

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 17. Januar 2019(1)

**Rechtssache C-712/17**

**EN.SA. Srl**

gegen

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

(Vorabentscheidungsersuchen des Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia  
[Finanzgericht der Region Lombardei, Italien])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuer – fiktive Umsätze – Versagung des Vorsteuerabzugs – Entstehung einer Steuerschuld durch Rechnungserteilung – Zusätzliche Sanktion in voller Höhe des versagten Vorsteuerabzugs – Vereinbarkeit mit dem Neutralitätsgrundsatz – Vereinbarkeit mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz“

## **I. Einleitung**

1. Dieser Fall betrifft wieder einmal(2) die Problematik des „Sanktionscharakters“ des Mehrwertsteuerrechts. Bei der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs ist der Gerichtshof insoweit recht streng: Eine Versagung des Vorsteuerabzugs (und einer Steuerbefreiung) kommt nicht nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war(3).

2. Gilt dieser strenge Ansatz (Versagung des Vorsteuerabzugs auf allen Stufen einer Leistungskette) nun auch dann, wenn ein Mehrwertsteuerbetrug ausgeschlossen ist, jedoch mittels fingierter Umsätze anderweitige ungerechtfertigte Vorteile erschlichen werden sollen? Können die Betroffenen hier – unbeschadet strafrechtlicher Sanktionen – durch das Mehrwertsteuerrecht „sanktioniert“ werden, indem in einer längeren Leistungskette jedem der Beteiligten der Vorsteuerabzug versagt, zugleich aber eine Steuerpflicht festgesetzt und zusätzlich noch eine verwaltungsrechtliche Sanktion in Höhe von 100 % des versagten Vorsteuerabzugs auferlegt wird?

## **II. Rechtlicher Rahmen**

## A. Unionsrecht

3. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles bildet die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(4) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

4. Art. 168 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) 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:

5. 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; ...“

6. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

## B. Italienisches Recht

8. Im italienischen Recht wurden die Vorgaben der Mehrwertsteuerrichtlinie in mehreren Dekreten des Präsidenten der Republik umgesetzt.

9. Art. 19 des Dekrets Nr. 633/72 des Präsidenten der Republik vom 26. Oktober 1972 (im Folgenden: Dekret Nr. 633/72) bestimmt, dass „vom Betrag der Steuer auf die getätigten Umsätze der Betrag der vom Steuerpflichtigen entrichteten oder geschuldeten oder ihm im Wege der Überwälzung in Rechnung gestellten Steuer auf von ihm in Ausübung seines Unternehmens, Handwerks oder freien Berufs eingeführte oder erworbene Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen“ ist.

10. Art. 21 Abs. 7 des Dekrets Nr. 633/72 sieht hingegen vor: „Wird eine Rechnung für nicht existente Umsätze ausgestellt oder werden die Gegenleistungen für die Umsätze oder die entsprechenden Steuern in der Rechnung höher als der tatsächliche Betrag ausgewiesen, ist die Steuer auf den gesamten ausgewiesenen Betrag oder entsprechend den Angaben in den Rechnungen zu entrichten.“

11. In dem Fall, dass ein Umsatz, für den eine Rechnung ausgestellt und registriert wurde, ganz oder teilweise entfällt, hat der Veräußerer gemäß Art. 26 des Dekrets Nr. 633/72 im Rahmen der dort genannten Voraussetzungen und Fristen das Recht, die Mehrwertsteuer zu registrieren und in Abzug zu bringen, während sich der Erwerber im Wege des Regresses an ihn wenden muss, um die Erstattung des gezahlten Betrags zu erwirken.

12. Art. 6 Abs. 6 des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 471 vom 18. Dezember 1997 („Verletzung von Pflichten im Zusammenhang mit der Dokumentierung, Registrierung und Identifizierung von Umsätzen“) erlaubt nach Angaben des vorlegenden Gerichts der Finanzverwaltung, eine Sanktion in voller Höhe des nicht anerkannten Vorsteuerbetrags zu verhängen.

## III. Ausgangsrechtsstreit

13. Der Ausgangsrechtsstreit stellt sich nach den Darstellungen des vorlegenden Gerichts wie folgt dar.

14. Der Kläger des Ausgangsverfahrens (EN.SA. S.r.l. – im Folgenden: EN.SA) ist im Stromhandel tätig und betreibt auf Grundlage von Termingeschäften Stromhandel außerhalb der Piattaforma dei Conti Energia (PCE).

15. Dabei hat EN.SA in den Steuerjahren 2009 und 2010 große Mengen von Elektrizität an Gesellschaften der Gruppe „Green Network“ verkauft und von diesen in einer „zirkulären“ Art und Weise auch wieder angekauft. Buchhalterisch wurden die Umsätze in der richtigen Höhe ausgewiesen. Es wurden auch entsprechende Rechnungen über diese Umsätze erstellt.

16. Offen ist, ob EN.SA Teil der Unternehmensgruppe „Green Network“ oder ein selbständiges Unternehmen ist. Offen ist auch, ob EN.SA die gleichen Mengen an Elektrizität zeitnah und zum gleichen Preis wieder zurückgekauft hat. Ebenfalls offen ist, worin der Zweck des An- und Verkaufs von und an dieselben Personen gelegen haben soll. Das Finanzamt vermutet, dass dieser darin bestand, in der Buchhaltung der involvierten Gesellschaften große Beträge auszuweisen, damit diese (besseren) Zugang zu Bankfinanzierungen erhalten. EN.SA bestreitet dies jedoch.

17. Fest steht allerdings, dass die für diese Umsätze mit Elektrizität in den Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer pünktlich und ordnungsgemäß gezahlt und von dem jeweiligen Leistungsempfänger als Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde. Fest steht auch, dass dem Fiskus dadurch im Bereich der Mehrwertsteuer keinerlei Nachteile entstanden sind. Nach Auskunft des vorlegenden Gerichts ist insbesondere jede Möglichkeit eines sogenannten „Karussellbetrugs“ ausgeschlossen. Ausweislich seiner Vorlagefrage geht das vorlegende Gericht jedoch davon aus, dass die hier zu beurteilenden Umsätze mit Elektrizität in den Streitjahren 2009 und 2010 als inexistent zu betrachten sind.

18. Die Finanzverwaltung versagte EN.SA per Bescheid auf der Eingangsseite (d.h. soweit diese die Elektrizität angekauft hat) für diese inexistenten Umsätze den Vorsteuerabzug. Bezüglich der inexistenten Umsätze auf der Ausgangsseite (d. h., soweit EN.SA Elektrizität verkauft hat) wurde eine entsprechende Steuerschuld aber festgesetzt, da in den Rechnungen der EN.SA die Mehrwertsteuer gesondert ausgewiesen war. Dies führte zu einer Festsetzung einer Steuerschuld (zusätzliche Mehrwertsteuer, Zinsen und Sanktionen) von 47 618 491,00 Euro für 2009 und von 22 001 078,00 Euro für 2010.

19. Gegen diesen Bescheid hat EN.SA Klage erhoben, die von der Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Finanzgericht der Provinz Mailand, Italien) abgewiesen wurde. Das vorlegende Gericht muss über die von EN.SA eingelegte Berufung entscheiden.

#### **IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof**

20. Mit Entscheidung vom 9. Oktober 2017, eingegangen am 20. Dezember 2017, hat die Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Finanzgericht der Region Lombardei, Italien) dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht bei als inexistent erachteten Umsätzen, die dem Fiskus keinen Schaden verursacht und dem Steuerpflichtigen keinen Steuervorteil verschafft haben, die nationale Regelung, die sich aus der Anwendung der Art. 19 (Vorsteuerabzug) und 21 Abs. 7 (Inrechnungstellung der Umsätze) des Dekrets Nr. 633 des Präsidenten der Republik vom 26. Oktober 1972 und von Art. 6 Abs. 6 des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 471 vom 18. Dezember 1997 (Verletzung von Pflichten im

Zusammenhang mit der Dokumentierung, Registrierung und Identifizierung von Umsätzen) ergibt, mit den vom Gerichtshof aufgestellten Gemeinschaftsgrundsätzen im Bereich des Mehrwertsteuerrechts im Einklang, wenn die gleichzeitige Anwendung der nationalen Vorschriften dazu führt, dass

- a) die Steuer, die der Erwerber beim Erwerb gezahlt hat, bei keinem der streitigen, dasselbe Steuersubjekt und dieselbe Steuerbemessungsgrundlage betreffenden Umsätze abzugsfähig ist;
- b) die Steuer auf die entsprechenden parallelen Veräußerungsumsätze, die ebenfalls als inexistent erachtet werden, erhoben und vom Veräußerer entrichtet wird (und eine Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge ausgeschlossen ist);
- c) eine Sanktion in Höhe der als nicht abzugsfähig erachteten Vorsteuer verhängt wird?

21. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Italienische Republik und die Europäische Kommission schriftliche Stellungnahmen abgegeben.

## V. **Würdigung**

### A. **Vorbemerkungen zum Sachverhalt und der Vorlagefrage**

22. Für die Beantwortung der vorgelegten Frage ist aufgrund der konkreten Vorlagefrage davon auszugehen, dass es sich bei den vorliegenden Umsätzen mit Elektrizität um inexistente (fiktive) Umsätze (d. h. Scheingeschäfte) handelt, die als solche nicht stattgefunden haben.

23. Allerdings wird durch den geschilderten Sachverhalt das Vorliegen von existenten (d. h. echten) Umsätzen nicht zwingend ausgeschlossen. Da bei Umsätzen mit Elektrizität unter Stromhändlern im Ergebnis nie eine körperliche Übergabe der Elektrizität stattfindet, sondern lediglich (in der Regel auf elektronischem Wege) Stromentnahmerechte ge- und verkauft werden, sind dafür keine speziellen Übergabehandlungen nötig. Wenn diese Entnahmerechte rechtlich tatsächlich wirksam übertragen wurden, dann kann allein aus dem Umstand, dass durch diese Geschäfte möglicherweise nur die Bilanz künstlich aufgebläht werden sollte, nicht zwingend auf das Vorliegen von inexistenten Umsätzen geschlossen werden<sup>(5)</sup>. Es könnte auch angenommen werden, dass dieses Ziel gerade wirksam durchgeführte Umsätze voraussetzt. Sofern die Kosten für eine Transaktion im (elektronischen) Energiehandel eher marginal sind, besteht nämlich kein Grund, echte Umsätze durch fiktive Umsätze zu ersetzen.

24. Daher sollte das vorliegende Gericht genau prüfen, ob nicht doch existente Umsätze vorliegen. Bei diesen würde sich dann das Problem der möglichen Versagung des Vorsteuerabzugs bei betrügerischem, aber mehrwertsteuerrechtlich rechtmäßigem Verhalten stellen, zu dem der Gerichtshof hier aber nicht befragt wurde.

### B. **Rechtliche Würdigung**

25. Die gestellte Vorlagefrage enthält hingegen drei andere Aspekte, die ich getrennt behandeln werde. Erstens möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob sich aus Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, dass bei einer Leistungskette mit inexistenten Umsätzen jedes Mal wieder der Vorsteuerabzug versagt werden kann (dazu unter 1.). Zweitens möchte das vorlegende Gericht im Ergebnis wissen, ob sich aus Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, dass dennoch bei den nicht existenten Weiterverkäufen eine Steuer erhoben wird (und eine Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge ausgeschlossen ist) (dazu unter 2.). Drittens möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob in einem solchen Fall eine zusätzliche Sanktion in Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuer verhältnismäßig ist (dazu unter 3.).

## 1. Die Versagung des Vorsteuerabzugs bei nicht existenten Umsätzen

26. Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie billigt dem Steuerpflichtigen einen Vorsteuerabzug nur unter bestimmten Voraussetzungen zu. So muss der Steuerpflichtige zum einen selbst Umsätze erbringen, und zum anderen kann er nur die Mehrwertsteuer abziehen, die für Gegenstände geschuldet oder entrichtet wurde, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden. Gemäß Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist Elektrizität einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt.

27. Damit setzt ein Vorsteuerabzug voraus, dass tatsächlich eine Lieferung von Elektrizität erfolgt ist(6). Mithin ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, wenn die Lieferung des Gegenstands tatsächlich nicht bewirkt wurde(7).

28. Unschädlich ist, wie auch die Kommission und Italien vortragen, dass der fiktiv Leistende eine Steuer nach Maßgabe des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie schuldet, weil er für die fiktive Lieferung eine Rechnung ausgestellt hat, die eine Mehrwertsteuer gesondert ausweist. Denn der Gerichtshof hat bereits mehrfach klargestellt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug sich nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deswegen geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist(8).

29. Im Ergebnis folgt daraus, dass für EN.SA kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wenn ihr keine Lieferung erbracht wurde. An diesem Ergebnis ändert sich auch nichts, wenn in einer längeren Leistungskette mehrere fiktive Lieferungen hintereinander vorliegen. Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie differenziert nicht zwischen einer einzelnen Lieferung oder mehreren Lieferungen, die hintereinander oder im Kreis erfolgen.

30. Mangels Vorsteuerabzugsberechtigung stellt sich die Frage nach einer Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund betrügerischen Verhaltens hier also nicht.

## 2. Die Steuerpflicht aufgrund einer Rechnungserteilung

31. Als Nächstes ist zu prüfen, ob trotz einer fiktiven Lieferung auf der Eingangsseite – die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt – für die fiktive Lieferung auf der Ausgangsseite eine Mehrwertsteuer festgesetzt werden kann. Dies würde in einer längeren Lieferkette ein sehr hohes Steueraufkommen für den betroffenen Staat generieren, obwohl der Grundtatbestand des Mehrwertsteuerrechts (Art. 2 Abs. 1 – Lieferung oder Dienstleistung eines Steuerpflichtigen gegen Entgelt) nicht vorliegt.

### a) Steuerschuld des Rechnungsausstellers über fiktive Umsätze

32. Für die Beantwortung dieser Frage sind die Art. 193 und 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie entscheidend. Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass die Mehrwertsteuer zunächst

von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, der Gegenstände steuerpflichtig liefert. An einer Lieferung fehlt es nach den Angaben des vorliegenden Gerichts. Daneben regelt aber Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die Mehrwertsteuer (auch) von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Diese Konstellation liegt im Fall der EN.SA vor.

#### 1) *Sinn und Zweck des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie*

33. Der Sinn und Zweck des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie besteht darin, der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenzuwirken, die sich aus der Geltendmachung eines unberechtigten Vorsteuerabzugs durch den Rechnungsempfänger aufgrund dieser Rechnung ergeben kann(9). Diese Gefährdung veranschaulicht der vorliegende Sachverhalt.

34. Zwar besteht das Vorsteuerabzugsrecht nur für diejenigen Steuern, die mit einem mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz in Zusammenhang stehen(10). 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(11). Denn es ist nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung nicht rechtzeitig feststellen kann, dass materiell-rechtliche Erwägungen einer Ausübung des formal gegebenen Abzugsrechts entgegenstehen.

35. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezweckt damit einen vergleichbaren Gleichlauf zwischen dem Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers und der Steuerschuld des Rechnungsaustellers, wie er normalerweise auch bei einer echten Lieferung für den Leistenden und den Leistungsempfänger bestehen würde. Ausweislich des Wortlauts von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es dabei nicht nötig, dass tatsächlich ein Vorsteuerabzug durch den Rechnungsempfänger vorgenommen wurde.

36. Im Ergebnis haftet folglich der Rechnungsaussteller schuldunabhängig für das Risiko (d. h. abstrakt), dass der Rechnungsempfänger aufgrund dieser (unrichtigen) Rechnung einen unberechtigten Vorsteuerabzug vornehmen kann. Es handelt sich um eine abstrakte Gefährdungshaftung des Rechnungsausstellers. Sie greift nicht nur bei einem Irrtum über den richtigen Steuersatz (in der Rechnung wird der Regelsteuersatz statt des ermäßigten Steuersatzes genannt), sondern insbesondere auch bei der Abrechnung über fiktive Umsätze.

#### 2) *Keine Anwendung im Fall einer Abrechnung einer fiktiven Lieferung?*

37. Allerdings hat der Gerichtshof in einer Entscheidung geurteilt, dass, weil die zugrunde liegenden Leistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, der fälschlicherweise in der Rechnung als Mehrwertsteuer ausgewiesene Betrag auch nicht als Mehrwertsteuer qualifiziert werden könne(12).

38. Eine konsequente Fortsetzung dieser Rechtsprechung würde im vorliegenden Fall bedeuten, dass die Abrechnung über fiktive Umsätze – da diese auch nicht der Mehrwertsteuer unterliegen (siehe oben, Nrn. 24 ff.) – nicht die Rechtsfolgen des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie auslösen würde. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie würde dann nur Anwendung finden auf den Fall einer zu hoch ausgewiesenen Mehrwertsteuer für eine (reale) Lieferung oder Dienstleistung. Für eine solche Einschränkung gibt jedoch weder der Wortlaut noch der Sinn und Zweck als abstrakte Gefährdungshaftung irgendwelche Anhaltspunkte.

39. Darüber hinaus hat der Gerichtshof in der gleichen und einer weiteren Entscheidung(13) formuliert, dass die Sechste Richtlinie(14) nicht ausdrücklich den Fall vorsehe, dass eine Mehrwertsteuer irrtümlich in einer Rechnung ausgewiesen wird, obwohl sie nicht geschuldet wird. Letztlich ging es aber auch in diesen Urteilen um die Berichtigungen solcher Rechnungen, die Art.

203 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Tat nicht vorsieht(15). Zudem betrafen diese Urteile nicht die bewusste Abrechnung fiktiver Umsätze, sondern Irrtümer über die Eigenschaft als Steuerpflichtiger und den Ort der Umsätze.

40. Insbesondere hat der Gerichtshof in einer anderen Rechtssache bestätigt, dass Art. 21 Nr. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie (dieser entspricht Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie) auch Pro-forma-Rechnungen (d. h. Rechnungen über fiktive Umsätze) erfasst(16).

41. Schließlich geht es nicht an, nur den Rechnungsaussteller für die eingetretene (abstrakte) Gefährdung des Steueraufkommens haften zu lassen, der sich über die Höhe des Steuersatzes irrt oder bewusst eine Mehrwertsteuer für einen steuerfreien Umsatz ausweist, nicht aber denjenigen, der bewusst über fiktive Umsätze abrechnet. In beiden Fällen ist die Gefährdung des Steueraufkommens durch einen unberechtigten Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers dieselbe(17). Daher gehen sowohl die Kommission als auch Italien ebenfalls von einer Anwendbarkeit des Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie im vorliegenden Fall aus.

42. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst also gerade auch die hier vorliegende Konstellation, in der bewusst eine Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausgewiesen wird, obwohl sie mangels Umsätzen nicht geschuldet wird. Damit schuldet grundsätzlich EN.SA die Mehrwertsteuer, die sie in den Rechnungen über die fiktiven Umsätze ausgewiesen hat.

#### b) **Korrektur der Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie**

43. Zu prüfen ist noch, ob diese Steuerschuld jedenfalls dann korrigiert werden können muss, wenn tatsächlich keine Gefährdung des Steueraufkommens eingetreten ist. Diese Frage stellt sich insbesondere, weil das vorliegende Gericht in seiner Frage anklingen lässt, dass die Erstattung einer rechtsgrundlos gezahlten Mehrwertsteuer ausgeschlossen sei.

44. Diesbezüglich hat der Gerichtshof jedoch schon entschieden, dass die Sechste Richtlinie (Gleiches gilt für die aktuell anwendbare Mehrwertsteuerrichtlinie) keine Bestimmungen über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnung enthält(18). Solange diese Lücke nicht durch den Unionsgesetzgeber ausgefüllt wird, ist es folglich Sache der Mitgliedstaaten, hierfür eine Lösung zu finden(19).

##### 1) *Pflicht zur Einräumung einer Berichtigungsmöglichkeit*

45. In diesem Zusammenhang ist es zum einen Aufgabe der Mitgliedstaaten, zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Möglichkeit vorzusehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen *guten Glauben* nachweist(20).

46. Darüber hinaus verlangt der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, *ohne* dass die Mitgliedstaaten eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Rechnungsausstellers abhängig machen dürfen(21). Diese Berichtigung darf zudem nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen(22).

47. Zudem dürfen die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist(23). Dies gilt insbesondere für einen abstrakten

Gefährdungstatbestand (dazu bereits oben, Nrn. 34 und 35).

48. Wird die Erstattung der Mehrwertsteuer in Anbetracht der Bedingungen, unter denen Anträge auf Steuererstattungen gestellt werden können, unmöglich oder übermäßig erschwert, können die genannten Grundsätze folglich gebieten, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen(24).

49. Laut dem vorliegenden Gericht besteht keine Gefährdung des Steueraufkommens. Dies folgt aus der Tatsache, dass die anfallende Mehrwertsteuer ordnungsgemäß durch die involvierten Gesellschaften gezahlt wurde und daher aufgrund des Gleichlaufs von Mehrwertsteuer und Vorsteuer der italienische Staat keine Mehrwertsteuer an einen der Beteiligten ausgezahlt hat, ohne dass er den Betrag zuvor vereinnahmen konnte. Insofern ist das Ziel, die Wahrung eines Gleichlaufs von Vorsteuerabzug und Steuerschuld zu sichern (dazu oben, Nrn. 32 ff.), hier nicht beeinträchtigt worden.

50. Außerdem ergibt sich aus dem Sachverhalt und der Vorlagefrage, dass die Finanzverwaltung sämtliche Beteiligten kennt und allen den unberechtigten Vorsteuerabzug versagt hat. Auch unter diesem Gesichtspunkt scheidet eine Gefährdung des Steueraufkommens aus. Wenn aber keine Gefährdung des Steueraufkommens durch die Abrechnung über fiktive Umsätze existiert, dann muss eine Berichtigung dieser Steuer nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie möglich sein, auch wenn EN.SA bezüglich der fiktiven Umsätze nicht gutgläubig gehandelt hat.

## 2) *Zeitpunkt der Berichtigung*

51. Der gebotene Zeitpunkt der Berichtigung ist der Zeitpunkt, zu dem feststeht, dass keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht. Das könnte hier z. B. der Zeitpunkt sein, in dem die Finanzverwaltung von der fehlenden Berechtigung des Rechnungsempfängers zum Vorsteuerabzug Kenntnis erlangt und ihm den Vorsteuerabzug mit Erfolg versagt.

52. Ob darüber hinaus auch eine Rückzahlung des Betrags an den Rechnungsempfänger Voraussetzung für eine Berichtigung der Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, wenn dieser gutgläubig von seiner Vorsteuerabzugsberechtigung ausging, kann aufgrund des fehlenden guten Glaubens(25) der hier betroffenen Gruppe „Green Network“ offenbleiben.

## 3) *Ergebnis*

53. Im Ergebnis verlangt das Unionsrecht (insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Mehrwertsteuer) eine Korrekturmöglichkeit der als abstrakte Gefährdungshaftung ausgestalteten Mehrwertsteuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu dem Zeitpunkt, in dem eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen ist.

54. Wie der Gerichtshof jedoch auch schon entschieden hat, hindert das Unionsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran, die Ausstellung fingierter Rechnungen (für fiktive Umsätze), in denen zu Unrecht Mehrwertsteuer ausgewiesen wird, als Straftat zu behandeln und in einem solchen Fall die nach ihrem nationalen Recht vorgesehenen Sanktionen zu verhängen(26).

## 3. **Verhältnismäßigkeit einer Sanktion in Höhe von 100 % des zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs**

55. Schließlich ist noch die im dritten Teil des Vorabentscheidungsersuchens angesprochene

Frage zu beantworten, ob in einem Fall wie dem vorliegenden eine zusätzliche Sanktion in Höhe von 100 % des zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs verhältnismäßig ist.

56. Mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen können die Mitgliedstaaten bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, die Sanktionen wählen, die ihnen sachgerecht erscheinen. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten(27).

57. Derartige Sanktionen dürfen also nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele erforderlich ist, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, sind u. a. die Art und die Schwere des Verstoßes, der mit dieser Sanktion geahndet werden soll, sowie die Methoden für die Bestimmung der Höhe dieser Sanktion zu berücksichtigen(28).

58. Bezüglich der Möglichkeiten der Mitgliedstaaten, finanzielle Sanktionen im Rahmen des Mehrwertsteuerrechts zu verhängen, hat der Gerichtshof bereits mehrere Entscheidungen getroffen, in denen erkennbar wird, dass Sanktionen zwar zulässig sind. Sie dürfen aber nicht dazu führen, die Wertungen des Mehrwertsteuerrechts zu unterlaufen, und insbesondere nicht die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen(29).

59. Im vorliegenden Fall führt die Sanktion in Höhe von 100 % des zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs dazu, dass die hinsichtlich der Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie gebotene Berichtigungsmöglichkeit im Ergebnis leerläuft. Denn selbst wenn die Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgrund der mangelnden Gefährdung des Steueraufkommens berichtigt wird, verbleibt eine vergleichbar hohe Geldschuld. Sofern Einkaufspreis und Verkaufspreis identisch sind, verbleibt sogar eine Geldschuld in identischer Höhe.

60. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass eine Sanktion in Höhe von 50 % – wenn das Verhalten weder zu Mindereinnahmen der Steuerverwaltung geführt noch Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung geboten hat – unverhältnismäßig erscheint, was zu prüfen allerdings Sache des vorlegenden Gerichts ist(30). Dies gilt erst recht für eine Sanktion in Höhe von 100 % in einem Fall, in dem ein Steuerschaden und ein Steuerbetrug ausgeschlossen sind(31).

61. Darüber hinaus kommen, wie der Gerichtshof schon in anderer Sache entschieden hat(32), auch andere – mildere – Mittel in Betracht. So ist im vorliegenden Fall die Auferlegung einer Geldbuße oder einer finanziellen Sanktion, die in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes und zur Schwere des Schadens steht, denkbar. Offenbar tritt nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung die Sanktion jedoch in jedem Fall ein, ohne Berücksichtigung der konkreten Umstände und der konkreten Mehrwertsteuergefährdung bzw. des konkreten Mehrwertsteuerschadens. Das geht – wie auch die Kommission zu Recht anmerkt – aber über das hinaus, was zur Sicherstellung der genauen Erhebung der Steuer und zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen (vgl. zu diesen Zielen nur Art. 273 und auch Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie) erforderlich ist.

62. Aus dem gleichen Grund kann die in Frage stehende Sanktion auch nicht als verhältnismäßige Sanktion bezüglich der zu Unrecht ausgestellten Rechnungen betrachtet werden (zu der Möglichkeit siehe oben, Nr. 53), zumal sie nicht an die Höhe der dort ausgewiesenen Steuerschuld und eine Gefährdung, sondern an den zuvor zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzug anknüpft.

63. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass dem (aufgrund der fiktiven Lieferungen auf der Eingangsseite) zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzug die ebenfalls zu Unrecht abgeführte Mehrwertsteuer aus den fiktiven Lieferungen auf der Ausgangsseite gegenübersteht. Beide „Zahlungen“ beziehen sich auf denselben Lieferungsgegenstand und können schon deshalb nicht isoliert betrachtet werden. Beide erfolgten zu Unrecht und sind daher zurück zu gewähren.

64. Wie die Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie darüber hinaus deutlich zeigt (vgl. Art. 206 der Mehrwertsteuerrichtlinie), setzt sich die Steuerschuld des Steuerpflichtigen immer aus der geschuldeten Steuer aus den Ausgangsleistungen abzüglich der abziehbaren Vorsteuer aus den Eingangsleistungen desselben Steuerzeitraums zusammen. Dieser Gedanke sollte auch bei der Beurteilung der Angemessenheit einer Sanktionierung fiktiver Umsätze berücksichtigt werden.

65. Bei einer Verrechnung der beiden Ansprüche ergibt sich hier eine konkrete Zahllast für EN.SA (und damit ein Steuerschaden für Italien) von 0 Euro, wenn Einkaufspreis und Verkaufspreis identisch waren, worauf die Ausführungen des vorlegenden Gerichts hindeuten. Die Verhängung einer Sanktion in Höhe von 100 % des zu Unrecht und zulasten des Staates Italien geltend gemachten Vorsteuerabzugs ohne Berücksichtigung des ebenfalls zu Unrecht aber zugunsten des Staates Italien abgeführten Mehrwertsteuerbetrags ist aufgrund der inhaltlichen Nähe der beiden Ansprüche unverhältnismäßig.

66. Italien bleibt es aber unbenommen, die nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie (abstrakte Gefährdungshaftung) entstandene Steuerschuld bis zu ihrer Berichtigung angemessen zu verzinsen und – wie oben schon ausgeführt – die Erstellung von Rechnungen über fiktive Umsätze auch strafrechtlich zu sanktionieren.

## VI. Ergebnis

67. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die Frage der Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Finanzgericht der Region Lombardei, Italien) wie folgt zu beantworten:

Die Art. 168 und 203 der Richtlinie 2006/112/EG stehen bei fiktiven Umsätzen einer gleichzeitigen Steuerschuld aufgrund einer Rechnungserteilung und einer Versagung des Vorsteuerabzugs (auch mehrfach innerhalb einer zirkulären Leistungskette) nicht entgegen. Voraussetzung ist, dass die Steuerschuld aus Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie korrigiert werden kann, sobald eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen ist. In einem solchen Fall darf zwar wegen der Ausstellung einer unrichtigen Rechnung eine Sanktion verhängt werden, doch ist eine Sanktion in voller Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuer der fiktiven Eingangsleistungen unverhältnismäßig, sofern eine entsprechende Mehrwertsteuer für die fiktiven Ausgangsleistungen abgeführt wurde und daher keine Gefährdung des Steueraufkommens bestand.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Vgl. Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473), vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcomp (C?277/14, EU:C:2015:719), vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 und C?164/13, EU:C:2014:2455), vom 9. Oktober 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267), vom 13. Februar

2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774), vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547), vom 21. Juni 2012, Mahagében (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373), und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446).

3 Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48), Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, Rn. 94), vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, Rn. 27), vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, Rn. 39), und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, Rn. 56); zu dem daraus resultierenden Problem der Überkompensation des entstandenen Schadens vgl. bereits meine Schlussanträge in der Rechtssache Vetsch Int. Transporte (C?531/17, EU:C:2018:677, Nrn. 39 ff.).

4 ABl. 2006, L 347, S. 1.

5 Selbst die Einstufung dieses Verhaltens als strafbar würde nicht ohne Weiteres dazu führen, dass der fragliche Vorgang nicht steuerbar ist – so ausdrücklich: Urteil vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, Rn. 50), vom 12. Januar 2006, Optigen u. a. (C?354/03, C?355/03 und C?484/03, EU:C:2006:16, Rn. 49), und vom 29. Juni 2000, Salumets u. a. (C?455/98, EU:C:2000:352, Rn. 19).

6 Urteile vom 27. Juni 2018, SGI und Valériane (C?459/17 und C?460/17, EU:C:2018:501, Rn. 35), vom 31. Januar 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, Rn. 34), vom 26. Mai 2005, António Jorge (C?536/03, EU:C:2005:323, Rn. 24 und 25), vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 31), und vom 8. Juni 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, Rn. 36).

7 So zuletzt ausdrücklich: Urteil vom 27. Juni 2018, SGI und Valériane (C?459/17 und C?460/17, EU:C:2018:501, Rn. 36).

8 Urteile vom 27. Juni 2018, SGI und Valériane (C?459/17 und C?460/17, EU:C:2018:501, Rn. 37), vom 31. Januar 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, Rn. 34), vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, Rn. 23), und vom 13. Dezember 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, Rn. 19).

9 So ausdrücklich Urteile vom 31. Januar 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, Rn. 35 und 36), 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 und 61), und vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C?78/02 bis C?80/02, EU:C:2003:604, Rn. 50).

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

11 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).

12 Urteil vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C?78/02 bis C?80/02, EU:C:2003:604, Rn. 53).

- 13 Urteile vom 18. Juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, Rn. 35), und vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C?78/02 bis C?80/02, EU:C:2003:604, Rn. 49).
- 14 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).
- 15 So zutreffend: Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, Rn. 48) – „Die Sechste Richtlinie enthält keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnung.“
- 16 Urteil vom 15. Oktober 2002, Kommission/Deutschland (C?427/98, EU:C:2002:581, Rn. 41).
- 17 Im Ergebnis so wohl auch Urteil vom 31. Januar 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, Rn.42) – Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie, unabhängig davon, ob ein steuerpflichtiger Umsatz tatsächlich vorliegt.
- 18 So ausdrücklich Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, Rn. 48). Zitiert in Urteilen vom 18. Juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, Rn. 35), und vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C?78/02 bis C?80/02, EU:C:2003:604, Rn. 49), die aber davon sprechen, dass der Fall, dass die Mehrwertsteuer irrtümlich in einer Rechnung ausgewiesen wird, nicht ausdrücklich in der Richtlinie vorgesehen ist.
- 19 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), und vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, Rn. 49).
- 20 Urteile vom 18. Juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, Rn. 36), und vom 13. Dezember 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, Rn. 18).
- 21 Urteile 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).
- 22 Urteile vom 18. Juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, Rn. 38), und vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, Rn. 68).
- 23 Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, Rn. 39), und vgl. entsprechend Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, Rn. 40), vgl. in diesem Sinne und entsprechend Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, Rn. 41).
- 25 Wenn davon ausgegangen wird, dass innerhalb der Unternehmensgruppe fiktive Umsätze vorliegen, schließt dies grundsätzlich auch einen guten Glauben innerhalb der Gruppe aus.
- 26 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, Rn. 62).

27 Urteil vom 26. April 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, Rn. 59), vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 6. Februar 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, Rn. 50), und vom 7. Dezember 2000, de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678, Rn. 20).

28 Urteil vom 26. April 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, Rn. 60), vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Juni 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, Rn. 38), sowie vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C?95/07 und C?96/07, EU:C:2008:267, Rn. 65 bis 67).

29 Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 41), vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, Rn. 62).

30 Vgl. Urteil vom 26. April 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, Rn. 65 und 66).

31 Ähnlich – wenngleich in anderem Zusammenhang – Urteil vom 17. Juli 2014, Equoland (C?272/13, EU:C:2014:2091, Rn. 47).

32 Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 42), vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, Rn. 63).