

EuGH Report 3/12

Mehrwertsteuer¹

Inhaltsübersicht

- I EuGH, Urteil v. 3.5.2012 – Rs. C-520/10 (*Lebara*)
- II EuGH, Urteil v. 21.6.2012 – verbundene Rs. C-80/11 und C-142/11 (*Mahagében u. a.*)

I EuGH, Urteil v. 3.5.2012 – Rs. C-520/10 (*Lebara*)²

Verkauf von Prepaid-Telefonkarten über Vertriebshändlernetz

Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³ ist dahin auszulegen, dass ein Telefonanbieter, der Telekommunikationsdienstleistungen anbietet, die darin bestehen, dass an einen Vertriebshändler Telefonkarten verkauft werden, die alle notwendigen Informationen zur Tätigung internationaler Anrufe über die von diesem Anbieter zur Verfügung gestellte Infrastruktur enthalten und die vom Vertriebshändler im eigenen Namen und für eigene Rechnung entweder unmittelbar oder über andere Steuerpflichtige wie Gross- und Einzelhändler an Endnutzer weiterverkauft werden, eine entgeltliche Telekommunikationsdienstleistung an den Vertriebshändler erbringt. Dagegen erbringt der betreffende Anbieter keine zweite entgeltliche Dienstleistung an den Endnutzer, wenn dieser, nachdem er die Telefonkarte erworben hat, von dem Recht Gebrauch macht, mit Hilfe der Informationen auf der Karte Anrufe zu tätigen.



Jan Ole Luuk
Rechtsanwalt, LL. M.,
MWST-Experte FH,
Walder Wyss AG,
Zürich

1 Ausgangssachverhalt

Lebara Ltd. («Lebara») ist eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, die Telekommunikationsdienstleistungen erbringt. Im entscheidungserheblichen Zeitraum vertrieb sie über in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Vertriebshändler Telefonkarten, deren Zielgruppe Personen in diesen Mitgliedstaaten waren, die kostengünstig Anrufe in Drittländer tätigen wollten. Auf den von Lebara verkauften Telefonkarten befanden sich insbesondere ein Markenname, der Nennwert in der Währung des EU-Mitgliedstaats, in dem der Vertriebshändler ansässig war, eine oder mehrere lokale Zugangsnummern, die dazu dienten, Anrufe zu tätigen, sowie ein verdeckter PIN-Code. Um einen Anruf zu tätigen, genügte es, diese Informationen zu

¹ Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. April bis 30. Juni 2012 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen, welche in dieser Ausgabe keine Berücksichtigung finden konnten: EuGH, Urteil v. 26.4.2012 – Rs. C-225/11 (*Able UK*) zur Steuerbefreiung für Umsätze an NATO-Streitkräfte; Urteil v. 26.4.2012 – Rs. C-621/10 (*Balkan and Sea Properties*) zur Steuerbemessungsgrundlage bei Veräusserung von Immobilien zwischen verbundenen Unternehmen; Urteil v. 21.6.2012 – Rs. C-294/11 (*Elsacom*) zur Ausschlussfrist im Vorsteuervergütungsverfahren; sämtliche Urteile noch nicht in Slg. veröffentlicht.

² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

³ Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

kennen, vor allem den PIN-Code. Der einzig mögliche Verwendungszweck der Telefonkarten war die Tätigkeit von Anrufen. Die Gültigkeit der Karten war auf den darauf angegebenen Nennwert und einen bestimmten Zeitraum ab der erstmaligen Verwendung beschränkt. Nach Ablauf dieses Zeitraums wurde ein nicht in Anspruch genommenes Guthaben nicht erstattet. Um einen Gesprächsteilnehmer in einem Drittland zu erreichen, wählte der Nutzer die auf der Karte angegebene lokale Zugangsnummer. Dieser Anruf wurde im Telekommunikationsnetz eines lokalen Telefonanbieters erfasst, mit dem Lebara zuvor eine Vereinbarung über die Bereitstellung einer oder mehrerer reservierter lokaler Nummern getroffen und an die Telefonzentrale weitergeleitet hatte, die Lebara gehörte und von ihr im Vereinigten Königreich betrieben wurde. Anschliessend forderte das automatische Anrufsystem von Lebara den Nutzer auf, den auf der Karte genannten PIN-Code einzugeben. Wenn das automatische Anrufsystem den PIN-Code autorisiert hatte, wählte der Nutzer die internationale Telefonnummer, die er anrufen wollte. Der Anruf wurde daraufhin von Anbietern internationaler Telefondienstleistungen, mit denen Lebara zuvor ebenfalls Vereinbarungen getroffen hatte, die ihr Zugang zum internationalen Telekommunikationsnetz dieser Anbieter verschafften, an sein Ziel weitergeleitet.

Lebara verkaufte den Verbrauchern die Telefonkarten nicht unmittelbar, sondern ausschliesslich über ein Netz von Vertriebshändlern. Die Vertriebshändler kauften die Telefonkarten von Lebara zu einem vereinbarten Preis, der niedriger war als der Nennwert dieser Karten, und verkauften sie anschliessend unter ihrem eigenen Namen, unter einem von ihnen gewählten Namen oder unter der Marke von Lebara weiter. Die Vertriebshändler handelten im eigenen Namen und für eigene Rechnung und nicht als Vertreter von Lebara. Die Telefonkarten wurden nahezu ausschliesslich an Endnutzer im EU-Mitgliedstaat des Vertriebshändlers verkauft, entweder unmittelbar durch diesen oder durch andere Steuerpflichtige wie in diesem Mitgliedstaat ansässige Gross- oder Einzelhändler, die zwischengeschaltet waren. Der von den Vertriebshändlern oder anderen zwischengeschalteten Personen verlangte Wiederverkaufspreis war Lebara nicht bekannt und wurde von ihr nicht kontrolliert. Die Telefonkarten wurden von Lebara auf Ersuchen des Vertriebshändlers freigeschaltet, wenn dieser sie bezahlt hatte. Lebara kannte zwar nicht die Identität des Endnutzers, verfügte aber über Systeme, die es ihr ermöglichten, die Verwendung jeder verkauften Karte zu verfolgen und insbesondere festzustellen, ob sie noch gültig war, wie viel Guthaben noch zur Verfügung stand, ausgehend von welchen Nummern die Anrufe mit der Karte getätigt worden waren und welche Nummern angerufen worden waren. Weder Vertriebshändler noch sonstige Personen hatten Zugriff auf diese Systeme.

Lebara entrichtete für den Verkauf von Telefonkarten an Vertriebshändler keine Mehrwertsteuer, was sie damit begründete, dass es sich bei diesem Vorgang um eine Telekommunikationsdienstleistung handle, deren Ort sich in dem EU-Mitgliedstaat befinde, in dem der Vertriebshändler ansässig sei, der daher nach dem Reverse-Charge-Mechanismus die Mehrwertsteuer in diesem Mitgliedstaat zu entrichten habe. Nach

⁴ *First-Tier Tribunal* (Tax Chamber) (Vereinigtes Königreich), Vorabentscheidungsersuchen v. 8.11.2010, ABl. EU, C 30 vom 29.01.2011, 18.

⁵ Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁶ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 3.10.2006 – Rs. C-475/03 (*Banca popolare di Cremona*), Slg. 2006, I-9373, Rn. 21; Urteil v. 28.10.2010 – Rs. C-49/09 (*Kommission/Polen*), Slg. 2010, Rz. 44.

⁷ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 15.10.2002 – Rs. C-427/98 (*Kommission/Deutschland*), Slg. 2002, I-8315, Rz. 2.

Ansicht von Lebara bedeute die tatsächliche Verwendung der Karte nicht, dass sie dem Endnutzer eine entgeltliche Dienstleistung erbringe. Die britischen Steuerbehörden vertraten hingegen die Auffassung, dass Lebara im Vereinigten Königreich Mehrwertsteuer entrichten müsse, weil sie in Wirklichkeit zwei Dienstleistungen erbringe, zum einen die «Ausgabe», die zum Zeitpunkt des Verkaufs der Telefonkarte an den Vertriebshändler erfolge, und zum anderen die «Einlösung», die zum Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung der Telefonkarte durch den Endnutzer erfolge. Die EU-Mitgliedstaaten könnten entweder die erste oder die zweite Leistung besteuern. Im Vereinigten Königreich werde die zweite Leistung besteuert. Steuerbemessungsgrundlage sei derjenige Teil des vom Vertriebshändler an Lebara gezahlten Betrags, der dem Verhältnis der tatsächlichen Verwendung der Karte durch ihren Endnutzer zum Nennwert der Karte entspreche. Auf dieser Grundlage erliessen die britischen Steuerbehörden einen Mehrwertsteuerbescheid in Bezug auf die von Lebara erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen. Lebara erhob gegen diesen Bescheid Klage beim *First-Tier Tribunal* (Tax Chamber), das das Verfahren aussetzte und dem EuGH zwei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vorlegte⁴.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Gegenstand der Leistung eines Telefonanbieters beim Verkauf von Telefonkarten über Vertriebshändler und deren Nutzung durch Endkunden

Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵ dahin auszulegen ist, dass ein Telefonanbieter, der Telekommunikationsdienstleistungen anbietet, die darin bestehen, dass an einen Vertriebshändler Telefonkar-

ten verkauft werden, die alle notwendigen Informationen zur Tätigkeit internationaler Anrufe über die von diesem Anbieter zur Verfügung gestellte Infrastruktur enthalten und die vom Vertriebshändler im eigenen Namen und für eigene Rechnung entweder unmittelbar oder über andere Steuerpflichtige wie Gross- und Einzelhändler an Endnutzer weiterverkauft werden, zwei entgeltliche Leistungen erbringt, eine an den Vertriebshändler zu dem Zeitpunkt, zu dem ihm die Telefonkarte verkauft wird, und eine an den Endnutzer, wenn dieser mit Hilfe der Informationen auf der Karte Anrufe tätigt.

Ziele und Hauptregeln des Mehrwertsteuersystems

Dazu hält der EuGH einleitend fest, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz beruhe, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist⁶. Jedoch werde bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer nur abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Der Mechanismus des Vorsteuerabzugs sei so ausgestaltet, dass die Steuerpflichtigen befugt sind, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der die Gegenstände oder Dienstleistungen auf der Vorstufe belastet worden sind, und dass diese Steuer auf jeder Stufe nur den Mehrwert besteuert und letztlich vom Endverbraucher getragen wird. Daraus folge, dass die Mehrwertsteuer nur den Endverbraucher belasten soll und für die Steuerpflichtigen, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor dem Stadium der endgültigen Besteuerung tätig sind, unabhängig von der Zahl der Umsätze völlig neutral sein soll⁷.

Des Weiteren ergebe sich aus Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁸, dass es die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen sind, die der Mehrwertsteuer unterliegen, nicht aber die als Gegenleistung erbrachten Zahlungen⁹. Nach Art. 10 Abs. 2 UAbs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG könne jedoch im Fall von Anzahlungen der Mehrwertsteueranspruch entstehen, ohne dass die Lieferung oder die Dienstleistung bereits bewirkt ist, sofern alle massgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d. h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt sind.

Schliesslich werde nach ständiger Rechtsprechung eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁰ «gegen Entgelt» erbracht und ist somit ein steuerbarer Umsatz, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet. Somit müsse zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen¹¹.

⁸ Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁹ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 9.10.2001 – Rs. C-108/99 (*Cantor Fitzgerald International*), Slg. 2001, I-7257, Rz. 17; Urteil v. 21.02.2006 – Rs. C-419/02 (*BUPA*), Slg. 2006, I-1685, Rz. 50.

¹⁰ Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹¹ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 3.9.2009 – Rs. C-37/08 (*RCI Europe*), Slg. 2009, I-7533, Rz. 24 und 30, vgl. dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 4/09, 926 (935 ff.); Urteil v. 29.10.2009 – Rs. C-246/08 (*Kommission/Finland*), Slg. 2009, I-10605, Rz. 44 und 45; Urteil v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10 (*GFKL*), Rz. 18 und 19, vgl. dazu bereits LUUK, EuGH Report 1/12, StR 2012, 210 (214 ff.).

Besonderheiten des zur beurteilenden Vertriebssystems

Was die Besonderheiten des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vertriebssystems angeht, sei zu beachten, dass die Telefonkarten einen einzigen Verwendungszweck haben, da sie lediglich ermöglichen, internationale Anrufe zu im Voraus festgelegten Zielorten und Tarifen zu tätigen. Die Telefonkarten verleihen somit nur Anspruch auf einen einzigen Typ von Dienstleistungen, der nach Wesen und Menge im Voraus bestimmt ist und einem einzigen Steuersatz unterliegt.

Der Vertrieb der Telefonkarten erfolge durch eine Vertriebskette, die zumindest einen Zwischenhändler – nämlich den Vertriebshändler – zwischen dem Telefonanbieter, der die notwendige Infrastruktur zur Tätigung internationaler Anrufe zur Verfügung stellt, und dem Endnutzer umfasst. Nach der Sachverhaltsdarstellung in der Vorlageentscheidung verkaufe der betreffende Vertriebshändler die Telefonkarten im eigenen Namen und für eigene Rechnung weiter. Ausserdem entspricht der Preis, den der Endnutzer für den Erwerb einer Telefonkarte entweder unmittelbar beim Vertriebshändler oder bei einem zwischengeschalteten Einzelhändler zahlt, nicht zwangsläufig dem Nennwert der Karte. Schliesslich kann der Telefonanbieter, der den von den Vertriebshändlern oder anderen zwischengeschalteten Personen verlangten Wiederverkaufspreis nicht kontrolliert, diesen Preis nicht kennen.

Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung

Da eine Dienstleistung nur dann ein steuerbarer Umsatz ist, wenn sie gegen Entgelt erbracht wird und dies ein Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen der erbrachten Dienstleistung und der ihren Gegenwert bildenden Vergütung voraussetzt,

weist der EuGH darauf hin, dass der Telefonanbieter im Rahmen der Erbringung seiner Telekommunikationsdienstleistungen nur eine einzige tatsächliche Zahlung erhalte. Unter diesen Umständen könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Telefonanbieter zwei entgeltliche Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG erbringe, eine an den Vertriebshändler und eine an den Endnutzer.

Ermittlung des Empfängers der vom Telefonanbieter erbrachten Leistung

Um den Empfänger der einzigen von dem betreffenden Anbieter entgeltlich erbrachten Dienstleistung und damit die einzige steuerbare Leistung zu ermitteln, sei zu klären, wer – der Vertriebshändler oder der Endnutzer – mit dem Telefonanbieter durch ein Rechtsverhältnis verbunden ist, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden.

Leistung des Telefonanbieters an Vertriebshändler durch Verkauf der Telefonkarten

Hierzu stellt der EuGH zum einen fest, dass der Telefonanbieter dem Vertriebshändler durch den Verkauf der Telefonkarten alle notwendigen Informationen liefere, um über die von ihm zur Verfügung gestellte Infrastruktur internationale Telefongespräche von bestimmter Länge zu führen; damit übertrage er auf den Vertriebshändler das Recht, diese Infrastruktur für die Tätigkeit derartiger Anrufe zu nutzen. Folglich erbringe der Telefonanbieter eine Dienstleistung an den Vertriebshändler.

Diese Dienstleistung falle unter den Begriff «Telekommunikationsdienstleistungen» in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zehnter Gedankenstrich der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG. Diese Bestimmung definiert den Begriff nämlich weit, indem sie nicht nur die Übertragung von Signalen und

Ton als solche umfasst, sondern auch alle Dienstleistungen, mit denen eine solche Übertragung «ermöglicht» wird, einschliesslich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung.

Zahlung des vereinbarten Preises als Gegenleistung des Vertriebshändlers

Zum anderen zahle der Vertriebshändler dem Telefonanbieter als Gegenleistung für die genannte Telekommunikationsdienstleistung den mit diesem vereinbarten Preis. Diese Zahlung könne nicht als tatsächliche Zahlung des Endnutzers an den Telefonanbieter angesehen werden, auch wenn der Weiterverkauf der Telefonkarte durch den Vertriebshändler und gegebenenfalls andere Zwischenhändler dazu führe, dass die Zahlungslast letztlich auf diesen Endnutzer abgewälzt werde. Der Vertriebshändler verkaufe die Telefonkarten nämlich im eigenen Namen und für eigene Rechnung weiter und ziehe ausserdem zumindest für einen Teil dieser Wiederverkäufe andere Zwischenhändler wie Gross- und Einzelhändler heran. Darüber hinaus entspreche der Betrag, den der Endnutzer dem Vertriebshändler oder einem zwischengeschalteten Einzelhändler beim Erwerb der Telefonkarte tatsächlich zahle, nicht zwangsläufig dem vom Vertriebshändler an den Telefonanbieter gezahlten Preis oder dem Nennwert der Karte, und der Telefonanbieter könne diesen Betrag nicht kennen. Im Übrigen sei die Identität des Endnutzers einer Telefonkarte zum Zeitpunkt der Zahlung des Vertriebshändlers an den Telefonanbieter nicht notwendigerweise bekannt, zumal wenn die Karte von einem anderen Zwischenhändler weiterverkauft werden soll.

Angesichts dieser Umstände könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Vertriebshändler mit seiner Zahlung an den Telefonanbieter lediglich eine Vergütung weiterleite, die der End-

nutzer an den Telefonanbieter zahle, und auf diese Weise eine unmittelbare Beziehung zwischen den beiden herstellt.

Kein Anspruch des Endnutzers auf Erstattung eines nicht in Anspruch genommenen Guthabens

Da der Endnutzer keinen Anspruch darauf habe, dass ein während der Gültigkeitsdauer nicht in Anspruch genommenes Guthaben auf Kosten des Telefonanbieters erstattet wird, kann eine unmittelbare Beziehung zwischen diesem Nutzer und dem Telefonanbieter auch nicht auf der Grundlage eines solchen Anspruchs festgestellt werden.

Wahrung des Grundsatzes der Neutralität

Demnach erfolge zwischen dem Telefonanbieter und dem Vertriebshändler beim ursprünglichen Verkauf der Telefonkarten an Letzteren ein Austausch gegenseitiger Leistungen. Auf diese Weise sei die Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität bei einer Kette für den Vertrieb von Telekommunikationsdienstleistungen insbesondere auch dann gewährleistet, wenn der Vertriebshändler die Karten nicht unmittelbar an den Endnutzer weiterverkaufe. Sowohl der ursprüngliche Verkauf einer Telefonkarte als auch ihr anschliessender Weiterverkauf sind nämlich steuerbare Umsätze. In jedem Glied der Kette sei die Mehrwertsteuer genau proportional zum gezahlten Preis und lasse den Abzug der Vorsteuer zu. Insbesondere sei beim letzten Verkauf einer Telefonkarte an den Endnutzer die Mehrwertsteuer genau proportional zu dem von diesem für den Erwerb der Karte gezahlten Preis, selbst wenn dieser Preis nicht dem Nennwert der Karte entspreche.

3 Anmerkung

Im Besprechungsurteil *Lebrara* verkaufte ein Telefonanbieter Telefonkarten an in mehreren anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Vertriebshändler zu einem unter dem Nennwert der Telefonkarten lautenden Preis. Die Vertriebshändler veräusserten die Karten weiter an Personen, die kostengünstig Anrufe in Drittländer tätigen wollten. Hierzu mussten sie die auf der Telefonkarte angegebene lokale Zugangsnummer wählen und den ebenso angegebenen PIN-Code verwenden.

Die aus mehrwertsteuerlicher Sicht essenzielle Frage bestand darin festzustellen, wer in dem konkreten Vertriebssystem wem gegenüber welche Leistung erbringt. Die Antwort auf diese Frage ist nicht evident, da der Vertriebshändler tatsächlich nicht über die Infrastruktur verfügte, um Telekommunikationsdienstleistungen gegenüber dem Endnutzer zu erbringen. Allein über die Fiktion des Art. 28 MWST-System-Richtlinie kann der Vertriebshändler so behandelt werden, als hätte er eine Telekommunikationsdienstleistung selbst erhalten und erbracht, sofern die Voraussetzungen der Dienstleistungskommission gegeben sind.

In seiner an mehrwertsteuerlichen Grundsätzen orientierten Entscheidung führt der EuGH aus, dass ein steuerbarer Umsatz ein Rechtsverhältnis zwischen Parteien voraussetzt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Ein solches Austauschverhältnis habe aber nur zwischen Lebara und den Vertriebshändlern auf der einen Seite und zwischen den Vertriebshändlern und den Endnutzern auf der anderen Seite bestanden. Unter diesen Umständen könne – entgegen der Ansicht der britischen Steuerbehörden – nicht die Rede davon sein, dass Lebara (auch) gegenüber Endnutzern entgeltliche (Telekommunikations-)Dienstleistungen erbringt und die Vertriebshändler lediglich die von diesem dafür gezahlte Vergütung an Le-

bara weiterleiteten. Vielmehr werde den Vertriebshändlern von Lebara das Recht übertragen, die bereitgestellte Infrastruktur zu nutzen. Dabei handelte es sich um eine Telekommunikationsdienstleistung. Lebara erbringt demnach eine entgeltliche Telekommunikationsdienstleistung an den jeweiligen Vertriebshändler. Dagegen erbringt Lebara keine weitere entgeltliche Dienstleistung an den Endnutzer, wenn dieser die Telefonkarte für Anrufe benutzt.

Hervorzuheben ist, und dies schränkt die Auswirkungen des Besprechungsurteils auf die Praxis in den EU-Mitgliedstaaten erheblich ein, dass das Urteil in *Lebara* zu Prepaid-Telefonkarten ergangen ist, welche *keine* sog. Multifunktionskarten darstellen, sondern ausschliesslich für internationale Anrufe verwendet werden konnten. Bei der Ausgabe von Multifunktionskarten, die zur Inanspruchnahme unterschiedlicher Leistungen berechtigen, dürfte nach wie vor eine andere mehrwertsteuerliche Beurteilung vorzunehmen sein. Denn in diesem Fall steht zunächst nicht fest, wie das Kartenguthaben durch den Endnutzer schliesslich verwendet werden wird. Dieser Umstand steht sowohl der Annahme einer mehrwertsteuerlich relevanten Leistung bei der Ausgabe der Karte als auch der Annahme einer steuerpflichtigen Vorauszahlung für eine zukünftige Leistung entgegen. Der Verkauf von Multifunktionskarten dürfte daher weiterhin als Umtausch eines Zahlungsmittels («Bargeld») in ein anderes Zahlungsmittel («elektronisches Geld») zu würdigen sein und damit noch nicht als mehrwertsteuerlich relevante Leistung. Die Besteuerung erfolgt hier grundsätzlich erst bei der konkret in Anspruch genommenen Leistung. Offen bleibt in *Lebara* schliesslich auch die interessante Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung der verfallenen Kartenguthaben.

II EuGH, Urteil v. 21.6.2012 – verbundene Rs. C-80/11 und C-142/11 (*Mahagében u. a.*)¹²

Vorsteuerabzug bei vom Rechnungsaussteller begangenen Unregelmässigkeiten

(1) Die Art. 167, 168 Buchst. a, 178 Buchst. a, 220 Nr. 1 und 226 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹³ sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen das Recht, den für die an ihn erbrachten Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung verweigert, der Aussteller der Rechnung über diese Dienstleistungen oder einer der Dienstleistungserbringer des Rechnungsausstellers habe Unregelmässigkeiten begangen, ohne dass diese Behörde anhand objektiver Umstände nachweist, dass der betroffene Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorübergehenden Umsatzstufe der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

(2) Die Art. 167, 168 Buchst. a, 178 Buchst. a und 273 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung verweigert, der Steuerpflichtige habe sich nicht vergewissert, dass der Aussteller der Rechnung über die Ge-

¹² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

¹³ Seit 1.1.2007: Art. 167, 168 Buchst. a, 178 Buchst. a und 273 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

gegenstände, für die das Recht auf Vorsteuerabzug geltend gemacht werde, Steuerpflichtiger sei, dass er über die fraglichen Gegenstände verfügt habe und sie habe liefern können und dass er seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen sei, oder mit der Begründung, der Steuerpflichtige verfüge neben der Rechnung über keine weiteren Unterlagen, mit denen nachgewiesen werden könnte, dass die genannten Umstände vorlägen, obgleich die in der MWST-System-Richtlinie vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen und der Steuerpflichtige über keine Anhaltspunkte verfügte, die Unregelmäßigkeiten oder Steuerbinterziehung in der Sphäre des Rechnungsausstellers vermuten liessen.

1 Ausgangssachverhalt

Rechtssache C-80/11 (Mahagében)

Mahagében Kft («Mahagében») schloss mit der Rómahegy-Kert Kft («RK») einen Vertrag über die Lieferung von unbehandelten Akazienstämmen. Während der Vertragslaufzeit stellte RK 16 Rechnungen auf den Namen von Mahagében aus, welche die Lieferung unterschiedlicher Mengen Akazienstämmen betrafen. In sechs dieser Rechnungen war die Nummer des als Anhang beigefügten Lieferscheins angegeben. RK gab sämtliche Rechnungen in ihrer Steuererklärung an, bestätigte, dass die Lieferungen erfolgt seien, und führte nach erfolgter Lieferung die Mehrwertsteuer ab. Auch Mahagében gab die Rechnungen in ihrer Steuererklärung an und übte ihr Recht auf Vorsteuerabzug aus. Die von RK gekauften Mengen Akazienstämmen fanden sich in den Beständen von Mahagében, welche sie an mehrere Unternehmen weiterverkaufte. Im Rahmen einer Prüfung der von RK getätigten Käufe und Lieferungen gelangte die Steuer-

behörde zu dem Ergebnis, dass RK nicht über Akazienstammbestände verfügt und die im Streitjahr erworbene Menge Akazienstämmen nicht ausgereicht habe, die Mahagében in Rechnung gestellten Lieferungen auszuführen. Obwohl beide Vertragsparteien im Verlauf dieser Prüfung erklärt hatten, die Lieferscheine nicht aufbewahrt zu haben, händigte Mahagében der Steuerbehörde zu einem späteren Zeitpunkt Kopien von 22 Lieferscheinen zum Nachweis der fraglichen Umsätze aus.

Die ungarischen Steuerbehörden setzten die Steuerschuld von Mahagében fest und verhängten ausserdem eine Steuerstrafe sowie einen Säumniszuschlag, da sie davon ausgingen, dass Mahagében nicht zum Abzug der in den Rechnungen von RK ausgewiesenen Vorsteuer berechtigt gewesen sei. In Anbetracht des Ergebnisses der bei RK durchgeführten Prüfung könnten diese Rechnungen nicht als authentisch angesehen werden. Der Einspruch von Mahagében wurde von den ungarischen Steuerbehörden zurückgewiesen. Dies wurde unter anderem damit begründet, dass RK als Ausstellerin der fraglichen Rechnungen keine Belege für die entsprechenden Umsätze habe vorlegen können, dass sie nicht über die Menge an Gegenständen habe verfügen können, die in diesen Rechnungen aufgeführt seien, und dass sie weder einen für den Transport dieser Gegenstände geeigneten LKW noch Belege über die Bezahlung dieses Transports besessen habe. Ausserdem sei Mahagében nicht der ihr obliegenden Sorgfaltspflicht nachgekommen, da sie unter anderem nicht überprüft habe, ob RK steuerpflichtig gewesen sei und über die Gegenstände, die Mahagében habe erwerben wollen, verfügt habe. Der daraus resultierende

¹⁴ *Baranya Megyei Bíróság* (Ungarn), Vorabentscheidungsersuchen v. 22.02.2011, ABl. EU, C 179 vom 18.06.2011, 7.

Rechtsstreit gelangte zum *Baranya Megyei Bíróság* (ungarisches Bezirksgericht), das das Verfahren aussetzte und dem EuGH mehrere Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vorlegte¹⁴.

Rechtssache C-142/11 (Péter Dávid)

In der Rs. C-142/11 hatte sich Herr Dávid in einem Werkvertrag zur Durchführung verschiedener Bauarbeiten verpflichtet. Nach der Durchführung dieses Vertrags stellte der Beauftragte des Bauherrn eine Bescheinigung über den Abschluss der Arbeiten aus, welche auf der Grundlage der Anwesenheitslisten, die u. a. Angaben über Zeit und Ort der Ausführung der Arbeiten, die Namen, Geburtsdaten und Unterschriften der Arbeitnehmer und den Namen und Stempel von Herrn Dávid enthielten, ca. 2000 Arbeitsstunden auswies.

Im Rahmen einer diesen Umsatz betreffenden Steuerprüfung gab Herr Dávid an, dass er keine Angestellten habe und die Arbeit von einem Subunternehmer, Herrn Máté, habe ausführen lassen. Zur Identität der für diesen tätigen Arbeitnehmer konnte er keine Angaben machen. Der in dem Vertrag zwischen Herrn Dávid und Herrn Máté vereinbarte Preis wurde auf der Grundlage der Bescheinigung über den Abschluss der Arbeiten gezahlt.

Bei einer Steuerprüfung stellte sich heraus, dass auch Herr Máté nicht über die Arbeitnehmer und das Material verfügte, die zur Ausführung der in Rechnung gestellten Arbeiten erforderlich gewesen wären, und dass er lediglich die von einem anderen Subunternehmer ausgestellten Rechnungen reproduziert hatte. Bei Letzterem handelte es sich um den Schwiegervater von Herrn Máté, der im Prüfungszeitraum keine angemeldeten Arbeitnehmer beschäftigte und für das betreffende Steuerjahr keine Steuererklärung abgegeben hatte. In Anbetracht all dieser Umstände stellte die Steuerbehörde fest, dass mit den vom letzten Subunternehmer ausgestellten Rechnun-

gen rechtlich nicht hinreichend nachgewiesen werden könne, dass sich der darin beschriebene wirtschaftliche Vorgang tatsächlich ereignet habe und dass Herr Máté keine tatsächliche Tätigkeit als Subunternehmer ausgeübt habe. Auch wenn durch die Prüfung nicht in Frage gestellt worden sei, dass die Arbeiten tatsächlich ausgeführt worden seien, und auch nicht, dass sie von den Arbeitern ausgeführt worden seien, die in den Anwesenheitslisten aufgeführt seien, lasse sich weder rechtlich hinreichend feststellen, welches der Unternehmen die Arbeiten ausgeführt habe, noch, welches die erwähnten Arbeitnehmer beschäftigt habe. Unter diesen Umständen spiegelten die Rechnungen, die Herr Dávid erhalten habe, keinen realen wirtschaftlichen Vorgang wider und seien mithin fiktiv. Ausserdem sei Herr Dávid nicht der ihm obliegenden Sorgfaltspflicht nachgekommen.

Des Weiteren verpflichtete sich Herr Dávid gegenüber einem Unternehmen zur Vornahme von Arbeiten, welche er unter Einsatz eines anderen Subunternehmers durchgeführt hat. Dieser befand sich allerdings zum Zeitpunkt der Steuerprüfung bereits in Liquidation. Es war weder möglich, sich mit dem früheren Vertreter des Subunternehmers in Verbindung zu setzen, noch hatte dieser dem Liquidationsverwalter Unterlagen ausgehändigt. Der Steuerbehörde zufolge ist durch nichts belegt, dass der Preis, der in der von diesem Subunternehmer ausgestellten Rechnung angegeben gewesen sei, der Wahrheit entspreche. Ausserdem habe Herr Dávid nicht die erforderliche Sorgfalt walten lassen, da er sich nicht vergewissert habe, dass der Subunternehmer über die für die Durchführung der betreffenden Arbeiten erforderlichen Mittel verfüge. Unter diesen Umständen verneinte die Steuerbehörde bezüglich der beiden fraglichen Umsätze das Recht auf Vorsteuerabzug, setzte die Mehrwertsteuerschuld von Herrn Dávid fest und verhängte eine Steuerstrafe sowie einen Säumniszuschlag.

Der daraus resultierende Rechtsstreit gelangte zum *Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság* (ungarisches Bezirksgericht), das das Verfahren aussetzte und dem EuGH mehrere Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vorlegte¹⁵. Das vorliegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob das Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers allein wegen Unregelmäßigkeiten auf Seiten des Leistenden versagt werden kann, ohne dass der Leistungsempfänger diese Unregelmäßigkeiten kannte oder kennen musste.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Keine inhaltlichen Änderungen der 6. MWST-Richtlinie durch die MWST-System-Richtlinie

Der EuGH stellt zunächst fest, dass sich die Vorlagefragen in Anbetracht der unterschiedlichen für die Ausgangsverfahren massgeblichen Zeitpunkte sowohl auf die 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG als auch auf die MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG beziehen. Mit der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG wurden grundsätzlich keine inhaltlichen Änderungen gegenüber der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vorgenommen. Insbesondere sind diejenigen Bestimmungen dieser beiden Richtlinien, die im Zusammenhang mit dem Ausgangsverfahren von Bedeutung sind, im Wesentlichen gleichlautend. Daher genügt es, die Vorlagefragen anhand der Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG zu prüfen¹⁶.

Recht auf Vorsteuerabzug fundamentaler Grundsatz des Unionsrechts

Eingangs seiner Prüfung der Vorlagefragen in der Rechtssache C-142/11 weist der EuGH darauf hin, dass das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von

ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, nach ständiger Rechtsprechung ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist¹⁷. Das Recht auf Vorsteuerabzug sei ein integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Durch die Abzugsregelung solle der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden.

Tatsächliche Entrichtung der Mehrwertsteuer auf vorangegangenen oder nachfolgenden Umsätzen grundsätzlich ohne Bedeutung für Recht auf Vorsteuerabzug

Der EuGH betont, dass es für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung ist, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorangegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde. Denn die Mehrwertsteuer werde auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind¹⁸.

Missbrauchsbekämpfung anerkanntes Ziel des Unionsrechts

Im Weiteren weist der EuGH darauf hin, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG anerkannt und gefördert werde¹⁹. Daher hätten die nationalen Behörden und Gerichte den Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststehe, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht werde²⁰.

Formelle und materielle Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug in der Rs. C-142/11

Wie aus der Vorlageentscheidung hervorgehe, stehe hinsichtlich des Ausgangsverfahrens in der Rs. C-142/11 fest, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens, der das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG ist und dass die zur Begründung dieses Rechts geltend gemachten Dienstleistungen von ihm auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet wurden. Weiter gehe aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Vorlagefragen auf den Prämissen beruhen, dass erstens der Umsatz, der geltend gemacht wird, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu begründen, so durchgeführt wurde, wie es sich aus der zugehörigen Rechnung ergibt, und zweitens diese Rechnung alle nach der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG erforderlichen Angaben enthält, sodass die nach dieser Richtlinie vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt sind.

Insbesondere sei darauf hinzuweisen, dass in der Vorlageentscheidung keine Feststellung dahingetroffen sei, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens selbst Manipulationen wie die Abgabe falscher Erklärungen oder die Ausstellung nicht ordnungsgemässer Rechnungen vorgenommen habe.

Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug nur bei Kenntnis oder Fabrlässigkeit des Steuerpflichtigen in Bezug auf Steuerhinterziehung des Leistenden

Unter diesen Umständen könne das Recht auf Vorsteuerabzug dem Steuerpflichtigen nur auf der Grundlage der sich aus dem Urteil in *Kittel* und *Recolta Recycling* ergebenden Rechtspre-

chung verweigert werden, wonach aufgrund objektiver Umstände feststehen muss, dass der Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert bzw. dem gegenüber die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass dieser Umsatz in eine vom Liefernden bzw. vom Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf ei-

- ¹⁵ *Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság* (Ungarn), Vorabentscheidungsersuchen v. 23.03.2011, ABl. EU, C 179 v. 18.6.2011, 10.
- ¹⁶ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 15.9.2011 – Rs. C-180/10 und C-181/10 (*Słaby u. a.*), Slg. 2011, I-0000, Rz. 28 und 49 bis 51.
- ¹⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 25.10.2001 – Rs. C-78/00 (*Kommission/Italien*), Slg. 2001, I-8195, Rz. 28; Urteil v. 10.7.2008 – Rs. C-25/07 (*Sosnowska*), Slg. 2008, I-5129, Rz. 14; Urteil v. 28.0.2011 – Rs. C-274/10 (*Kommission/Ungarn*), Slg. 2011, I-0000, Rz. 42.
- ¹⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 3.3.2004 – Rs. C-395/02 (*Transport Service*), Slg. 2004, I-1991, Rz. 26; Urteil v. 12.1.2006 – verb. Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 (*Optigen u. a.*), Slg. 2006, I-483, Rz. 54, vgl. dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, 412 (423 ff.); Urteil v. 6.7.2006 – verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel u. a.*), Slg. 2006, I-6161 Rz. 49, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881 (885 ss.).
- ¹⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 3131, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff.); Urteil v. 7.12.2010 – Rs. C-285/09 (R.), Slg. 2010, I-0000, Rz. 36; Urteil v. 27.10.2011 – Rs. C-504/10 (*Tanoarch*), Slg. 2011, I-0000, Rz. 50.
- ²⁰ Vgl. EuGH 3.3.2005 – Rs. C-32/03 (*Fini H.*), Slg. 2005, I-1599, Rz. 32, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 180 (192 ff.); Urteil v. 6.7.2006 – verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel u. a.*), Slg. 2006, I-6161 Rz. 68, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881 (885 ff.); Urteil v. 29.03.2012 – Rs. C-414/10 (*Véleclair*), Slg. 2012, I-0000, Rz. 54.

ner vorhergehenden Umsatzstufe begangene Steuerhinterziehung einbezogen war²¹.

Verschuldensunabhängige Haftung des Steuerpflichtigen verstösst gegen Neutralitäts- und Verhältnismässigkeitsgrundsatz

Mit dieser Rechtsprechung sei es nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Liefernden begangene Steuerhinter-

ziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Verweigerung dieses Rechts zu sanktionieren. Die Einführung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung ginge nämlich über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen²².

Nachweis für die den Vorsteuerabzug ausschliessenden objektiven Umstände obliegt den Steuerbehörden

Da die Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es der Steuerbehörde, 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 Liefernden bzw. vom Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, rechtlich hinreichend nachzuweisen.

Formelle und materielle Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug in der Rs. C-80/11

Auch in der Rs. C-80/11 gehe aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die vorgelegten Fragen auf der Prämisse beruhen, dass die in der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug gegeben seien, insbesondere die Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige über eine Rechnung verfügen muss, die die Lieferung der Gegenstände belegt und den Anforderungen der genannten Richtlinie entspricht.

²¹ EuGH, Urteil v. 6.7.2006 - verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel u. a.*), Slg. 2006, I-6161 Rz. 56-61, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881 (885 ff.).

²² Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 11.5.2006 Rs. C-384/04 (*FTI u. a.*), Slg. 2006, I-4191, Rz. 32, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/06, StR 2006, 630 (649 ff.), und Urteil v. 21.2.2008 Rs. C-271/06 (*Netto Supermarkt*), Slg. 2008, I-771, Rz. 23, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/08, StR 2008, 441 (458 ff.).

²³ Vgl. EuGH, Urteil v. 6.7.2006 - verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel u. a.*), Slg. 2006, I-6161, Rz. 51, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881 (885 ff.).

²⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, I-7797, Rz. 65 und 68, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 4/07, StR 2007, 940 (949 ff.); Urteil v. 21.2.2008 - Rs. C-271/06 (*Netto Supermarkt*), Slg. 2008, I-771, Rz. 24, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/08, StR 2008, 441 (458 ff.); Urteil v. 21.12.2011 – Rs. C-499/10 (*Vlaamse Oliemaatschappij*), Slg. 2011, I-0000, Rz. 25.

²⁵ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 21.3.2000 – Rs. C-110/98 bis C147/98 (*Gabalfrisa u. a.*), Slg. 2000, I-1577, Rz. 52; Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Hali-fax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 92, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff.); Urteil v. 21.10.2010 Rs. C-385/09 (*Nidera Handelcompagnie*), Slg. 2010, I-0000, Rz. 49; Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-438/09 (*Dankowski*), Slg. 2010, I-0000, Rz. 37.

Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug nur bei Kenntnis oder Kennenmüssen des Steuerpflichtigen in Bezug auf Steuerhinterziehung des Leistenden

Somit könne das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann verweigert werden, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der betreffende Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Liefernden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

Nach der Rechtsprechung des EuGH müssen Wirtschaftsteilnehmer, die alle Massnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, auf die Rechtmässigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren²³.

Sorgfaltspflichten des Steuerpflichtigen zur Vermeidung seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung mit Unionsrecht vereinbar

Hingegen verstosse es 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 führt²⁴. Ausserdem könnten die Mitgliedstaaten nach Art. 273 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG über die in dieser Richtlinie vorgesehenen Pflichten hinaus weitere Pflichten vorsehen, wenn sie diese für erforderlich erachten, um eine genaue Er-

hebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden.

Einhaltung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit und Neutralität der Mehrwertsteuer bei der Festlegung von über das Unionsrechts hinausgehenden Pflichten des Steuerpflichtigen

Auch wenn diese Vorschrift den EU-Mitgliedstaaten ein Ermessen einräume, dürfe diese Möglichkeit nach Art. 273 Abs. 2 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG gleichwohl nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.

Darüber hinaus dürften die Massnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen²⁵.

Prüfung der Sorgfaltspflichten des nationalen Mehrwertsteuerrechts

Zu den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Massnahmen stellt der EuGH fest, dass das ungarische Mehrwertsteuergesetz keine konkreten Pflichten vorschreibe, sondern lediglich vorsehe, dass die steuerlichen Rechte des Steuerpflichtigen, der in der Rechnung als Erwerber angegeben ist, nicht beeinträchtigt werden dürfen, wenn er unter Berücksichtigung der Umstände, unter denen die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht wurde, seinen Sorgfaltspflichten im Hinblick auf den Steuertatbestand nachgekommen ist.

Nach Ansicht des EuGH hängt es wesentlich von den jeweiligen Umständen ab, welche Massnahmen im konkreten Fall vernünftigerweise von einem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, verlangt werden können, um sicherzustellen, dass dessen Umsätze nicht in einen von einem Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Betrug einbezogen sind.

Umfassende Sorgfaltspflichten bei konkreten Anhaltspunkten für Unregelmässigkeiten oder Steuerhinterziehung

Liegen Anhaltspunkte für Unregelmässigkeiten oder Steuerhinterziehung vor, könne ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer zwar nach den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen.

Keine generelle Abwälzung der behördlichen Kontrollpflichten auf den Steuerpflichtigen

Die Steuerverwaltung könne jedoch von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangen, zum einen zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen, für die dieses Recht geltend gemacht wird, Steuerpflichtiger ist, über die fraglichen Gegenstände verfügte und sie liefern konnte und seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmässigkeiten und Steuerhinterziehung vorliegen, oder zum anderen entsprechende Unterlagen vorzulegen.

Es sei nämlich grundsätzlich Sache der Steuerbehörden, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmässigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmässigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH müssen die Mitgliedstaaten die Erklärungen der Steuerpflichtigen, deren Konten und die anderen einschlägigen Unterlagen prüfen²⁶. Zu diesem Zweck verpflichtet die MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG jeden Steuerpflichtigen, Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und ihre Kontrolle durch die Steuerverwaltung ermöglichen. Um die Erfüllung dieser Aufgabe zu vereinfachen, sehen die Art. 245 und 249 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG ein Recht der zuständigen Behörden auf Zugang zu den Rechnungen vor, die der Steuerpflichtige nach Art. 244 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG aufzubewahren verpflichtet ist.

Folglich würde die Steuerbehörde ihre eigenen Kontrollaufgaben entgegen den genannten Bestimmungen auf die Steuerpflichtigen übertragen, wenn sie die genannten Kontrollmassnahmen aufgrund der Gefahr der Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts den Steuerpflichtigen auferlegte.

3 Anmerkung

Das Besprechungsurteil *Mabagében u. a.* stellt eine Fortsetzung der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zu der im Rahmen der Missbrauchsbekämpfung durch die EU-Mitgliedstaaten mehrwertsteuerlich zentralen Frage dar, unter welchen (engen) Voraussetzungen das Recht auf Vorsteuerabzug trotz Vorliegens aller formellen und materiellen Voraussetzungen versagt werden kann.

Nach einer einleitenden Darlegung der in ständiger Rechtsprechung entwickelten Grundsätze – Recht auf Vorsteuerabzug ist fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden, um den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten, wobei es ohne Bedeutung ist, ob die Mehrwertsteuer durch den Leistungserbringer tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde – wendet sich der EuGH Konstellationen zu, in denen ausnahmsweise das Recht auf Vorsteuerabzug versagt werden kann, weil es in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird.

Insbesondere *Halifax*²⁷ und *Kittel*²⁸ bilden die Grundlage für die nationalen Steuerbehörden, das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen. In *Kittel* hatte der EuGH den Missbrauchstest so umschrieben, dass

«aufgrund objektiver Umstände feststehen [müsse], dass der Steuerpflichtige *wusste oder hätte wissen müssen*, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war».

Daran anknüpfend urteilte der EuGH für die beiden Ausgangssachverhalte des Besprechungsurteils, dass diese Voraussetzungen hier nicht gegeben seien. Der Vorlagebeschluss in *Mahagében* lasse in keiner Weise erkennen, dass sich die Klägerin unrechtmässig verhalten habe. Die Steuerbehörden müssten jedoch objektive Umstände feststellen, die den Schluss rechtfertigen, dass der betroffene Steuerpflichtige wusste oder

hätte wissen müssen, dass er in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

Während der EuGH zu bedenken gibt, dass bestimmte Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung einen verständigen Wirtschaftsteilnehmer nach den Umständen des konkreten Falls durchaus verpflichten können, über seinen Vertragspartner weitere Auskünfte einzuholen, verwahrt sich der EuGH zu Recht gegen eine generelle Prüfungspflicht des Steuerpflichtigen, namentlich die Verpflichtung zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung steuerpflichtig ist, über die Gegenstände oder Dienstleistungen verfüge und sie liefern könne und seiner mehrwertsteuerlichen Erklärungs- und Abführungspflicht nachgekommen sei. Es sei genuine Aufgabe der Steuerbehörden, die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, und diese könnten ihre Kontrollpflichten (und die damit verbundenen Risiken) nicht auf den Steuerpflichtigen abwälzen.

²⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 17.7.2008 – Rs. C-132/06 (*Kommission/Italien*), Slg. 2008, I-5457, Rz. 37; Urteil v. 29.7.2010 – Rs. C-188/09 (*Profaktor Kulesza, Frankowski, Jówiak, Orłowski*), Slg. 2010, I-7639, Rz. 21.

²⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, STR 2006, 412 (426 ff.).

²⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel u. a.*), Slg. 2006, I-6161, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 4/06, STR 2006, 881 (885 ff.).