



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 19. Dezember 2024¹

Rechtssache C-794/23

**Finanzamt Österreich
gegen
P GmbH**

(Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofs [Österreich])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuer (TVA) – Dienstleistung – Unrichtiger, zu hoher Mehrwertsteuerausweis auf der Rechnung – Rechnungen an Nichtsteuerpflichtige, die nicht über ein Recht zum Vorsteuerabzug verfügen – Haftung für die Gefährdung des Steueraufkommens – Ermittlung der Rechnungen, bei denen eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht – Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten – Beweislast – Schätzungsbefugnis der Finanzbehörden – Kriterien einer sachgerechten Schätzung“

I. Einführung

1. Dieses Verfahren zeigt, dass es prozessökonomisch manchmal besser ist, nicht nur die ausdrücklich gestellte Frage zu beantworten, sondern zu versuchen, das erkennbar dahinterstehende Problem zu lösen, auch wenn das vorlegende Gericht es nicht ausdrücklich aufgeworfen hat.

2. Der Gerichtshof hatte aufgrund eines ersten Vorabentscheidungsersuchens geurteilt, dass eine Rechnung über einen Besuch eines Indoor-Spielplatzes, die an einen Endverbraucher ausgestellt wird, keine Steuerschuld auslöst, wenn in der Rechnung ein unrichtiger und zu hoher Mehrwertsteuerbetrag angegeben war.² Denn in diesem Fall bestehe keine Gefährdung des Steueraufkommens durch einen unberechtigten Vorsteuerabzug dieser Kunden. Da aber eigentlich nie ausgeschlossen werden kann, dass möglicherweise unter den vielen Spielplatzbesuchern auch ein Steuerpflichtiger (Unternehmer) war, so dass es doch zu einer Gefährdung des Steueraufkommens kommen könnte, ist zu fragen, wie diese beiden Konstellationen voneinander abzugrenzen sind. Diese Frage stellt sich umso mehr, als dass die Identität der – hier über 20 000 – Kunden in den Massengeschäften des täglichen Lebens üblicherweise vom leistenden Unternehmen nicht aufgezeichnet wird.

¹ Originalsprache: Deutsch.

² Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Da dieses Problem jedoch nur in den Schlussanträgen,³ nicht aber im Urteil behandelt wurde, wird der Gerichtshof nun im gleichen nationalen Verfahren von der nächsten Instanz gefragt, wie und nach welchen Kriterien die beiden Konstellationen voneinander abzugrenzen sind.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Den unionsrechtlichen Rahmen bestimmt die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).⁴

5. Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert, wer diese Steuer schuldet:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

6. Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft den Umfang des Vorsteuerabzugs und lautet:

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

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

7. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt die Steuerschuld durch Ausweis in einer Rechnung.

„Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“

8. Art. 220 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt die Pflicht zur Rechnungsausstellung:

„Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder stellt sicher, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:

1. Er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person; ...“

³ Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der für das Streitjahr (2019) geltenden Fassung; insoweit zuletzt geändert durch die Richtlinie 2018/2057 des Rates vom 20. Dezember 2018 (ABl. 2018, L 329, S. 3).

B. Österreichisches Recht

9. § 11 Abs. 1 Nr. 1 des Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – im Folgenden: UStG) regelt die Pflicht zur Erteilung einer Rechnung:

„Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.“

10. § 11 Abs. 6 UStG betrifft Kleinbetragsrechnungen und regelt:

„Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 Euro nicht übersteigt, genügen neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben:

1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und
5. der Steuersatz.“

11. § 11 Abs. 12 UStG betrifft die Steuerschuld bei unberechtigtem Steuerausweis und lautet:

„Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.“

III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsverfahren

12. Die P GmbH ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht. Sie betreibt einen Indoor-Spielplatz. Im Streitjahr 2019 wendete die P GmbH für das Entgelt ihrer Dienstleistungen (Eintrittsgelder zum Indoor-Spielplatz) den Regelsteuersatz in Höhe von 20 % an. Tatsächlich unterlagen diese Dienstleistungen von der P GmbH im Streitjahr 2019 jedoch dem ermäßigten Steuersatz von 13 % (einer der im Streitjahr in Österreich geltenden ermäßigten Steuersätze gemäß Art. 98 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie).

13. Die P GmbH stellte den Kunden bei Bezahlung des Entgelts Registrierkassenbelege aus, die Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994 (vereinfachte Rechnungen gemäß Art. 238 in Verbindung mit Art. 226b der Mehrwertsteuerrichtlinie) sind. Im Streitjahr 2019 stellte die P GmbH insgesamt 22 557 Rechnungen aus. Die P GmbH berichtigte ihre Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2019, um die zu viel bezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt erstattet zu bekommen. Das Finanzamt verweigerte eine Erstattung, da die P GmbH die Rechnungen nicht korrigiert habe und außerdem durch die Erstattung der gesetzlich nicht geschuldeten Steuer ungerechtfertigt bereichert sei.

14. Gegen diese Entscheidung klagte die P GmbH. Das dafür zuständige Bundesfinanzgericht (Österreich) hatte dem Gerichtshof im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV zwei Fragen vorgelegt. Der Gerichtshof hat dabei nur die erste Frage beantwortet und entschieden, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.⁵

15. Mit der beim Verwaltungsgerichtshof nun angefochtenen Entscheidung änderte das Bundesfinanzgericht den Umsatzsteuerbescheid 2019 ab. Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass die Leistungen von der P GmbH „(fast) ausschließlich“ von Kunden in Anspruch genommen worden seien, die als Endverbraucher keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnten. Da aber nicht vollkommen ausgeschlossen sei, dass Kunden von der P GmbH (zu Recht oder zu Unrecht) einen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen vorgenommen hätten, sei eine Schätzung vorzunehmen. Aufgrund der überragenden Wahrscheinlichkeit, dass die Leistungen von der P GmbH für den privaten Gebrauch der Kunden erbracht worden seien, schätzte das Bundesfinanzgericht 0,5 % des Gesamtumsatzes, für den eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung bestehe. Das betreffe, bezogen auf die ausgestellten Belege (insgesamt 22 557 Rechnungen) etwa 112 Rechnungen, aus denen (zu Recht oder zu Unrecht) ein Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei.

16. Dagegen wendet sich die Revision des Finanzamts. Es macht geltend, das angefochtene Urteil weiche von der Rechtsprechung des Gerichtshofs ab. Eine Aufteilung im Schätzungswege an einerseits Endverbraucher und andererseits Steuerpflichtige, welche zum Vorsteuerabzug berechtigt seien, lasse sich dem Urteil des Gerichtshofs nicht entnehmen.

17. Da die Beantwortung des Gerichtshofs im vorangegangenen Vorabentscheidungsverfahren ausdrücklich darauf gestützt wurde, dass sämtliche Kunden von der P GmbH nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Endverbraucher gewesen seien, ist nach Ansicht des vorlegenden Gerichts zweifelhaft, was gelten soll, wenn auch nur ein geringer Teil der Kunden von der P GmbH Personen waren, die Steuerpflichtige sind. Damit ist eine Gefährdung des Steueraufkommens nicht (jedenfalls nicht in vollem Umfang) ausgeschlossen.

⁵ Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 25).

18. Daher hat der Verwaltungsgerichtshof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof nach Art. 267 AEUV folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn die in der konkreten Rechnung ausgewiesene Leistung an einen Nichtsteuerpflichtigen erbracht wurde, auch wenn dieser Steuerpflichtige weitere gleichartige Leistungen an andere Steuerpflichtige erbracht hat?
2. Ist als „Endverbraucher, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist“, im Sinne des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 8. Dezember 2022, C-378/21, nur ein Nichtsteuerpflichtiger zu verstehen oder auch ein Steuerpflichtiger, der die konkrete Leistung nur für private Zwecke (oder für sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke) in Anspruch nimmt und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist?
3. Nach welchen Kriterien ist bei einer vereinfachten Rechnungslegung nach Art. 238 der Richtlinie 2006/112 zu beurteilen, für welche Rechnungen (allenfalls im Rahmen einer Schätzung) der Steuerpflichtige den zu Unrecht in Rechnung gestellten Betrag nicht schuldet, weil keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt?

19. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Republik Österreich, die Bundesrepublik Deutschland, Portugal und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

IV. Rechtliche Würdigung

A. Zu den Vorlagefragen und dem Gang der Untersuchung

20. Die ersten beiden Fragen beziehen sich im Kern auf die Auslegung von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie und das Vorliegen einer Steuerschuld wegen einer unrichtig erstellten Rechnung (mit einem zu hohen Mehrwertsteuerausweis) und können recht einfach beantwortet werden (dazu unter B.).

21. Die dritte Frage betrifft das für die Praxis entscheidende Problem: Wie ist mit einer Vielzahl von fehlerhaften Rechnungen (hier waren es insgesamt 22 557) umzugehen, bei denen aufgrund des Leistungsgegenstands davon ausgegangen werden kann, dass die überwiegende Anzahl gegenüber nicht steuerpflichtigen Endverbrauchern ausgestellt wurde? Da es nur bei Rechnungen an Steuerpflichtige zu einer Gefährdung des Steueraufkommens kommen kann, sind die Kriterien zu klären, die es erlauben, diese Rechnungen zu identifizieren. Denn nur in diesem Fall kann eine Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie entstehen.

22. Während das erste Vorabentscheidungsersuchen noch auf der Annahme beruhte, dass die Kunden ausschließlich Endverbraucher gewesen seien, basiert das zweite Vorabentscheidungsersuchen darauf, dass ein Teil der Rechnungen durchaus auch an Steuerpflichtige erteilt wurde, die möglicherweise mit diesen Rechnungen einen zu hohen Vorsteuerabzug geltend gemacht haben könnten. Das erstinstanzliche Gericht hat im Anschluss

an sein Vorabentscheidungsersuchen – möglicherweise aufgrund der Lektüre meiner Schlussanträge⁶ – diesen Anteil geschätzt (0,5 %) und für etwa 112 der 22 557 Rechnungen eine Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgestellt. Das vorlegende Gericht fragt nun nach den unionsrechtlichen Kriterien für eine solche Schätzung (dazu unter C.).

B. Zur ersten und zur zweiten Frage (Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie)

23. Dass sich die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch auf eine zu Unrecht (zu hoch) gesondert ausgewiesene Mehrwertsteuer in Kleinbetragsrechnungen bezieht, ist wohl unstrittig. Dies entspricht nämlich der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zweck von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dieser besteht darin, der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenzuwirken, die sich aus der Geltendmachung eines unberechtigten Vorsteuerabzugs durch den Rechnungsempfänger aufgrund dieser Rechnung ergeben kann.⁷

24. Zwar besteht das Vorsteuerabzugsrecht nur für diejenigen Steuern, die mit einem mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz in Zusammenhang stehen.⁸ Jedoch ist das Steueraufkommen gefährdet, solange der Adressat einer Rechnung, in der die Mehrwertsteuer zu Unrecht ausgewiesen ist, diese noch dazu nutzen kann, das Abzugsrecht nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie auszuüben.⁹ Denn es ist nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung nicht rechtzeitig feststellen kann, ob materiell-rechtliche Erwägungen einer Ausübung des formal gegebenen Abzugsrechts entgegenstehen.

25. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezweckt damit im Falle eines zu Unrecht erfolgten (zu hohen) Mehrwertsteuerausweises einen vergleichbaren Gleichlauf zwischen dem Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers und der Steuerschuld des Rechnungsausstellers, wie er normalerweise bei einer zutreffenden Rechnung für den Leistenden und den Leistungsempfänger besteht.¹⁰ Ausweislich des Wortlauts von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es dabei nicht nötig, dass tatsächlich ein Vorsteuerabzug durch den Rechnungsempfänger vorgenommen wurde. Es genügt, dass die Gefahr besteht, dass ein solcher vorgenommen werden könnte. Ob der Vorsteuerabzug zu Recht oder zu Unrecht vorgenommen wird, ist dabei im Grundsatz irrelevant.

26. Art. 203 normiert insoweit einen Gefährdungstatbestand. Daher werden Rechnungen (mithin auch Kleinstbetragsrechnungen) nur erfasst, wenn diese einem Steuerpflichtigen gegenüber ausgestellt werden. Denn wie sich aus Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, ist formal nur ein Steuerpflichtiger (möglicherweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt.

⁶ Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:657, Nr. 41), in dem ich schon damals auf die Möglichkeit einer Schätzung hingewiesen habe.

⁷ So ausdrücklich Urteile vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 20), vom 18. März 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 27), vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 32), vom 11. April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 24), vom 31. Januar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 32), vom 31. Januar 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, Rn. 35 und 36), und vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 28 ff.).

⁸ Urteil vom 13. Dezember 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 13).

⁹ So ausdrücklich Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 28 ff.), mit Verweis auf Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 57). Siehe auch Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 21).

¹⁰ Vgl. insoweit auch meine Schlussanträge in der Rechtssache EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, Nrn. 31 ff.) und in der Rechtssache Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:657, Nr. 32).

27. In welchem konkreten Umfang ein Steuerpflichtiger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist hingegen eine materielle Frage und richtet sich z. B. nach der Verwendung der bezogenen Leistung. Die Art der Verwendung lässt aber die (abstrakte) Möglichkeit des Vorsteuerabzugs und damit auch die Gefährdungshaftung nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie unberührt.

28. In Übereinstimmung mit der Kommission und anders als Deutschland und Österreich in ihrer schriftlichen Stellungnahme meinen, sind daher auch solche Rechnungen von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst, die an Steuerpflichtige erteilt werden, denen aufgrund der Verwendung der Leistung für private Zwecke materiell kein Vorsteuerabzug zusteht. Gleiches gilt für Leistungen an Steuerpflichtige, denen aufgrund ihrer steuerfreien Ausgangssumsätze materiell ebenfalls kein Vorsteuerabzug zusteht.

29. Diese Auslegung ist zum einen praktikabel, da sie allein an die Eigenschaft des Rechnungsempfängers (Steuerpflichtiger oder nicht) anknüpft, und berücksichtigt zum anderen den Charakter von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Gefährdungstatbestand. Denn es ist in beiden Fällen nicht auszuschließen, dass – wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat¹¹ – die Finanzverwaltung nicht rechtzeitig feststellen kann, ob materiell-rechtliche Erwägungen einer Ausübung des bei einem Steuerpflichtigen formal gegebenen Abzugsrechts entgegenstehen.

30. Dass sich – wie auch Deutschland im Gegensatz zu Österreich vorträgt – aus Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine „Infektionswirkung“ von einer Rechnung auf eine andere Rechnung ableiten lässt, habe ich bereits ausführlich¹² begründet. Selbst wenn eine gewisse Gefährdung in Einzelfällen – weil die Rechnung auch einem Steuerpflichtigen erteilt worden sein könnte¹³ – nicht ausgeschlossen werden kann, so bedeutet dies nicht, dass sich die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf alle (hier 22 557) Rechnungen erstreckt.

31. Ein solcher „Infektionsgedanke“ ist dem Mehrwertsteuerrecht fremd. Die Steuerschuld nach Art. 203 der Richtlinie bezieht sich – wie auch die Kommission zutreffend betont – auf die einzelne unrichtige Rechnung. Im Übrigen wäre eine solche „Infektionswirkung“ auch im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bedenklich.

32. Daher können die erste und die zweite Frage wie folgt beantwortet werden: Eine Person (hier die P GmbH) schuldet keine Mehrwertsteuer nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die fehlerhaften Rechnungen, die sie einem Nichtsteuerpflichtigen erteilt hat, auch wenn sie weitere fehlerhafte Rechnungen an andere Steuerpflichtige (irrelevant, ob diese materiell ganz, teilweise oder gar nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind) ausgestellt hat, für die sie dann nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Steuer schuldet.

¹¹ So ausdrücklich Urteil vom 18. Juni 2009, Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 29), mit Verweis auf Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 57).

¹² Meine Schlussanträge in der Rechtssache Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:657, Nrn. 38 ff.).

¹³ Ich verweise auf mein Beispiel in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:657, Nr. 39): Ein selbständiger Fotograf besucht mit seinem Sohn diesen Indoor-Spielplatz, um Fotografien zu erstellen, die er später als Werbung in seinem Studio verwendet.

C. Zur Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei nicht auszuschließender Gefährdung des Steueraufkommens (Dritte Frage)

1. Allgemeines

33. Wie eben erläutert, bezieht sich die Steuerschuld nach Art. 203 der Richtlinie auf die einzelne unrichtige Rechnung, die einem Steuerpflichtigen erteilt wurde. Die Frage ist nun „lediglich“, wie diese Rechnung bei einer Vielzahl von Rechnungen zu bestimmen ist, insbesondere wenn – wie hier in einem Massengeschäft – die Identität der Rechnungsempfänger unbekannt ist. Letztlich ist dies eine Frage der Darlegungs- und Beweislast im Steuerverfahren. Zu dieser Frage finden sich in der Mehrwertsteuerrichtlinie keine konkreten Vorgaben. Auch aus Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie (Befugnis der Mitgliedstaaten, weitere Pflichten für die genaue Erhebung und die Vermeidung von Steuerhinterziehung einzuführen) lassen sich – anders als Portugal in seiner schriftlichen Stellungnahme wohl meint – keine diesbezüglichen Vorgaben entnehmen.

34. Bei näherer Betrachtung der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt diese jedoch in bestimmten Fällen durchaus, gewisse Bagatellsachverhalte unberücksichtigt zu lassen. So kann z. B. bei der Ermittlung der sachgerechten Vorsteuerabzugsaufteilung (*Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs) nach Art. 173 Abs. 2 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen werden, dass geringfügige Beträge unberücksichtigt bleiben. Auch wenn diese Vorschrift hier nicht einschlägig ist, zeigt sie doch, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie bei Fragen der Aufteilung vieler Umsätze in diverse Unterarten von der möglichen Unbeachtlichkeit geringfügiger Beträge ausgeht. Auch dies dürfte dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz geschuldet sein.

2. Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten

35. Letztendlich bleibt die genaue Ermittlung der Rechnungen, bei denen eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, und jenen, bei denen diese Gefährdung ausgeschlossen ist, jedoch eine Frage der Darlegungs- und Beweislast im Steuerverfahren des jeweiligen Mitgliedstaats.

36. Ohne eine entsprechende Regelung in der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt die Ausgestaltung dieser Darlegungs- und Beweislast – wie sowohl Deutschland als auch die Kommission betonen – in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten (Grundsatz der Verfahrensautonomie).¹⁴ Allerdings dürfen die Einzelheiten bei der Ausgestaltung der Darlegungs- und Beweislast nicht ungünstiger sein als die, die bei ähnlichen internen Sachverhalten gelten (Grundsatz der Äquivalenz). Dafür liegen keine Anhaltspunkte vor, wenngleich Österreich in seiner Stellungnahme leider keinerlei Ausführungen zu diesem Punkt gemacht hat.

37. Des Weiteren dürfen die Einzelheiten nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der Effektivität).¹⁵ Im Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie

¹⁴ Urteile vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 35), vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, Rn. 49), vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 49), und vom 13. Dezember 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 18), zur vergleichbaren Konstellation bei der Korrektur von Rechnungen.

¹⁵ Urteile vom 9. September 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, Rn. 59), vom 16. Juli 2020, UR (Mehrwertsteuerpflicht von Rechtsanwälten) (C-424/19, EU:C:2020:581, Rn. 25), vom 4. März 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, Rn. 58), vom 10. Juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, Rn. 54), vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 20), vom 21. Januar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, Rn. 17), und vom 3. September 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, Rn. 24).

bedeutet Letzteres auch, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, bei der Ausübung dieser Ausgestaltungsbefugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, insbesondere den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität, zu beachten.¹⁶

38. Üblicherweise wird das Verwaltungsverfahren im öffentlichen Recht (dazu gehört das Steuerrecht) durch den Untersuchungsgrundsatz geprägt. Dies bedeutet, dass die Finanzbehörden den Sachverhalt grundsätzlich von Amts wegen ermitteln. Dies wird im Steuerrecht in der Regel durch verschiedene Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen ergänzt. Je weniger dieser seinen Mitwirkungspflichten nachkommt, desto mehr begrenzt sich die Ermittlungspflicht des Finanzamtes. Aus (beiden) Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich aber nicht, dass der P GmbH hier irgendwelche Versäumnisse vorzuwerfen wären, mithin obliegt es der Finanzverwaltung im Grundsatz, den Sachverhalt zu ermitteln.

39. Kann ein Sachverhalt nicht mit hinreichender Sicherheit aufgeklärt werden, so greifen die Regeln über die objektive Beweislast. Danach trägt normalerweise das Finanzamt die objektive Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist, während die Nichterweislichkeit steuermindernder Tatsachen zulasten des Steuerpflichtigen geht.

40. Wenn aber unrichtige Rechnungen an Nichtsteuerpflichtige keine Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie auslösen, weil keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht,¹⁷ dann können nur unrichtige Rechnungen an Steuerpflichtige zu einer Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie führen.

41. Folglich muss die Finanzverwaltung im Grundsatz ermitteln, wie viele der Rechnungen für den Besuch eines Indoor-Spielplatzes an Steuerpflichtige ausgestellt wurden, um eine Steuerschuld im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie bejahen zu können. Da allerdings das Steuerrecht durch die Verwaltung von sehr vielen Vorgängen, Steuerpflichtigen und Verwaltungsakten geprägt ist (sogenannte Massenverfahren), ist es in den Mitgliedstaaten durchaus üblich,¹⁸ dass die Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlagen schätzen kann, wenn diese nicht zu ermitteln sind.

3. Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung und Unionsrecht

42. Dem steht das Unionsrecht – wie auch die Kommission zutreffend hervorhebt – nicht entgegen. Voraussetzung ist aber, dass diese Schätzungsbefugnis im Einklang mit den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit ausgeübt wird.¹⁹

¹⁶ In diesem Sinne bereits auch: Urteile vom 16. Mai 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, Rn. 51 ff.), vom 29. Februar 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, Rn. 84 ff.), und vom 13. Oktober 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 39 ff.).

¹⁷ Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ In Deutschland sieht § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung ausdrücklich eine Schätzungsbefugnis der Mitgliedstaaten vor. In Italien erlaubten Art. 62sexies Abs. 3 und Art. 62bis des Decreto legge (Gesetzesdekret) Nr. 331/93, umgewandelt mit dem Gesetz vom 29. Oktober 1993, Nr. 427, den Gesamtumsatz eines Unternehmens induktiv festzustellen (d. h., zu schätzen). In Österreich regelt § 184 der Bundesabgabenordnung eine entsprechende Schätzungsbefugnis.

¹⁹ Urteil vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 37), unter Zitierung des Urteils vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 44).

43. Der Gerichtshof hat in Bezug auf eine Schätzung des Umsatzes eines Steuerpflichtigen geurteilt,²⁰ „dass die Mehrwertsteuerrichtlinie und die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung ... nicht entgegenstehen, nach der eine Steuerbehörde im Fall von gravierenden Divergenzen zwischen den erklärten Einnahmen und den auf der Grundlage von Sektorenanalysen geschätzten Einnahmen eine induktive Methode heranziehen kann ..., um die Höhe des Umsatzes eines Steuerpflichtigen zu bestimmen“.

44. Dies ist nichts anderes als eine Schätzung des Umsatzes, weil die Umsatzerklärung des Steuerpflichtigen aus Sicht der Finanzverwaltung unglaublich war. Voraussetzung ist jedoch – so der Gerichtshof weiter –, dass „diese Regelung und ihre Anwendung es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter Beachtung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit sowie der Verteidigungsrechte die mit dieser Methode erzielten Ergebnisse auf der Grundlage aller Gegenbeweise, über die er verfügt, in Frage zu stellen“.

45. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verhindert, dass der Zweck (Steuererhebung aufgrund einer Gefährdungshaftung) die Mittel (Schätzung, wonach alle Rechnungen an Steuerpflichtige erteilt wurden) heiligt.

46. Dabei kommt den Gesamtumständen des Einzelfalls, hier der Tatsache, dass die Kunden eines Indoor-Spielplatzes wohl eher selten Steuerpflichtige im Sinne des Mehrwertsteuerrechts sind, eine ausschlaggebende Bedeutung zu. Wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat, muss eine Schätzung der Umsätze genau, verlässlich und aktuell sein.²¹ Gleiches gilt auch für die Schätzung der Rechnungen mit Gefährdungspotenzial. Die Schätzung muss die Lebenswirklichkeit und die allgemeine Lebenserfahrung widerspiegeln, weswegen z. B. eine Schätzung von 50 % hier unverhältnismäßig erscheint.

47. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet „eine völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese selbst der Mehrwertsteuer unterliegen“.²² Daher verlangt der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht, dass das Unternehmen als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates von der endgültigen Belastung mit Mehrwertsteuer grundsätzlich zu befreien ist,²³ sofern die unternehmerische Tätigkeit selbst der Erzielung (grundsätzlich) steuerpflichtiger Umsätze dient.²⁴ Dies ist hier der Fall.

48. Im Fall der Erstellung fehlerhafter Rechnungen, die einen zu hohen Mehrwertsteuerausweis enthalten, wird der Neutralitätsgrundsatz durch die von den Mitgliedstaaten vorzusehende Möglichkeit gewahrt, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist oder wenn er die Gefährdung des

²⁰ Urteil vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 46).

²¹ Urteil vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 42 – er bezeichnet dies zwar als „Feststellung dieses Umsatzes durch Induktion“, was meines Erachtens aber nichts anderes als die Umschreibung für eine Schätzung ist).

²² Urteile vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 38), vom 13. März 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41), vom 3. März 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 19).

²³ Ständige Rechtsprechung, siehe z. B. Urteile vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 25), und vom 1. April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, Rn. 39).

²⁴ Vgl. Urteile vom 13. März 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41), vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 51), vom 21. April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, Rn. 57), und meine Schlussanträge in der Rechtssache Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, Nr. 42).

Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat.²⁵ Eine exzessive Schätzung würde das jedoch unterlaufen. Daher folgt aus dem Neutralitätsgrundsatz und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip, dass in einem Fall wie dem vorliegenden, bei dem nach der allgemeinen Lebenserfahrung unter den Kunden von der P GmbH eher wenige Steuerpflichtige sind, die Finanzverwaltung auch nur vorsichtig schätzen darf.

49. Konkrete Kriterien für eine Schätzung des Anteils der das Steueraufkommen gefährdenden Rechnungen ergeben sich – wie das Bundesfinanzgericht in seiner angefochtenen Entscheidung zutreffend erkannt hat – daher aus der Art der Leistung und dem typischen Kundenkreis. Bei Leistungen, die üblicherweise von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, kann großzügiger geschätzt werden, wenn es dem Rechnungsaussteller nicht gelingt, Anhaltspunkte zu liefern, warum ein gewisser Prozentsatz der Rechnungen gegenüber Nichtsteuerpflichtigen ausgestellt wurde. Bei Leistungen wie hier, die überwiegend an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, muss vorsichtiger geschätzt werden, wenn es der Finanzverwaltung nicht gelingt, Anhaltspunkte zu liefern, warum ein Teil der Rechnungen doch an Steuerpflichtige ausgestellt wurde.

50. Eventuell lässt auch eine nachträgliche Stichprobe – über einen Tag werden alle Besucher befragt, ob sie als Steuerpflichtige mehrwertsteuerrechtlich registriert sind – Anhaltspunkte für diese Schätzung zu. Letztlich ist dies aber eine Tatsachen- und Beweiswürdigung im konkreten Fall, die dem nationalen Gericht obliegt. Die Annahme des Bundesfinanzgerichts in seinem angefochtenen Urteil, wonach lediglich 0,5 % der Leistungen an Steuerpflichtige ausgeführt wurden, ist jedenfalls meines Erachtens nicht fernliegend und erscheint auch nicht unverhältnismäßig.

51. Denkbar wäre auch ein sogenannter Sicherheitsaufschlag (z. B. von 5 %), um jegliche Gefährdung des Steueraufkommens auszuschließen. Dieser Aufschlag müsste dann aber auch berücksichtigen, wer die „abzusichernde“ Gefährdung verursacht hat. Beruhte der Fehler bei der Erstellung der Rechnung nämlich auf unzutreffenden Äußerungen der Finanzverwaltung selbst oder ist er Folge einer erst später geänderten Rechtsprechung, dann lag dieser Fehler und damit auch die mögliche Gefährdung des Steueraufkommens nicht in der Sphäre des Rechnungserstellers. Da dieser – wie es der Gerichtshof zu Recht bezeichnet – nur als Steuereinnahmer einer fremden Steuer für Rechnung des Staates tätig wird, bestünde dann für einen Sicherheitsaufschlag kein Raum. Ist hingegen dem Unternehmer ein Fehler bei der Bestimmung des zutreffenden Steuersatzes unterlaufen, dann kann die Gefährdung des Steueraufkommens über einen Sicherheitsaufschlag im Rahmen der Schätzung durchaus berücksichtigt werden.

²⁵ Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 28), vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 33), vom 31. Januar 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, Rn. 37), vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 37), vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, Rn. 50), und vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 58).

V. Ergebnis

52. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen des Verwaltungsgerichtshofs (Österreich) zu antworten:

1. Eine Person schuldet keine Mehrwertsteuer nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die fehlerhaften Rechnungen, die sie einem Nichtsteuerpflichtigen erteilt hat, auch wenn sie weitere fehlerhafte Rechnungen an andere Steuerpflichtige ausgestellt hat, für die sie dann nach diesem Artikel die Steuer schuldet. Der Anteil dieser Rechnungen ist gegebenenfalls durch Schätzung zu ermitteln.
2. Kriterien für eine Schätzung des Anteils der das Steueraufkommen gefährdenden Rechnungen ergeben sich dabei aus der Art der Leistung und dem typischen Kundenkreis. Auch der Umstand, wer den Irrtum verursacht hat und wie der Rechnungsaussteller bei der Aufklärung des Sachverhaltes mitgewirkt hat, können relevante Kriterien für eine Schätzung sein.