauf hingewiesen, dass dieser Betrag grundsätzlich auf der Grundlage eines Pro-rata-Satzes berechnet wird, der für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt wird (Rn. 31). Allerdings können die Mitgliedstaaten eine andere Berechnungsmethode vorsehen, vorausgesetzt, diese Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Bestimmung anhand der erstgenannten Methode (Rn. 32).

Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Mitgliedstaaten nicht vorschreiben müssen, dass die auf der Eingangsstufe für die Errichtung, Anschaffung, Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung dieses Gebäudes verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen zunächst diesen verschiedenen Umsätzen zugeordnet werden, wenn eine solche Zuordnung schwer durchführbar ist, damit danach nur das Recht auf Vorsteuerabzug für diejenigen Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für bestimmte Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für andere Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, anhand eines Umsatzschlüssels oder, vorausgesetzt, diese Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs, eines Flächenschlüssels bestimmt wird (Rn. 36).

## IV. Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug

Im vorliegenden Teil ist der Begriff „Einschränkungen“ weiter gefasst als in Art. 176 der Richtlinie 2006/112. Gemeint sind hier eher die Grenzen des Rechts auf Vorsteuerabzug.

Zu diesem Thema werden drei Urteile dargestellt, nämlich die Urteile Maks Pen<sup>25</sup>, Gemeinde Woerden<sup>26</sup> und Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments<sup>27</sup>.

### [Urteil vom 13. Februar 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, weitere Pflichten vorzusehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, wie sie in Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 vorgesehen ist, nach Abs. 2 dieses Artikels nicht dazu genutzt werden darf, zusätzlich zu den in der Richtlinie genannten Pflichten weitere Pflichten aufzuerlegen (Rn. 42). Eine etwaige Nichtbeachtung bestimmter buchführungsrechtlicher Erfordernisse durch den Dienstleistungserbringer kann das Abzugsrecht des Empfängers der erbrachten Dienstleistungen in Bezug auf die dafür entrichtete Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen, wenn die Rechnungen über die erbrachten Dienstleistungen alle nach Art. 226 der Richtlinie 2006/112 vorgeschriebenen Angaben enthalten (Rn. 47). Der Gerichtshof ist deshalb zu dem Schluss gelangt, dass die Richtlinie 2006/112 einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, nach der eine Dienstleistung als zu dem Zeitpunkt erbracht gilt, zu dem die Voraussetzungen für die Anerkennung der Erträge aus ihr erfüllt sind (Rn. 48 und Urteilstenor).

### [Urteil vom 22. Juni 2016, Gemeinde Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

In dieser Rechtssache hatte eine niederländische Gemeinde, die als Steuerpflichtige im Sinne der Richtlinie 2006/112 eingestuft war, Gebäude errichten lassen, die sie dann zu einem unter den Baukosten liegenden Preis veräußerte. Der Erwerber überließ einem Dritten einen Teil der Gebäude zur unentgeltlichen Nutzung. Die anderen Gebäudeteile wurden an verschiedene Personen vermietet. Das vorliegende Gericht wollte wissen, ob der Steuerpflichtige die für den Bau des Gebäudes in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer unter solchen Umständen in vollem Umfang oder nur insoweit als Vorsteuer abziehen darf, als sie auf Gebäudeteile entfällt, die er für wirtschaftliche Tätigkeiten, nämlich die Vermietung, nutzt.

Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Richtlinie 2006/112 das Recht auf Vorsteuerabzug nicht davon abhängig macht, dass die in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen von der Person, die sie vom Steuerpflichtigen erhält, genutzt werden. Sonst würde nämlich jeder Umsatz eines Steuerpflichtigen mit einem Erwerber oder Empfänger, der – wie Privatpersonen –

<sup>25</sup> [Urteil vom 13. Februar 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Vgl. auch oben Teil II („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) Abschnitt 2 („Auswirkungen eines Betrugs auf das Recht auf Vorsteuerabzug“).

<sup>26</sup> [Urteil vom 22. Juni 2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

<sup>27</sup> [Urteil vom 14. September 2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Vgl. auch oben Teil II („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) Abschnitt 1 („Direkter und unmittelbarer Zusammenhang“).

keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug beschränken (Rn. 36).

Außerdem hätte eine Voraussetzung, wonach die Nutzung der fraglichen Gegenstände oder Dienstleistungen durch den Erwerber oder Empfänger für das Recht des Lieferanten auf Vorsteuerabzug entscheidend wäre, zur Folge, dass das Vorsteuerabzugsrecht des Steuerpflichtigen vom späteren Handeln des Erwerbers oder Empfängers abhinge, der stets berechtigt wäre, die Nutzung des Gegenstands kurz- oder langfristig zu ändern (Rn. 37).

Der Gerichtshof hat entschieden, dass das mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit erzielte Ergebnis im Hinblick auf das Abzugsrecht unerheblich ist, solange die Tätigkeit selbst der Mehrwertsteuer unterliegt, und dass der betreffende Steuerpflichtige die für den Bau des Gebäudes entrichtete Mehrwertsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abziehen darf und nicht nur insoweit, als sie auf Gebäudeteile entfällt, die der Erwerber für wirtschaftliche Tätigkeiten nutzt (Rn. 40 und 42).

#### [Urteil vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Diese Rechtssache betrifft in erster Line die Voraussetzung des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs<sup>28</sup>.

Zu den Einschränkungen im Sinne von Art. 176 der Richtlinie 2006/112 hat der Gerichtshof in dieser Rechtssache entschieden, dass selbst dann, wenn die betreffende bulgarische Rechtsvorschrift einen am Tag des Beitritts der Republik Bulgarien zur Europäischen Union bestehenden Ausschluss vom Recht auf Vorsteuerabzug vorsähe, Art. 176 der Richtlinie 2006/112 die Fortgeltung solcher Ausschlüsse nur insoweit zulässt, als sie keine allgemeinen Ausschlüsse von der durch die Richtlinie 2006/112 und insbesondere durch Art. 168 dieser Richtlinie eingeführten Vorsteuerabzugsregelung enthalten. Nach der betreffenden bulgarischen Rechtsvorschrift bestand kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen für unentgeltliche Umsätze oder für andere Tätigkeiten als die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt waren (Rn. 21).

## **V. Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug**

#### [Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid \(C-80/11, EU:C:2012:373\)](#)

Diese Rechtssache, auf die bereits an anderer Stelle eingegangen worden ist, betrifft auch die Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug<sup>29</sup>.

Der Gerichtshof hat in dieser Rechtssache entschieden, dass die Steuerverwaltung weder generell verlangen kann, dass der Steuerpflichtige, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben

---

<sup>28</sup> Vgl. auch oben Teil II („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) Abschnitt 1 („Direkter und unmittelbarer Zusammenhang“).

<sup>29</sup> Vgl. auch oben Teil II („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“).

möchte, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und keine Steuerhinterziehung vorliegen, prüft, ob der Aussteller der betreffenden Rechnung steuerpflichtig ist, über die fraglichen Gegenstände verfügte und sie liefern konnte und seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, noch, dass er entsprechende Unterlagen vorlegt (Rn. 61).

Es verstößt zwar nicht gegen das Unionsrecht, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Die Möglichkeit nach Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 darf nach Abs. 1 dieses Artikels aber nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Titel XI („Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“) Kapitel 3 („Rechnungsstellung“) und insbesondere in Art. 226 der Richtlinie 2006/112 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen (Rn. 56).

Es ist nämlich grundsätzlich Sache der Steuerbehörden, die erforderlichen Kontrollen bei den Steuerpflichtigen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der die Unregelmäßigkeiten oder die Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen (Rn. 62). Die Steuerbehörden können ihre eigenen Kontrollaufgaben nicht einfach auf die Steuerpflichtigen übertragen.

#### [Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

In dieser Rechtssache zum Reverse-Charge-Verfahren<sup>30</sup> hat sich die Frage gestellt, ob der im Ausgangsverfahren klagenden Gesellschaft, einer Dienstleistungsempfängerin, nach dem Unionsrecht das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer versagt werden konnte, die sie aufgrund einer fehlerhaft ausgestellten Rechnung ohne Rechtsgrund an den Erbringer der Dienstleistung gezahlt hatte, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung dieses Fehlers wegen der Insolvenz des Leistungserbringers unmöglich war.

Der Gerichtshof hat zum einen darauf hingewiesen, dass im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens zwischen dem Erbringer und dem Empfänger von Dienstleistungen keine Mehrwertsteuerzahlung erfolgt. Der Dienstleistungsempfänger hat für die getätigten Umsätze Vorsteuer zu entrichten, kann diese aber grundsätzlich in Abzug bringen, so dass der Steuerverwaltung kein Betrag geschuldet wird (Rn. 29).

In Bezug auf die in Art. 178 der Richtlinie 2006/112 aufgeführten Modalitäten für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug hat der Gerichtshof zum anderen entschieden, dass nur die Modalitäten des Art. 178 Buchst. f anwendbar sind, wenn es sich um ein Reverse-Charge-Verfahren nach Art. 199 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie handelt (Rn. 32).

In diesem Zusammenhang braucht ein Steuerpflichtiger, der als Empfänger einer Dienstleistung die darauf anfallende Mehrwertsteuer schuldet, für die Ausübung seines Vorsteuerabzugsrechts

---

<sup>30</sup> Zum Sachverhalt vgl. Teil II („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) dieser thematischen Übersicht.

keine gemäß den Formvorgaben der Richtlinie 2006/112 ausgestellte Rechnung zu besitzen und muss nur die Förmlichkeiten erfüllen, die der betreffende Mitgliedstaat in Wahrnehmung der ihm nach Art. 178 Buchst. f dieser Richtlinie eröffneten Möglichkeit vorgeschrieben hat (Rn. 33). Der Umfang dieser vom betreffenden Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten, die der Steuerpflichtige erfüllen muss, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, darf nicht über das zur Gewährleistung der korrekten Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens und zur Gewährleistung der Erhebung der Mehrwertsteuer absolut Notwendige hinausgehen (Rn. 34).

So hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (Rn. 35).

Der Gerichtshof hat jedoch festgestellt, dass im Ausgangsrechtsstreit – neben der Tatsache, dass die betreffende Rechnung den Formvorschriften des nationalen Rechts nicht genügte – eine materielle Voraussetzung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht erfüllt wurde. Da die von der Klägerin im Ausgangsverfahren an den Erbringer der Dienstleistung gezahlte Mehrwertsteuer nämlich nicht geschuldet wurde und diese Zahlung eine materielle Voraussetzung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht erfüllte, konnte sich Erstere nicht auf ein Recht zum Abzug dieser Mehrwertsteuer berufen (Rn. 40).

**[Urteil vom 15. September 2016, Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)**

In dieser Rechtssache wurde der Klägerin des Ausgangsverfahrens, einem Unternehmen des Textilgroßhandels, für die Jahre, in denen die in ihrem Besitz befindlichen Rechnungen ausgestellt wurden, von der deutschen Steuerbehörde der Vorsteuerabzug verwehrt, da die Rechnungen ursprünglich nicht den Anforderungen der nationalen Steuervorschriften entsprachen. Danach kam der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe, nämlich die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, keine Rückwirkung zu, so dass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden konnte, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, sondern nur für das Jahr, in dem die Rechnung berichtigt wurde.

Die den Handelsvertretern erteilten Gutschriften und die vom Werbegestalter ausgestellten Rechnungen der Jahre 2009 bis 2011 enthielten nämlich weder die Steuernummer noch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers. Diese Mängel wurden 2013 anlässlich einer Außenprüfung der Steuerbehörde behoben.

Gleichwohl erließ die Steuerbehörde geänderte Steuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011, mit denen sie die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens als Vorsteuer abziehbaren Beträge auf der Grundlage der im Rahmen ihrer Außenprüfung vorgenommenen Feststellungen herabsetzte, da die Voraussetzungen für den Abzug nicht in diesen Jahren vorgelegen hätten, sondern erst zum Zeitpunkt der Berichtigung der Rechnungen, d. h. im Jahr 2013.

In dieser Rechtssache hatte der Gerichtshof also darüber zu befinden, wie sich die Berichtigung nicht ordnungsgemäß ausgestellter Rechnungen in zeitlicher Hinsicht auf die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug auswirkt.

Der Gerichtshof hat erstens darauf hingewiesen, dass aus Art. 179 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 folgt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich für den Zeitraum auszuüben ist, in dem zum einen dieses Recht entstanden ist und zum anderen der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist (Rn. 35). Der Gerichtshof hat zweitens darauf hingewiesen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, das grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann, und dass dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden kann. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Eine nationale Regelung, nach der Nachzahlungszinsen auf die vor einer Berichtigung der ursprünglich ausgestellten Rechnung als geschuldet angesehenen Mehrwertsteuerbeträge zu entrichten sind, belegt die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Unternehmers jedoch mit einer aus der Mehrwertsteuer resultierenden steuerlichen Belastung, obwohl das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Neutralität dieser Steuer garantiert (Rn. 37).

Sodann hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat. Der Besitz einer Rechnung, die die in Art. 226 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Angaben enthält, stellt aber keine materielle, sondern eine formelle Voraussetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug dar (Rn. 38).

Der Gerichtshof ist deshalb zu dem Schluss gelangt, dass mehrere Bestimmungen der Richtlinie 2006/112, insbesondere die Bestimmungen über die Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, einer solchen nationalen Regelung entgegenstehen (Rn. 43).

**[Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)**

In dieser Rechtssache war der Klägerin des Ausgangsverfahrens, einer in Portugal ansässigen Gesellschaft, der Abzug der von ihr für juristische Dienstleistungen einer Anwaltskanzlei entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer von der Autoridade Tributária e Aduaneira (Abgaben- und Zollverwaltung, Portugal) verwehrt worden, weil die von der Anwaltskanzlei ausgestellten Rechnungen nicht den Formerfordernissen der innerstaatlichen Rechtsvorschriften genügten. Die Klägerin erhob gegen den Bescheid der Steuerbehörde Klage. Die Vorlagefrage betraf erstens bestimmte Angaben, die die Rechnung enthalten muss, wie Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen sowie das Datum, an dem die Dienstleistungen erbracht wurden, und zweitens das Recht der Steuerbehörden, den Vorsteuerabzug allein deshalb zu verwehren, weil die Rechnungen diese Angaben nicht enthielten.

Der Gerichtshof hat zunächst festgestellt, dass Rechnungen, die nur die Angabe „Erbringung juristischer Dienstleistungen ab [einem bestimmten Datum] bis zum heutigen Tag“ enthalten, die Anforderungen von Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112 *a priori* nicht erfüllen und dass Rechnungen, die nur die Angabe „Erbringung juristischer Dienstleistungen bis zum heutigen Tag“ enthalten, *a priori* weder die Anforderungen von Art. 226 Nr. 6 noch von Art. 226 Nr. 7 der Richtlinie 2006/112 erfüllen. Er hat dem vorlegenden Gericht anheimgestellt, zu prüfen, ob die

von der Klägerin des Ausgangsverfahrens vorgelegten Annexe eine detailliertere Beschreibung der juristischen Dienstleistungen enthalten, um die es im Ausgangsverfahren ging, und nach Art. 219 der Richtlinie als Dokumente, die die ursprüngliche Rechnung ändern und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen sind, einer Rechnung gleichgestellt werden können (Rn. 35).

Sodann hat der Gerichtshof entschieden, dass die Steuerbehörde in Fällen, in denen sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt sind, diesen nicht allein deshalb verwehren kann, weil eine Rechnung nicht die Voraussetzungen gemäß Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Richtlinie 2006/112 erfüllt (Rn. 43). Die Steuerbehörde darf sich nämlich nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (Rn. 44).

**[Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens \(C-8/17, EU:C:2018:249\)](#)**

Im vorliegenden Fall hatte die portugiesische Steuerverwaltung infolge einer Steuerprüfung im Jahr 2011 Mehrwertsteuernacherhebungen in Bezug auf Lieferungen von Gegenständen im Zeitraum von Februar 2008 bis Mai 2010 vorgenommen, für die die Klägerin des Ausgangsverfahrens zu Unrecht den ermäßigten anstelle des normalen Mehrwertsteuersatzes angewandt hatte. Diese Gesellschaft hatte daher eine Umsatzsteuerberichtigung vorgenommen, indem sie die zusätzliche Mehrwertsteuer entrichtete, und von ihrer mehrwertsteuerpflichtigen Geschäftspartnerin die Erstattung dieses Betrags verlangt, indem sie Zahlungsaufforderungen an sie richtete. Diese Geschäftspartnerin, die die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens verkauften Gegenstände erhalten hatte, hatte die Zahlung dieser zusätzlichen Mehrwertsteuer u. a. mit der Begründung verweigert, dass sie diesen Betrag nicht zum Abzug bringen könne, da die im nationalen Recht vorgesehene Frist von vier Jahren abgelaufen sei, und dass sie nicht die Folgen eines Fehlers zu tragen habe, für den nur die Klägerin des Ausgangsverfahrens verantwortlich sei.

Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass einem Steuerpflichtigen das Abzugsrecht auch dann gewährt werden kann, wenn er es nicht während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, d. h., wenn der Anspruch auf die Steuer entstanden ist, ausgeübt hat. Voraussetzung ist jedoch, dass bestimmte in den nationalen Regelungen festgelegte Bedingungen und Einzelheiten befolgt werden (Rn. 35).

Der Gerichtshof hat darauf hingewiesen, dass eine Ausschlussfrist, deren Ablauf als Sanktion für den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat, den Verlust des Abzugsrechts zur Folge hat, nicht als mit der von der Richtlinie 2006/112 errichteten Regelung unvereinbar angesehen werden kann, sofern diese Frist die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität beachtet (Rn. 37).

Dem Gerichtshof zufolge war es für die Geschäftspartnerin der Klägerin des Ausgangsverfahrens offensichtlich objektiv unmöglich, ihr Abzugsrecht vor der von dieser vorgenommenen Umsatzsteuerberichtigung auszuüben, denn sie verfügte zuvor weder über die Dokumente zur Berichtigung der ursprünglichen Rechnungen, noch wusste sie, dass eine zusätzliche Mehrwertsteuer geschuldet war (Rn. 42).

Erst nach dieser Berichtigung lagen nämlich die materiellen und formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug vor, so dass die Geschäftspartnerin beantragen konnte, gemäß der Richtlinie 2006/112 und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität von der geschuldeten oder entrichteten Steuerbelastung entlastet zu werden. Da die Geschäftspartnerin vor dem Erhalt der Zahlungsaufforderungen keinen Mangel an Sorgfalt an den Tag gelegt hatte und weder ein Missbrauch noch ein kollusives Zusammenwirken mit der Klägerin des Ausgangsverfahrens vorlag, konnte eine Frist, die ab dem Zeitpunkt der Ausstellung der ursprünglichen Rechnungen zu laufen begonnen hätte und für bestimmte Umsätze vor der besagten Berichtigung abgelaufen gewesen wäre, somit nicht wirksam gegen die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug eingewandt werden (Rn. 43).

## VI. Berichtigung des Vorsteuerabzugs

### [Urteil vom 10. Oktober 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

In dieser Rechtssache hatte die im Ausgangsverfahren beklagte Gesellschaft eine Immobilie erworben und, wie zuvor der Lieferant der Immobilie seinerseits beim Erwerb, für die Besteuerung der Lieferung optiert. Danach vermietete die beklagte Gesellschaft die Immobilie unter Befreiung von der Mehrwertsteuer und verkaufte sie später, wobei auch diese Lieferung von der Mehrwertsteuer befreit war. Die niederländischen Finanzbehörden erließen, da sie der Meinung waren, dass die Lieferung an die im Ausgangsverfahren beklagte Gesellschaft nicht die Voraussetzungen der nationalen Vorschriften erfüllt habe und diese Lieferung daher von der Mehrwertsteuer hätte befreit werden müssen, gegen diese Gesellschaft einen Nacherhebungsbescheid in Höhe des Betrags, der infolge der Berichtigung des vom Lieferer beim Erwerb der später an die Gesellschaft gelieferten Immobilie vorgenommenen Vorsteuerabzugs geschuldet wurde.

Der mit diesem Rechtsstreit befasste Hoge Raad der Niederlande (Oberster Gerichtshof der Niederlande) wollte vom Gerichtshof wissen, ob die infolge der Berichtigung eines Vorsteuerabzugs geschuldeten Beträge bei einem anderen als dem Steuerpflichtigen, der den Abzug vorgenommen hat, eingezogen werden können.

Insoweit erinnert der Gerichtshof daran, dass der Berichtigungsmechanismus Bestandteil der Vorsteuerabzugsregelung ist (Rn. 33). Die Berichtigungsvorschriften sollen die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird, so dass die auf einer früheren Stufe bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Abzug berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die dieser Steuer unterliegen. Das damit verfolgte Ziel besteht darin, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen (Rn. 34).

Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die infolge der Berichtigung eines Vorsteuerabzugs geschuldeten Beträge nicht bei einem anderen als dem Steuerpflichtigen, der den Abzug vorgenommen hat, eingezogen werden dürfen (Rn. 47 und Tenor). Eine andere Auslegung wäre nach Auffassung des Gerichtshofs mit den im Bereich der Berichtigung der Vorsteuerabzüge

verfolgten Zielen unvereinbar. In diesem Kontext kann die den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit, zu bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch mit diesem zu entrichten hat, nicht dahin ausgelegt werden, dass dieser Person eine eigenständige Steuerpflicht auferlegt werden darf (Rn. 39). Außerdem kann bei aufeinanderfolgenden Lieferungen einer Immobilie der Umstand, dass sich einer der betroffenen Steuerpflichtigen bei der Lieferung, an der er beteiligt war, nicht an die Modalitäten bezüglich der Ausübung des Optionsrechts gehalten hat, nicht zur Folge haben, dass er verpflichtet wäre, für die Steuerforderung aufzukommen, die infolge der Berichtigung eines Vorsteuerabzugs geschuldet wird, den ein anderer Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit einer dieser Lieferungen vorgenommen hat, an der der erstgenannte Steuerpflichtige nicht beteiligt war (Rn. 40).

**[Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)**<sup>31</sup>

In dieser Rechtssache wollte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof u. a. wissen, ob der Grundsatz der Rechtssicherheit einer Verwaltungspraxis der nationalen Steuerbehörden entgegensteht, wonach diese eine Entscheidung, mit der sie das Recht eines Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwertsteuer anerkannt haben, zurücknehmen und im Anschluss an eine erneute Prüfung die Zahlung dieser Steuer nebst Verzugszinsen von ihm fordern.

Der Gerichtshof hat entschieden, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit einer solchen Verwaltungspraxis der rumänischen Steuerbehörden, wonach eine solche Entscheidung innerhalb einer Ausschlussfrist zurückgenommen wird, nicht entgegensteht.

Zwar verlangt der Grundsatz der Rechtssicherheit, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offenbleiben kann (Rn. 46). Aber eine nationale Regelung, wonach es in Ausnahmefällen zulässig ist, innerhalb einer Verjährungsfrist für einen bestimmten Zeitraum eine erneute Prüfung vorzunehmen, wenn zusätzliche Informationen, die den Steuerprüfern zum Zeitpunkt der Prüfung nicht bekannt waren, oder Rechenfehler zutage treten, die sich auf die Prüfungsergebnisse auswirken, genügt dem Grundsatz der Rechtssicherheit (Rn. 47 und 48).

Zu den Verzugszinsen hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mitgliedstaaten mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, die Sanktionen wählen können, die ihnen sachgerecht erscheinen. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung ihrer Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten (Rn. 50, 51 und Tenor 2).

---

<sup>31</sup> Vgl. in Bezug auf den sachlichen Hintergrund Teil V („Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug“) dieser thematischen Übersicht.

[Urteil vom 9. Juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)<sup>32</sup>

In dieser Rechtssache hatte das vorlegende Gericht in Bezug auf eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge gefragt, ob die Richtlinie 77/388 dahin auszulegen ist, dass sie einer Berichtigung der Vorsteuerabzüge für Gegenstände oder Dienstleistungen, die unter Art. 17 Abs. 5 dieser Richtlinie fallen, entgegensteht, die infolge der während des betreffenden Berichtigungszeitraums erfolgten Änderung des für die Berechnung dieser Vorsteuerabzüge verwendeten Aufteilungsschlüssels vorgenommen wird. Es hatte weiter gefragt, ob die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die weder ausdrücklich eine Vorsteuerberichtigung im Sinne von Art. 20 der Richtlinie 77/388 infolge einer Änderung des für die Berechnung bestimmter Vorsteuerabzüge verwendeten Aufteilungsschlüssels anordnen noch eine Übergangsregelung vorsehen.

Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Richtlinie 77/388 verlangt, dass infolge der während des betreffenden Berichtigungszeitraums erfolgten Festlegung eines für die Berechnung der Vorsteuerabzüge verwendeten Aufteilungsschlüssels, der von der in dieser Richtlinie vorgesehenen Methode zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug abweicht, eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge für Gegenstände oder Dienstleistungen, die unter Art. 17 Abs. 5 dieser Richtlinie fallen, vorgenommen wird (Rn. 47 und Tenor 2). Die ursprünglichen Vorsteuerabzüge müssen nämlich berichtigt werden, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung, die dem Vorsteuerabzug zugrunde liegt, geändert haben (Rn. 38). Der Aufteilungsschlüssel und folglich die zur Berechnung des Vorsteuerabzugsbetrags angewandte Methode sind aber Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden (Rn. 42).

Der Gerichtshof hat weiter festgestellt, dass die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes dahin auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen, die weder ausdrücklich eine Vorsteuerberichtigung infolge einer Änderung des für die Berechnung bestimmter Vorsteuerabzüge verwendeten Aufteilungsschlüssels anordnen noch eine Übergangsregelung vorsehen, obwohl die vom Steuerpflichtigen angewandte Vorsteueraufteilung nach dem vor dieser Änderung geltenden Aufteilungsschlüssel höchstrichterlich generell als sachgerecht anerkannt worden war (Rn. 65 und Tenor 3).

Nach Ansicht des Gerichtshofs folgt daraus, dass die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht dahin ausgelegt werden können, dass eine Pflicht zur Berichtigung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei einer Änderung der Methode zur Berechnung dieses Rechts nur auferlegt werden darf, wenn in der nationalen Vorschrift, auf der diese Änderung beruht, ausdrücklich auf die Berichtigungspflicht hingewiesen wird (Rn. 54). Gleichwohl kann es in besonderen Situationen, in denen diese Grundsätze es erfordern, geboten sein, eine solche den Umständen angepasste Regelung einzuführen (Rn. 57). Ein nationaler Gesetzgeber verstößt also möglicherweise gegen diese Grundsätze, wenn er plötzlich und unvorhersehbar ein neues Gesetz erlässt, das ein den Steuerpflichtigen bisher zustehendes Recht aufhebt, ohne ihnen die zur Anpassung nötige Zeit zu lassen, obwohl es das angestrebte Ziel nicht erforderte (Rn. 58). Das ist besonders wichtig, wenn die Steuerpflichtigen Zeit zur Anpassung haben müssen, wenn

---

<sup>32</sup> Vgl. in Bezug auf den Sachverhalt Teil III („Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs“) dieser thematischen Übersicht.

die Aufhebung des ihnen bisher zustehenden Rechts sie dazu verpflichtet, in der Folge wirtschaftliche Anpassungen vorzunehmen (Rn. 59).

Der Gerichtshof hat jedoch ausgeführt, dass eine Änderung der Berechnungsmethode nicht die Aufhebung des den Steuerpflichtigen zustehenden Rechts auf Vorsteuerabzug bewirkt, sondern eine Änderung des Umfangs dieses Rechts (Rn. 61). Zum anderen hat er festgestellt, dass eine solche Änderung als solche grundsätzlich nicht bedeutet, dass die Steuerpflichtigen in der Folge wirtschaftliche Anpassungen vornehmen, so dass ein Anpassungszeitraum nicht zwingend erforderlich erscheint (Rn. 62).

## VII. Erstattungen

Der Anspruch eines in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen auf die in der Richtlinie 2008/9/EG<sup>33</sup> geregelte Rückerstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer entspricht dem Anspruch auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer, den die Richtlinie 2006/112 zu seinen Gunsten eingeführt hat. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht des Steuerpflichtigen, von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihm erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder gezahlt wurde, ein fundamentaler Grundsatz des durch die Rechtsvorschriften der Union geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.

### [Urteil vom 21. Juni 2012, Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

In dieser Rechtssache hatte die nationale Finanzverwaltung die Erstattung der Mehrwertsteuer, die die Beklagte im Verlauf des Jahres 1999 gezahlt hatte, verweigert. Der Erstattungsantrag war am 27. Juli 2000 gestellt worden. Die Finanzverwaltung hatte ihre Ablehnung mit der angeblich zu späten Antragsstellung begründet, die spätestens am 30. Juni 2000 habe erfolgen müssen.

Das nationale Gericht hat den Gerichtshof dazu befragt, ob die in der Richtlinie 79/1072 vorgesehene Frist für die Stellung eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung durch nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige eine Ausschlussfrist ist.

Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die in Art. 7 Abs. 1 Unterabs. 1 letzter Satz der Richtlinie 79/1072 vorgesehene Frist nicht als Ordnungsfrist zu verstehen ist, d. h. als Frist, deren Überschreitung nicht zu einem Ausschluss führt. In Anbetracht sowohl des Wortlauts der Bestimmung als auch des Ziels der Richtlinie 79/1072, nämlich die „Unterschiede zwischen den gegenwärtig in den Mitgliedstaaten geltenden Bestimmungen, die mitunter Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen verursachen, ... zu beseitigen“, hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass die in der Richtlinie vorgesehene Frist von sechs Monaten

---

<sup>33</sup> Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. 2008, L 44, S. 23).

für die Stellung eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung eine Ausschlussfrist ist (Rn. 24, 28, 34 und Tenor).

**[Urteil vom 25. Oktober 2012, Daimler und Widex \(C-318/11 und C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)**

Die Vorabentscheidungsersuchen ergingen im Rahmen zweier Rechtsstreitigkeiten zwischen einem Unternehmen mit Sitz in Deutschland und einem Unternehmen mit Sitz in Dänemark einerseits und dem Skatteverk (schwedische Steuerverwaltung) andererseits über die Frage der Rechtmäßigkeit der Entscheidungen der Steuerverwaltung, die Anträge der Unternehmen auf Erstattung der in Schweden anlässlich des Erwerbs von Waren oder Dienstleistungen abgeführten Mehrwertsteuer abzulehnen. Die Steuerverwaltung hatte die beantragte Erstattung mit der Begründung abgelehnt, dass die genannten Unternehmen eine feste Niederlassung in Schweden hätten. Das erstgenannte Unternehmen mit „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ in Deutschland prüfte Kraftfahrzeuge unter winterlichen Bedingungen in Testanlagen in Schweden, wo es eine 100%ige Tochtergesellschaft besaß, die ihr Räumlichkeiten, Teststrecken und Dienstleistungen im Zusammenhang mit den Tests zur Verfügung stellte. Das genannte Unternehmen nahm im Rahmen der Tests von Kraftfahrzeugen Leistungen in Anspruch. Das Unternehmen mit Sitz in Dänemark verfügte über eine Forschungsabteilung in Schweden. Es erwarb für die in dieser Abteilung durchgeführte Forschungstätigkeit ebenfalls Waren und Dienstleistungen. Keines der beiden Unternehmen bewirkte mit seinen Dienstleistungen in Form von technischen Tests und Forschung steuerbare Ausgangsumsätze in Schweden.

In diesem Zusammenhang wollte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof insbesondere wissen, ob bei einem Mehrwertsteuerpflichtigen, der in einem Mitgliedstaat seinen Sitz hat und in einem anderen Mitgliedstaat nur technische Tests durchführt oder Forschung betreibt, jedoch keine steuerbaren Umsätze bewirkt, davon ausgegangen werden kann, dass er in diesem anderen Mitgliedstaat im Sinne der Richtlinie 2008/9 eine „feste Niederlassung, von der aus Umsätze bewirkt wurden“, hat.

Der Gerichtshof hielt zunächst fest, dass der Begriff „feste Niederlassung, von der aus Umsätze bewirkt wurden“ zwei Voraussetzungen enthält, die gleichzeitig erfüllt sein müssen, nämlich zum einen, dass eine „feste Niederlassung“ besteht, und zum anderen, dass von dort aus „Umsätze“ bewirkt wurden (Rn. 32). Für den Ausschluss eines Erstattungsanspruchs muss festgestellt werden, dass die feste Niederlassung in dem Mitgliedstaat, in dem sie den Erstattungsantrag gestellt hat, tatsächlich steuerbare Umsätze bewirkt hat und nicht bloß dazu in der Lage gewesen wäre (Rn. 37).

Sodann stellte der Gerichtshof fest, dass in den Ausgangsverfahren nicht bestritten wurde, dass die betreffenden Unternehmen mit ihren Dienstleistungen in Form von technischen Tests und Forschung keine steuerbaren Ausgangsumsätze in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Erstattungsanträge gestellt haben, bewirkt haben (Rn. 38). Unter diesen Umständen ist der Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer anzuerkennen, ohne dass darüber hinaus zu prüfen ist, ob die fraglichen Unternehmen eine „feste Niederlassung“ haben, da die beiden Voraussetzungen, aus denen sich das Kriterium „feste Niederlassung, von der aus Umsätze bewirkt wurden“ zusammensetzt, gleichzeitig erfüllt sein müssen (Rn. 39). Diese Auslegung wird nicht durch den Umstand in Frage gestellt, dass der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat, in dem er seinen Erstattungsantrag gestellt hat, eine 100%ige Tochtergesellschaft hat, deren

Zweck nahezu ausschließlich darin besteht, für ihn verschiedene Dienstleistungen im Zusammenhang mit den durchgeführten technischen Tests zu erbringen (Rn. 51 und Tenor). Bei einer solchen 100%igen Tochtergesellschaft handelt es sich nämlich um eine selbständig steuerpflichtige juristische Person (Rn. 48).

**Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204)**

In dieser Rechtssache lieferten zwischen 2004 und 2010 eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland und zwei Gesellschaften mit Sitz in der Slowakei (im Folgenden: Hella-Gesellschaften) der Gesellschaft Volkswagen AG mit Sitz in Deutschland Formen zur Herstellung von Leuchtkörpern für Kraftfahrzeuge. In den von ihnen dafür ausgestellten Rechnungen wiesen die Hella-Gesellschaften keine Mehrwertsteuer aus, weil sie annahmen, dass es sich um einen von der Mehrwertsteuer befreiten „finanziellen Ausgleich“ handele. Im Laufe des Jahres 2010 stellten die Hella-Gesellschaften fest, dass ihr Vorgehen nicht mit dem slowakischen Recht in Einklang stand. Sie stellten daher Rechnungen aus, in denen die von der Volkswagen AG für die gegenständlichen Warenlieferungen geschuldete Mehrwertsteuer ausgewiesen war, reichten ergänzende Steuererklärungen für alle Jahre von 2004 bis 2010 ein und führten die Mehrwertsteuer an die Staatskasse ab. Mit Antrag vom 1. Juli 2011 beantragte die Volkswagen AG bei der slowakischen Steuerverwaltung die Erstattung der für diese Lieferungen ausgewiesenen Mehrwertsteuer.

Die Steuerverwaltung gab diesem Antrag teilweise statt und verfügte die Erstattung der Mehrwertsteuer für die Warenlieferungen der Jahre 2007 bis 2010. Dagegen lehnte sie den Antrag insoweit ab, als er sich auf den Zeitraum von 2004 bis 2006 bezog, weil die im slowakischen Recht vorgesehene Ausschlussfrist von fünf Jahren abgelaufen sei. Sie vertrat insoweit die Auffassung, das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer sei zum Zeitpunkt der Lieferung der Waren entstanden. Das vorliegende Gericht wollte vom Gerichtshof wissen, ob das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass es einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach unter Umständen, in denen die Mehrwertsteuer dem Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt und von ihm mehrere Jahre nach der Lieferung der fraglichen Gegenstände gezahlt wurde, die Inanspruchnahme des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer mit der Begründung versagt wird, dass die in dieser Regelung vorgesehene Ausschlussfrist für die Ausübung dieses Rechts ab dem Zeitpunkt der Lieferung zu laufen begonnen habe und vor der Stellung des Erstattungsantrags abgelaufen sei.

Der Gerichtshof wies zunächst darauf hin, dass das Recht auf Vorsteuerabzug der Einhaltung sowohl materieller als auch formeller Anforderungen und Bedingungen unterliegt (Rn. 40). Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht zwar gleichzeitig mit dem Steueranspruch, dessen Ausübung ist jedoch grundsätzlich erst möglich, sobald der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist (Rn. 43). Einem Steuerpflichtigen kann das Abzugsrecht auch gewährt werden, wenn er es nicht während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, ausgeübt hat. Voraussetzung ist jedoch, dass bestimmte in den nationalen Regelungen festgelegte Bedingungen und Einzelheiten befolgt werden (Rn. 45).

Der Gerichtshof stellte fest, dass es der Volkswagen AG unter den Umständen des Ausgangsverfahrens objektiv unmöglich gewesen war, ihr Erstattungsrecht vor der von den Hella-Gesellschaften vorgenommenen Mehrwertsteuerberichtigung auszuüben, da sie vorher

weder im Besitz der Rechnungen gewesen war noch von der Mehrwertsteuerschuld gewusst hatte (Rn. 49). Erst nach dieser Berichtigung lagen nämlich die materiellen und formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug vor, so dass die Volkswagen AG beantragen konnte, von der Steuerbelastung entlastet zu werden. Da die Volkswagen AG keinen Mangel an Sorgfalt an den Tag gelegt hatte und weder ein Missbrauch noch ein kollusives Zusammenwirken mit den Hella-Gesellschaften vorlagen, konnte eine Ausschlussfrist, die ab dem Zeitpunkt der Lieferung der Gegenstände zu laufen begonnen hätte und für bestimmte Zeiträume vor der besagten Berichtigung abgelaufen gewesen wäre, somit nicht wirksam gegen das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer eingewandt werden (Rn. 50).

Allerdings liefe die Möglichkeit, das Abzugsrecht ohne zeitliche Beschränkung auszuüben, dem Gerichtshof zufolge dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider (Rn. 46). Die Frist muss gleichermaßen für die entsprechenden auf dem innerstaatlichen Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf dem Unionsrecht beruhenden Rechte gelten und darf die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Rn. 47). Zudem können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Diese Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist, und dürfen nicht so eingesetzt werden, dass dadurch die Neutralität der Mehrwertsteuer systematisch in Frage gestellt würde (Rn. 48).

\* \* \*