Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

4. Oktober 2012*

„Steuer — Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Recht auf Vorsteuerabzug — Berichtigung — Diebstahl von Waren“

In der Rechtssache C-550/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad – Varna (Bulgarien) mit Entscheidung vom 24. Oktober 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 2. November 2011, in dem Verfahren

PIGI – Pavleta Dimova ET

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. Malenovský, der Richterin R. Silva de Lapuerta (Berichterstatterin) und des Richters E. Juhász,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— des Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertreten durch S. Zlateva als Bevollmächtigte,

— der bulgarischen Regierung, vertreten durch T. Ivanov und Y. Atanasov als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und D. Roussanov als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 185 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen PIGI – Pavleta Dimova ET (im Folgenden: PIGI) und dem Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Verwaltung des Vollzugs“ Varna bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, im Folgenden: Direktor) wegen der Berichtigung eines Vorsteuerabzugs.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie bestimmt:

„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

4 In Art. 168 der Richtlinie heißt es:

„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;

…“

5 Nach Art. 184 der Richtlinie wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.

6 Art. 185 der Richtlinie lautet:

„(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster …

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen."

7 Art. 186 der Richtlinie sieht vor, dass die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Anwendung der Art. 184 und 185 festlegen.

Bulgarisches Recht

8 Die Republik Bulgarien hat die Richtlinie mit dem Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, DV Nr. 63 vom 4. August 2006, im Folgenden: ZDDS) umgesetzt, der seit dem 1. Januar 2007 in Kraft ist.

9 Berichtigungen der Inanspruchnahme des Rechts auf Vorsteuerabzug sind u. a. in Art. 79 ZDDS geregelt, der Folgendes vorsieht:

„…

(3) Eine registrierte Person, die den Vorsteuerabzug für von ihr hergestellte, gekaufte, erworbene oder eingeführte Gegenstände oder Dienstleistungen zur Gänze oder zum Teil geltend gemacht hat, berechnet und schuldet einen Steuerbetrag in der Höhe des in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs, wenn die Gegenstände zerstört wurden, Fehlmengen festgestellt wurden oder die Gegenstände als Ausschuss aussortiert wurden oder aber ihr Zweck geändert wurde und der neue Zweck nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigt.

(4) Die Berichtigung … ist in dem Steuerzeitraum vorzunehmen, in dem die entsprechenden Umstände eingetreten sind, indem ein Protokoll über die vorgenommene Berichtigung erstellt wird …

…

(6) … der Steuerpflichtige schuldet Steuer für diejenigen Gegenstände oder Dienstleistungen, bei denen es sich um Investitionsgüter im Sinne des Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Körperschaftsteuergesetz) handelt …"

10 Einschränkungen der Berichtigungen sieht Art. 80 ZDDS vor, in dem es heißt:

„…

(2) In folgenden Fällen werden keine Berichtigungen nach Art. 79 Abs. 3 vorgenommen:

1. Zerstörung, Fehlmengen oder Ausschuss, die durch höhere Gewalt verursacht wurden, sowie im Fall der Zerstörung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die nach dem Zakon za aktsizite i danachnite skladove (Gesetz über Verbrauchsteuern und Steuerlager) unter Aufsicht der Verwaltung stehen;

2. Zerstörung, Fehlmengen oder Ausschuss, die durch Pannen oder Unfälle verursacht wurden, bezüglich deren die Person nachweisen kann, dass sie nicht durch ihr Verschulden verursacht wurden;

…

4. technologischer Ausschuss innerhalb der zulässigen Normen, die durch die technische Dokumentation für die entsprechende Produktion oder Tätigkeit bestimmt werden;

5. Ausschuss wegen Ablaufs der Verfallsfrist, die gemäß den Anforderungen eines Rechtsetzungsakts bestimmt wird;

6. Ausbuchung von Investitionsgütern im Sinne des Zakon za schetovodstvoto (Gesetz über das Rechnungswesen), wenn ihr Bilanzwert unter 10 % der Anschaffungskosten liegt.

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 PIGI, ein Einpersonenunternehmen bulgarischen Rechts, vertreten durch Frau Dimova, hat u. a. die Herstellung, den Ankauf und den Verkauf landwirtschaftlicher Erzeugnisse, die Herstellung und den Verkauf alkoholischer und alkoholfreier Getränke sowie den Handel mit Lebensmitteln zum Gegenstand.

12 Nach einer Steuerprüfung für den Zeitraum vom 1. August 2005 bis zum 30. September 2010 ordnete die für Einnahmen zuständige Stelle der Gebietsdirektion Varna der Nationalen Agentur für Einnahmen im Oktober 2010 eine Mehrwertsteuernacherhebung für Januar 2007 an. Diese Nacherhebung wurde durch einen Steueränderungsbescheid vom 14. Januar 2011 bestätigt, wonach PIGI für diesen Monat Mehrwertsteuer in Höhe von 1 283,43 BGN und Zinsen in Höhe von 656,04 BGN zahlen musste.

13 Hierzu machte die Klägerin des Ausgangsverfahrens gegenüber der entsprechenden Stelle geltend, dass die Waren (verpackte Erzeugnisse und Zigaretten), auf die sich die fragliche Nacherhebung bezogen habe, aufgrund eines Diebstahls, der sich am 3. Januar 2007 in ihren Geschäftsräumen ereignet habe, verschwunden seien. Gemäß den Buchhaltungsunterlagen von PIGI belief sich der Wert der gestohlenen Waren auf 6 417,16 BGN.

14 Zur Aufklärung des Diebstahls wurde beim Rayonno politseysko upravlenie grad Dobrich (Bezirkspolizeibehörde der Stadt Dobrich) Anzeige gegen Unbekannt gestellt. Auf Anordnung eines Staatsanwalts der Staatsanwaltschaft Dobrich vom 26. März 2007 wurde das Verfahren vorläufig eingestellt, weil der Täter nicht ermittelt worden war. Die die fragliche Tat betreffenden Unterlagen wurden an den die Untersuchung leitenden Beamten übermittelt, um die Suche nach dem Dieb fortzusetzen.

15 Die für Einnahmen zuständige Stelle der Gebietsdirektion Varna der Nationalen Agentur für Einnahmen war jedoch der Auffassung, dass PIGI nach Art. 79 Abs. 3 ZDDS für den Zeitraum, in dem der Diebstahl der Gegenstände geschehen sei, Mehrwertsteuer in Höhe des geltend gemachten Vorsteuerabzugs hätte abführen müssen. Weiter berief sie sich auf die in Art. 80 ZDDS aufgestellten Voraussetzungen, unter denen ein Steuerpflichtiger nicht zur Berichtigung der für die verschwundenen Gegenstände in Abzug gebrachten Vorsteuer verpflichtet ist. Zu diesen Voraussetzungen gehört u. a. höhere Gewalt. Sie führte ferner aus, dass im vorliegenden Fall trotzdem ein Berichtigungsgrund vorliege, weil die Klägerin des Ausgangsverfahrens Mehrwertsteuer in Höhe des von ihr beim Erwerb der verschwundenen Gegenstände geltend gemachten Vorsteuerabzugs hätte entrichten müssen.

16 PIGI legte daraufhin beim Direktor Einspruch ein und machte geltend, dass, da die Waren aufgrund eines Diebstahls verschwunden seien, davon auszugehen sei, dass das Verschwinden durch für sie nicht vorhersehbare höhere Gewalt verursacht worden sei. Daher sei keine Berichtigung vorzunehmen gewesen.

17 Mit Bescheid vom 22. März 2011 wies der Direktor den Einspruch zurück, da seiner Meinung nach die Berichtigung des geltend gemachten Vorsteuerabzugs beim Diebstahl von Gegenständen nicht ausgeschlossen war.

18 Gegen diesen zurückweisenden Bescheid erhob PIGI Klage beim vorlegenden Gericht. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens trug u. a. vor, dass der Direktor die Bestimmungen betreffend die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nicht hätte anwenden dürfen, weil die Waren aufgrund eines Diebstahls verschwunden seien. Es handele sich um einen Fall höherer Gewalt, den sie weder habe vorhersehen noch habe verhindern können.

19 Unter diesen Umständen hat der Administrativen sad – Varna das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. In welchen Fällen ist davon auszugehen, dass der Fall eines ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Diebstahls im Sinne des Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie vorliegt, und ist dabei erforderlich, dass die Identität des Täters festgestellt und dieser bereits rechtskräftig verurteilt wurde?

2. Je nach Beantwortung der ersten Frage: Umfasst der Begriff „ordnungsgemäß nachgewiesener oder belegter Diebstahl“ im Sinne des Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie einen Fall wie den des Ausgangsverfahrens, in dem ein vorgerichtliches Verfahren wegen Diebstahls gegen Unbekannt eingeleitet wurde, wobei dieser Umstand von den für Einnahmen zuständigen Stellen nicht bestritten wird und auf seiner Grundlage angenommen worden ist, dass eine Fehlmenge vorliegt?

3. Ist im Hinblick auf Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie eine nationale rechtliche Regelung wie die nach Art. 79 Abs. 3 und Art. 80 Abs. 2 ZDDS sowie eine Steuerpraxis wie die des Ausgangsverfahrens zulässig, wonach der beim Erwerb von später gestohlenen Gegenständen vorgenommene Vorsteuerabzug zwingend zu berichtigen ist, wenn man davon ausgeht, dass der Staat die ihm eingeräumte Möglichkeit, ausdrücklich Berichtigungen des Vorsteuerabzugs im Fall von Diebstahl vorzusehen, nicht genutzt hat?

Zu den Vorlagefragen

20 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er Vorschriften des nationalen Steuerrechts wie den Art. 79 und 80 ZDDS entgegensteht, nach denen im Fall der Feststellung des Fehlens mehrwertsteuerpflichtiger Gegenstände der zum Zeitpunkt des Erwerbs dieser Gegenstände vorgenommene Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sie dem Steuerpflichtigen gestohlen wurden und der Täter nicht ermittelt worden ist.

21 Im Hinblick auf die Beantwortung dieser Fragen ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Unternehmer durch die in der Richtlinie vorgesehene Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sucht daher, völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten zu gewährleisten, und zwar unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. Urteil vom 22. März 2012, Klub, C-153/11, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Aus Art. 168 der Richtlinie ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger, soweit er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher handelt und den Gegenstand für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand

abzuziehen. Dieses Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, also bei der Lieferung der Gegenstände (vgl. Urteil Klub, Randnr. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Folglich besteht das für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer entscheidende Kriterium in der tatsächlichen oder beabsichtigten Verwendung der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen. Denn diese Verwendung bestimmt den Vorsteuererstabzug, zu dem der Steuerpflichtige berechtigt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen, die unter den Voraussetzungen der Art. 185 bis 187 der Richtlinie vorzunehmen sind (vgl. Urteil vom 15. Dezember 2005, Centralan Property, C-63/04, Slg. 2005, I-11087, Randnr. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Der in diesen Artikeln der Richtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus ist nämlich Bestandteil der mit der Richtlinie eingeführten Vorsteuerabzugsregelung.

25 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die in der Richtlinie enthaltenen Berichtigungsvorschriften die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen sollen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird, so dass die auf einer früheren Stufe bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Abzug berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die dieser Steuer unterliegen. Mit diesen Vorschriften verfolgt die Richtlinie somit das Ziel, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen (vgl. Urteil Centralan Property, Randnr. 57).

26 In Bezug auf die Entstehung einer Pflicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist in Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie der Grundsatz festgeschrieben, dass eine solche Berichtigung insbesondere dann vorzunehmen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben.

27 Da ein Gegenstand, der gestohlen wurde, vom Steuerpflichtigen nicht mehr für besteuerte Ausgangsumsätze genutzt werden kann, stellt der Diebstahl eine solche Änderung dar und führt grundsätzlich zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

28 Abweichend vom Grundsatz des Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie sieht Abs. 2 dieses Artikels jedoch in seinem ersten Unterabsatz vor, dass die Berichtigung u. a. in „ordnungsgemäß nachgewiesenen … Fällen von … Diebstahl“ unterbleibt. Gemäß dem zweiten Unterabsatz handelt es sich um eine fakultative Ausnahme.

29 Folglich dürfen die Mitgliedstaaten die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in allen Fällen vorsehen, in denen zum Vorsteuerabzug berechtigende Gegenstände gestohlen wurden, und zwar unabhängig davon, ob die Umstände des Diebstahls vollständig aufgeklärt wurden.

30 Unter diesen Umständen war die im Ausgangsverfahren zuständige Finanzverwaltung, da die Republik Bulgarien von ihrer Befugnis aus Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie Gebrauch gemacht hat, nicht zur Klärung der Frage verpflichtet, ob der fragliche Diebstahl, der von einem weder ermittelten noch verurteilten Täter begangen wurde, „ordnungsgemäß nachgewiesen“ war. Im Einklang mit dieser Bestimmung sieht das nationale Steuerrecht nämlich im Fall eines Diebstahls unabhängig von dessen besonderen Umständen die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vor.

31 Im Rahmen der beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen wurde darauf hingewiesen, dass der Begriff „Diebstahl“ im Wortlaut der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Steuervorschriften nicht ausdrücklich erwähnt wird; dort wird die „Feststellung von Fehlmengen“ als Grund für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs genannt.

32 Insoweit ist festzustellen, dass es den Mitgliedstaaten, wenn sie von der in Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie vorgesehenen Befugnis Gebrauch machen, freisteht, in ihrem nationalen Steuerrecht Begriffe zu verwenden, die nicht mit den in der Ermächtigungsnorm der Richtlinie verwendeten Begriffen identisch sind, soweit diese Begriffe das mit der Richtlinie verfolgte Ziel widerspiegeln.

33 Der Gerichtshof hat hierzu ausgeführt, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie eine durch die Richtlinie gewährte Befugnis ausüben, die Rechtsetzungstechnik wählen können, die ihnen am geeignetsten erscheint. So können sie sich u. a. darauf beschränken, die in der Richtlinie enthaltene Formulierung oder einen gleichwertigen Ausdruck in das nationale Recht zu übernehmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Slg. 2009, I-4629, Randnr. 56).

34 Da der Begriff „Diebstahl“ grundsätzlich in den Bereich des Strafrechts fällt, dürfen die Mitgliedstaaten Begriffe verwenden, die ihnen in dem steuerrechtlichen Rahmen zur Anwendung einer unionsrechtlichen Vorschrift auf dem Gebiet der Mehrwertsteuerberichtigung geeigneter erscheinen.

35 Somit sind das nationale Steuerrecht und seine Anwendung durch die zuständige Verwaltung als eine geeignete Umsetzung von Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie anzusehen, da ein Diebstahl in Bezug auf die betreffenden Gegenstände zu „Fehlmengen“ führt, so dass sie nicht mehr für steuerbare Ausgangsumsätze genutzt werden können.

36 Aus den beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen geht hervor, dass die Berichtigung des Vorsteuerabzugs – wenn noch andere Bestimmungen des im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerrechts herangezogen werden – u. a. dann nicht erfolgt, wenn „Fehlmengen“ durch „höhere Gewalt“ verursacht wurden. Daher genügt der Hinweis, dass aufgrund der vom vorlegenden Gericht im Ausgangsverfahren getroffenen Tatsachenfeststellungen ein solcher Fall in dieser Rechtssache nicht vorliegt.

37 Unter diesen Umständen ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er Vorschriften des nationalen Steuerrechts wie den Art. 79 und 80 ZDDS nicht entgegensteht, nach denen im Fall der Feststellung des Fehlens mehrwertsteuerpflichtiger Gegenstände der zum Zeitpunkt des Erwerbs dieser Gegenstände vorgenommene Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sie dem Steuerpflichtigen gestohlen wurden und der Täter nicht ermittelt worden ist.

Kosten

38 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er Vorschriften des nationalen Steuerrechts wie den Art. 79 und 80 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz) nicht entgegensteht, nach denen im Fall der Feststellung des Fehlens mehrwertsteuerpflichtiger Gegenstände der zum Zeitpunkt des Erwerbs dieser Gegenstände vorgenommene Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sie dem Steuerpflichtigen gestohlen wurden und der Täter nicht ermittelt worden ist.

Unterschriften