URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

6. November 2003 *

In den verbundenen Rechtssachen C-78/02 bis C-80/02

betreffend dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom griechischen Dioikitiko Efeteio Athen (Griechenland) in den bei diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten

Elliniko Dimosio

gegen

Maria Karageorgou (C-78/02),

Katina Petrova (C-79/02),

Loukas Vlachos (C-80/02)

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames

* Verfahrenssprache: Griechisch.

Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1), insbesondere des Artikels 21 Nummer 1 Buchstabe c dieser Richtlinie, wonach jede Person die Mehrwertsteuer schuldet, die sie in einer Rechnung ausweist,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-P. Puissochet sowie der Richter R. Schintgen und V. Skouris, der Richterin N. Colneric und des Richters J. N. Cunha Rodrigues (Berichterstatter),

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der griechischen Regierung, vertreten durch M. Apessos und S. Detsis als Bevollmächtigte,

— von Frau Karageorgou, vertreten durch E. Metaxaki und P. Yatagantzidis, dikigori,

— von Frau Petrova und Herrn Vlachos, vertreten durch A. Koutsolampros, dikigoros,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und H. Tserepa-Lacombe als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der griechischen Regierung, von Frau Karageorgou und der Kommission in der Sitzung vom 20. März 2003,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 15. Mai 2003

folgendes

Urteil

1 Das Dioikitiko Efeteio (Oberverwaltungsgericht) Athen (Griechenland) hat mit Beschlüssen vom 31. Januar 2002, beim Gerichtshof eingegangen am 11. März 2002, gemäß Artikel 234 EG in allen Rechtssachen zwei gleichlautende Fragen nach der Auslegung der Sechsten 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. L 145, S. 1) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) und insbesondere des in Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c dieser Richtlinie vorgesehenen Grundsatzes, dass die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist, zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Elliniko Dimosio (Hellenischer Staat) und für das griechische Außenministerium tätigen Übersetzern, die die Mehrwertsteuer irrtümlich in Rechnung gestellt haben wollen und deren Rückerstattung verlangen.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

4 Artikel 4 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe....

...

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig' schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

...

(5) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

..."

5 Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet

1. im inneren Anwendungsbereich

...

c) jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist."

Nationales Recht

6 Nach Artikel 2 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 1642/1986 über die Anwendung der Mehrwertsteuer (FEK A' 125) in seiner vor der Ersetzung durch Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a des Gesetzes Nr. 2093/1992 (FEK A' 181) geltenden Fassung wird die Mehrwertsteuer u. a. erhoben auf „die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

7 Nach Artikel 3 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 1642/1986 in der vor der Ersetzung durch Artikel 1 des Gesetzes Nr. 2093/1992 geltenden Fassung „gilt als Steuerpflichtiger jede inländische oder ausländische natürliche oder juristische Person oder Personenvereinigung, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, unabhängig von dem Ort, an dem sie niedergelassen ist, und vom Zweck und Ergebnis dieser Tätigkeit. Nicht als Personen, die selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit verrichten, werden Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige natürliche Personen angesehen, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft."

8 Schließlich bestimmt Artikel 28 Absatz 1 dieses Gesetzes in der vor seiner Ersetzung durch Artikel 1 Absatz 42 des Gesetzes Nr. 2093/1992 geltenden Fassung:

„Für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen schuldet die Steuer: a) der im Inland ansässige Steuerpflichtige für die von ihm getätigten Umsätze,... d) jede andere Person, die die Steuer auf den von ihr ausgestellten Rechnungen oder ähnlichen Dokumenten ausweist..."

Die Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

Rechtssache C-78/02

9 Mit Verfügung F.09323 vom 12. April 1988 des Generalsekretärs des Außenministeriums wurde die Klägerin Karageorgou zur Übersetzerin vom Griechischen ins Englische für das Übersetzungsbüro des Außenministeriums ernannt.

10 Die Klägerin reichte beim Vorsteher der Dimosia Oikonomiki Ypiresia (Finanzbehörde; im Folgenden: DOY) in Cholargos (Griechenland) für diese Tätigkeit vorläufige Steuererklärungen und eine endgültige Mehrwertsteuererklärung für das Jahr 1992 ein. Mit ihrem Antrag Nr. 22240 vom 29. Dezember 1994 nahm sie diese Erklärungen zurück und forderte die Rückerstattung der von ihr entrichteten Mehrwertsteuer als ohne Rechtsgrund gezahlt.

11 Die Klägerin Karageorgou machte zur Begründung ihres Rücknahmebegehrens geltend, dass sie die fraglichen Erklärungen aufgrund eines Rechtsirrtums eingereicht habe, denn für die Einkünfte, die sie im Rahmen ihrer Tätigkeit als Übersetzerin bezogen habe, unterliege sie nicht der Mehrwertsteuer.

12 In ihrem Antrag machte sie geltend, dass sie sich hinsichtlich ihrer Arbeitsbedingungen und ihres Arbeitsentgelts in einem Unterordnungsverhältnis zum Außenministerium befinde, denn zum einen setze sie nicht selbst ihre Vergütung fest und zum anderen übernehme das Außenministerium gegenüber Dritten für ihre Handlungen und Unterlassungen als Übersetzerin die Verantwortung. Außerdem sei die mit ihren Erklärungen für 1992 entrichtete Mehrwertsteuer nicht an den Verbraucher weitergegeben worden (da weder sie noch das Ministerium diesen Betrag bei Privatpersonen und juristischen Personen, für die diese Übersetzungen bestimmt waren, erhoben hätten), so dass diese Beträge einen Teil ihrer Vergütung und keine Steuer darstellten.

13 In seinem Bescheid Nr. 22240-22241 vom 9. Februar 1995 lehnte der Vorsteher der DOY den Antrag der Klägerin mit der Begründung ab, dass sich zum einen die für sie geltenden Arbeitsbedingungen von denen der Arbeitnehmer unterschieden und sie zum anderen die Mehrwertsteuer zu Recht entrichtet habe, da sie diese Steuer in den dem Außenministerium ausgestellten Quittungen ausgewiesen habe; sie habe sie daher kein Recht auf Rückerstattung der entrichteten Steuer.

14 Mit Urteil Nr. 275/1995 gab die Präsidentin des Dioikitiko Protodikeio (Verwaltungsgerichts) Athen (Griechenland) der Klage der Klägerin Karageorgou und ihrem Antrag auf Rücknahme der Mehrwertsteuererklärungen für 1992 statt, hob den ablehnenden Bescheid des Vorstehers der DOY auf und ordnete die Rückerstattung des Betrages an, den die Klägerin gezahlt hatte. Nach der Begründung dieses Urteils werden die Übersetzer als Organe des Staates tätig, der allein für ihre Handlungen und Unterlassungen verantwortlich sei, da ihre Übersetzungen staatliche Dokumente seien; die Klägerin Karageorgou übe ihre Tätigkeit in einem Unterordnungsverhältnis aus, was die Bedingungen für die Erbringung ihrer Arbeit und ihre Vergütung angehe.

15 Das Elliniko Dimosio legte gegen dieses Urteil Berufung beim Dioikitiko Efeteio Athen ein und machte u. a. wie bereits in der ersten Instanz geltend, dass die Klägerin Karageorgou unabhängig von der Art ihrer Arbeit zur Entrichtung der streitigen Steuer deswegen verpflichtet sei, weil sie sie nach Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe d des Gesetzes Nr. 1642/1986 in den Quittungen, die sie in dem betreffenden Zeitraum ausgestellt habe, ausgewiesen habe.

16 Mit Urteil Nr. 90/1996 wies die Präsidentin des Dioikitiko Efeteio Athen die Berufung als unbegründet zurück und bejahte die Richtigkeit des erstinstanzlichen Urteils. Sie unterließ es jedoch, den Berufungsgrund zu prüfen, dass die Klägerin Karageorgou zur Zahlung der streitigen Steuer verpflichtet gewesen sei, weil sie sie in den Quittungen, die sie in dem betreffenden Zeitraum ausgestellt habe, ausgewiesen habe.

17 Unter Berufung auf diese Unterlassung beantragte das Elliniko Dimosio beim Symvoulio tis Epikrateias (griechischer Staatsrat) die Aufhebung des Urteils des Dioikitiko Efeteio Athen.

18 Der Symvoulio tis Epikrateias hat mit Urteil Nr. 1659/1999 das Urteil des Dioikitiko Efeteio Athen insoweit aufgehoben, als es den Berufungsgrund der Erteilung einer die Mehrwertsteuer ausweisenden Quittung betraf; dieser Berufungsgrund sei wesentlich; das Berufungsgericht habe es daher zu Unrecht unterlassen, ihn zu prüfen. Es hat das Verfahren an das Dioikitiko Efeteio Athen zur erneuten Entscheidung zurückverwiesen.

Rechtssachen C-79/02 und C-80/02

19 Der Sachverhalt und das Ausgangsverfahren in den Rechtssachen C-79/02 und C-80/02, die die Kläger Petrova und Vlachos betreffen, entsprechen denen der Rechtssache C-78/02.

Die Vorlagefragen

20 Das Dioikitiko Efeteio Athen hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof in jedem der Ausgangsverfahren die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist als Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie der Betrag zu charakterisieren, den jemand, der Dienstleistungen gegenüber dem Staat im Arbeitsverhältnis erbringt, in der Rechnung ausweist, wenn derjenige, der die Dienstleistungen erbringt, irrtümlich annimmt, dass er diese als Selbständiger erbringe, während in Wirklichkeit ein Unterordnungsverhältnis besteht und er auf Weisung seines Arbeitgebers in den Quittungen, die er ausstellt, Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, und zwar nicht auf die gesamten gesetzlichen Vergütungen, die er vom Staat erhält und die die gesetzliche Be-

steuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer darstellen, die in der Folge zusammen mit den gesetzlichen Bezügen eingezogen wird, sondern deren Höhe auf der Grundlage der gesetzlichen Bezüge mit der mathematischen Methode des internen Abzugs festgesetzt wird, wobei angenommen wird, dass die Bezüge auch die geschuldete Mehrwertsteuer umfassen, der Staat aber die gesetzlichen Bezüge vermindert um die Mehrwertsteuer, von der angenommen wird, dass sie in diesen enthalten ist, auszahlt?

2. Tritt der in Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie vorgesehene Grundsatz der Förmlichkeit der Steuer (dass nämlich, wenn Mehrwertsteuer in der Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausgewiesen wird, diese Steuer an den Staat abzuführen ist) zurück, wenn der Staat bei Ausübung dieser Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt gemäß Artikel 4 Absatz 5 der Richtlinie nicht als Steuerpflichtiger auftritt mit der Folge, dass in Bezug auf ihn der Vorsteuerabzugsmechanismus keine Anwendung findet, und die genannte Steuer auf den Endverbraucher (d. h. die mit dem Staat kontrahierende Privatperson, die die Übersetzung von Dokumenten verlangt) nicht abgewälzt werden kann und auch nicht abgewälzt wird, aber derjenige, der die Dienstleistung erbringt, die Rückerstattung der an die Finanzbehörde nach Abzug eventueller Vorsteuer gezahlten Steuer beansprucht, so dass eine Bereicherung des Staates ausgeschlossen wird?

21 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 14. Mai 2002 sind die Rechtssachen C-78/02, C-79/02 und C-80/02 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zur ersten Vorlagefrage

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

22 Die griechische Regierung führt aus, dass für die amtliche Übersetzung öffentlicher und privater Dokumente ein Übersetzungsdienst beim Außenministerium

eingerichtet worden sei. Jede Privatperson, die eine Übersetzung haben wolle, reiche den zu übersetzenden Text bei diesem Dienst ein, bei dem sie auch die entsprechende, vom Ministerium festgesetzte Gebühr einzahle, und erhalte eine Quittung darüber. Diese Gebühr umfasse sowohl die Vergütung für die Übersetzung als auch die entsprechende Mehrwertsteuer, ohne dass diese gesondert ausgewiesen würde.

23 Der Übersetzungsdienst des Ministeriums übergebe die Texte sodann an Privatpersonen, und zwar an selbständige Übersetzer. Diese befänden sich nicht in einem Beschäftigungsverhältnis zum Ministerium. Sie übten auch andere Berufe wie den des Arztes oder des Rechtsanwalts aus, die ihrem Wesen nach ohne Bezug zur Beamteneigenschaft seien. Das sei auch der Grund dafür, dass sie bei ihrer Arbeit örtlich und zeitlich ungebunden seien und nach der Quantität der gelieferten Arbeit bezahlt würden.

24 Nach der Übersetzung würden die Texte an das Außenministerium zurückgegeben, wo die betreffenden Privatpersonen sie entgegennähmen. Schließlich würden die für die Übersetzungen erhobenen Gebühren durch das Ministerium auf die Übersetzer nach den von ihnen jeweils geleisteten Diensten verteilt. Beim Erhalt dieser Beträge stelle jeder Übersetzer eine Quittung aus, auf der er die Vergütung und die entsprechende Mehrwertsteuer vermerke. Die Übersetzer entrichteten nach Abzug der Mehrwertsteuer, mit der sie beim Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen belastet worden seien, diesen Mehrwertsteuerbetrag an die Finanzbehörden.

25 Die griechische Regierung schlägt vor, wie folgt auf die erste Vorlagefrage zu antworten: Der nach den Regeln des internen Abzugs ermittelte Betrag, den derjenige, der als Selbständiger Dienstleistungen, auch wenn es solche unter staatlicher Aufsicht sind, erbringt, in der Rechnung oder der Quittung über die Dienstleistungen ausweist und den dieser erhält, ist als Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie zu charakterisieren, wenn die Privatperson, die Empfänger der Dienstleistung und Endverbraucher ist, an den Staat einen Mehrwertsteuerbetrag zahlt, der in die gesamte Vergütung als ein einheitlicher Betrag einbezogen ist.

26 Die Klägerin Karageorgou macht zur ersten Frage geltend, dass die fragliche Steuer nicht die wesentlichen Eigenschaften einer Mehrwertsteuer aufweise, da sie einen Teil der Vergütung der Übersetzer darstelle, die nicht zu Lasten Dritter berechnet noch von ihnen erhoben werde. Aus diesem Grund könne die streitige Steuer nicht allein mit der Begründung als Mehrwertsteuer angesehen werden, dass sie als solche auf den von den Übersetzern ausgestellten Bescheinigungen für die Dienstleistungen ausgewiesen werde.

27 Die Kläger Petrova und Vlachos führen übereinstimmend aus, dass die Privatpersonen, die um eine amtliche Übersetzung nachsuchten, bei der Übergabe der zu übersetzenden Dokumente an das Außenministerium die entsprechende, vom zuständigen Beamten angegebene und nicht mit Mehrwertsteuer belastete Vergütung zahlten. Wenn der griechische Staat diese Übersetzungen durch Anbringung seines offiziellen Siegels beglaubige, handele er in Ausübung öffentlicher Gewalt und könne daher auf diesen Vorgang keine Mehrwertsteuer erheben. Die Übersetzer würden sodann vom Ministerium auf der Grundlage der erledigten Übersetzungen und des durch ministeriellen Erlass festgelegten Preises pro Seite bezahlt. Sie würden vom Ministerium aufgefordert, ihm eine allgemeine Quittung für die geleisteten Dienste auszustellen. Diese Quittung werde von der Buchhaltung des Ministeriums obligatorisch erstellt und enthalte einen Mehrwertsteuerbetrag, der von ihrer durch den betreffenden ministeriellen Erlass pro übersetzter Seite festgelegten gesetzlichen Vergütung abgezogen werde.

28 Das Außenministerium erhebe die Mehrwertsteuer nicht zu Lasten der Privatpersonen, mit denen nur es selbst in Kontakt sei (und könne die Mehrwertsteuer auch nicht rechtmäßig von ihnen erheben). Folglich handele es sich im vorliegenden Fall nicht um eine Steuer, die als Mehrwertsteuer zu charakterisieren sei, da sie nicht an den Endverbraucher weitergegeben werde und auch nicht weitergegeben werden könne.

29 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften trägt vor, nach Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterlägen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführe, der Mehrwertsteuer. Folglich unterliege ein von einer nicht mehrwertsteuerpflichtigen Person vorgenommenes Geschäft (selbst bei Entgeltlichkeit) nicht der Mehrwertsteuer.

30 Im vorliegenden Fall hätten die nationalen Gerichte bereits entschieden, dass die Übersetzer in Bezug auf die für das Außenministerium bestimmten Übersetzungen nicht mehrwertsteuerpflichtig seien und dass nicht einmal ein Geschäft, insbesondere kein entgeltliches, vorliege, da davon ausgegangen werde, dass zwischen den Übersetzern und dem Staat ein Verhältnis bestehe, das hinsichtlich des Arbeitsentgelts und der Arbeitsbedingungen sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schaffe, so dass sie als Staatsbedienstete gelten könnten. Daraus folge, dass der in der ersten Vorlagefrage genannte Fall nicht in den Anwendungsbereich der geltenden Gemeinschaftsvorschriften über die Mehrwertsteuer falle.

31 Der auf einer Rechnung irrtümlich angegebene Betrag könne also nicht den Charakter einer Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie haben, unabhängig davon, ob der Staat ihn irrig als Mehrwertsteuer angesehen habe. Aus demselben Grund sei Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie im vorliegenden Fall auch nicht anwendbar. Dieser Betrag könne dem Betroffenen einfach als rechtsgrundlos gezahlt zurückerstattet werden.

Würdigung durch den Gerichtshof

32 Aus dem Vorlagebeschluss, der insoweit durch die Erklärungen der Parteien bestätigt wird, ergibt sich, dass die Vergütung der Übersetzer einen der geschuldeten Mehrwertsteuer entsprechenden Betrag enthalten soll, so dass der tatsächlich gezahlte Betrag aus ihrer gesetzlichen Vergütung verringert um den die Mehrwertsteuer darstellenden Betrag besteht.

33 Um festzustellen, ob der abgezogene Betrag als Mehrwertsteuer anzusehen ist, ist zu ermitteln, ob die Übersetzer für die Dienstleistungen, die sie an das Außenministerium erbringen, den Vorschriften über die Mehrwertsteuer unterliegen.

34 Aus Artikel 2 der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

35 Artikel 4 der Sechsten Richtlinie definiert die Personen, die als „Steuerpflichtige" im Sinne dieser Richtlinie zu gelten haben. Nach Artikel 4 Absatz 1 ist „Steuerpflichtiger", wer eine wirtschaftliche Tätigkeit „selbständig" ausübt. Artikel 4 Absatz 4 erläutert, dass der Begriff „selbständig" nicht nur die Lohn- und Gehaltsempfänger von der Besteuerung ausschließt, sondern auch sonstige Personen, „soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft".

36 Nach den Vorlagebeschlüssen hat das erstinstanzliche Gericht festgestellt, dass die Übersetzer ihre Tätigkeit hinsichtlich der Bedingungen für die Ausführung ihrer Arbeit und des Arbeitsentgelts in einem Verhältnis der Unterordnung zum Außenministerium ausübten. In diesem Punkt seien die erstinstanzlichen Urteile in der Berufung bestätigt und die Berufungsurteile nicht aufgehoben worden, als sie vor den Symvoulio tis Epikrateias gebracht worden seien. Daraus folgt nach Auffassung des vorlegenden Gerichts, dass der Sachverhalt in dieser Hinsicht feststehe.

37 In ihren schriftlichen Erklärungen vor dem Gerichtshof hat die griechische Regierung die Übersetzer als selbständig bezeichnet und geltend gemacht, dass die Natur ihres Verhältnisses zum Außenministerium Gegenstand abweichender Beurteilungen durch verschiedene griechische Gerichte sei. Gleichwohl hat sie in ihren mündlichen Ausführungen dargelegt, dass sie die in der vorangehenden Randnummer erwähnte Rechtsprechung, dass die Übersetzer ihre Tätigkeit in einem Verhältnis der Unterordnung ausübten, nicht bestreiten wolle.

38 Dazu ist festzustellen, dass der Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG, der auf einer klaren Trennung der Aufgaben zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, nur befugt ist, sich auf der Grundlage des ihm vom nationalen Gericht unterbreiteten Sachverhalts zur Auslegung oder zur Gültigkeit einer Gemeinschaftsvorschrift zu äußern (Urteil vom 16. September 1999 in der Rechtssache C-435/97, WWF u. a., Slg. 1999, I-5613, Randnr. 31, und die dort angegebene Rechtsprechung).

39 Der Gerichtshof kann nicht zur Natur des Verhältnisses zwischen den Übersetzern und dem Außenministerium Stellung nehmen. Er muss sich für die Beantwortung der Vorlagefragen auf die vom vorlegenden Gericht vorgenommene Beurteilung stützen, wonach die Übersetzer ihre Tätigkeit in einem Verhältnis der Unterordnung ausüben.

40 Auf dieser Grundlage üben die Übersetzer im vorliegenden Fall eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht „selbständig" im Sinne von Artikel 4 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie aus und sind daher keine „Steuerpflichtigen" im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie. Folglich unterliegen nach Artikel 2 Nummer 1 der Richtlinie die Dienstleistungen, die sie an das Außenministerium erbringen, nicht der Mehrwertsteuer.

41 Daraus folgt, dass auf den Rechnungen, die sie über diese Dienstleistungen ausstellen, ein Betrag, den diese Übersetzer irrtümlich als Mehrwertsteuer ausweisen, nicht als Mehrwertsteuer qualifiziert werden kann.

42 Daher ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass ein Betrag, der als Mehrwertsteuer in der Rechnung ausgewiesen wird, die eine Person ausstellt, die Dienstleistungen an den Staat erbringt, dann nicht als Mehrwertsteuer zu qualifizieren ist, wenn diese Person irrtümlich annimmt, dass sie diese Dienstleistungen als Selbständiger erbringt, obwohl in Wirklichkeit ein Verhältnis der Unterordnung besteht.

Zur zweiten Vorlagefrage

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

43 Die griechische Regierung macht geltend, dass die Vorschriften der Sechsten Richtlinie, insbesondere Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c, den Grundsatz der Förmlichkeit der Mehrwertsteuer zum Ausdruck brächten. Bei der Ausstellung einer Bescheinigung für eine Dienstleistung, in der derjenige, der sie ausstelle, einen Mehrwertsteuerbetrag ausweise, den er obendrein erhoben habe, bestehe eine Verpflichtung, diesen Betrag an den Staat zu zahlen, und die Rückerstattung dieses Betrages mit der Begründung, er sei ohne Rechtsgrund geleistet worden, sei ausgeschlossen. Dieser Grundsatz solle im Wesentlichen den Steuerbetrug verhindern, der auftreten könne, wenn der auf der Rechnung oder einem anderen ähnlichen Dokument angegebene Mehrwertsteuerbetrag dem Vorsteuerabzugsmechanismus unterzogen werde. Selbst in dem Fall, in dem dieser Steuerbetrag nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerregelung falle und nicht Gegenstand des Abzugsverfahrens sei, erfordere es der Grundsatz der Förmlichkeit der Steuer, dass die in der Bescheinigung ausgewiesene Mehrwertsteuer an den Staat gezahlt werde, denn wenn sie nicht gezahlt werde, liege eine rechtsgrundlose Bereicherung desjenigen vor, der die Bescheinigung zu Lasten der Verbraucher ausstelle, die die Mehrwertsteuer für die erbrachten Dienstleistungen entrichtet hätten.

44 Daher schlägt die griechische Regierung vor, wie folgt auf die zweite Vorlagefrage zu antworten: Es gibt keine Abweichung von dem in Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Grundsatz der Förmlichkeit der Steuer, wenn der die betreffende Tätigkeit ausübende Staat als Vermittler und nicht als Steuerpflichtiger handelt, wenn die Steuer an den Endverbraucher, der Empfänger der Übersetzungsdienstleistungen ist, weitergegeben wird und wenn derjenige, der diese Dienstleistungen erbringt, der Finanzbehörde nach Abzug eventueller Vorsteuern den von ihm erhobenen Mehrwertsteuerbetrag zahlt, d. h., wenn er das Abzugsverfahren anwendet.

45 Die Klägerin Karageorgou macht geltend, dass Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie es nicht verbiete, die Mehrwertsteuer zu berichtigen, die in einer Rechnung oder einem anderen ähnlichen Dokument irrtümlich ausgewiesen worden sei, insbesondere dann, wenn der Ausschluss der Möglichkeit, eine Berichtigung vorzunehmen und die Rückerstattung der irrtümlich ausgewiesenen Mehrwertsteuer zu beantragen, nicht erforderlich sei, um Betrug oder Steuerhinterziehung zu verhindern.

46 Die Kläger Petrova und Vlachos sind der Auffassung, dass der Grundsatz der Förmlichkeit der Steuer im vorliegenden Fall zurückstehen müsse, da es sich nicht um eine Mehrwertsteuer handele. Dieser Grundsatz müsse in Fällen zurückstehen, in denen er keine Anwendung finden könne und es keine Weitergabe der Steuer und deshalb auch keine Bereicherung des Wirtschaftsteilnehmers gegeben habe.

47 Die Kommission stellt fest, dass die Sechste Richtlinie keine Vorschrift zur Berichtigung eines Mehrwertsteuerbetrags vorsehe, der auf einer Rechnung von der diese Rechnung ausstellenden Person irrtümlich angegeben worden sei. Folglich sei es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, die Bedingungen festzulegen, unter denen es möglich sei, einen zu Unrecht auf einer Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag zu berichtigen.

Würdigung durch den Gerichtshof

48 Mit seiner zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie, nach dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn sie in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausgewiesen ist, die Rückerstattung eines Betrages verbietet, der irrtümlich als Mehrwertsteuer auf einer Rechnung angegeben wurde, wenn der Staat nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie tätig wird und wenn diese Steuer nicht an den Verbraucher weitergegeben wird.

49 Die Sechste Richtlinie sieht nicht ausdrücklich den Fall vor, dass die Mehrwertsteuer irrtümlich in einer Rechnung ausgewiesen wird, obwohl sie nicht geschuldet wird. Solange diese Lücke nicht durch den Gemeinschaftsgesetzgeber ausgefüllt wird, ist es folglich Sache der Mitgliedstaaten, hierfür eine Lösung zu liefern (Urteil vom 19. September 2000 in der Rechtssache C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, Slg. 2000, I-6973, Randnrn. 48 und 49).

50 Der Gerichtshof hat dazu festgestellt, dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, die Neutralität der Mehrwertsteuer dadurch zu gewährleisten, dass sie in ihrem innerstaatlichen Recht vorsehen, dass jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung seinen guten Glauben nachweist (Urteil vom 13. Dezember 1989 in der Rechtssache C-342/87, Genius Holding, Slg. 1989, I-4227, Randnr. 18). Hat der Aussteller der Rechnung jedoch die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt, so kann zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden, ohne dass eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung abhängig gemacht werden darf (Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnrn. 60 und 63).

51 Wie sich aus den Randnummern 40 und 41 dieses Urteils ergibt, unterliegen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen nicht der Mehrwertsteuer; der irrtümlich als Mehrwertsteuer ausgewiesene Betrag, der sich auf diese Dienstleistungen bezieht, kann daher nicht als Mehrwertsteuer qualifiziert werden.

52 Bei einer Berichtigung eines solchen Betrages, der in keinem Fall Mehrwertsteuer sein kann, besteht im Rahmen der Mehrwertsteuerregelung keine Gefährdung des Steueraufkommens. Folglich ist nach der in Randnummer 50 dieses Urteils zitierten Rechtsprechung die Darlegung des guten Glaubens des Ausstellers der Rechnung nicht erforderlich, um den zu Unrecht in Rechnung gestellten Betrag zu berichtigen.

53 Sohin ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie nicht die Rückerstattung eines Betrages verbietet, der in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument irrtümlich als Mehrwertsteuer ausgewiesen ist, wenn die fraglichen Dienstleistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen und der in Rechnung gestellte Betrag daher nicht als Mehrwertsteuer qualifiziert werden kann.

Kosten

54 Die Auslagen der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben hat, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Dioikitiko Efeteio Athen mit Beschlüssen vom 31. Januar 2002 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Ein Betrag, der als Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausgewiesen wird, die eine Person ausstellt, die Dienstleistungen an den Staat erbringt, ist dann**

nicht als Mehrwertsteuer zu qualifizieren, wenn diese Person irrtümlich annimmt, dass sie diese Dienstleistungen als Selbständiger erbringt, obwohl in Wirklichkeit ein Verhältnis der Unterordnung besteht.

2. **Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage verbietet nicht die Rückerstattung eines Betrages, der in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument irrtümlich als Mehrwertsteuer ausgewiesen ist, wenn die fraglichen Dienstleistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen und der in Rechnung gestellte Betrag daher nicht als Mehrwertsteuer qualifiziert werden kann.**

Puissochet Schintgen Skouris

Colneric Cunha Rodrigues

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 6. November 2003.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

V. Skouris