SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER

vom 27. Mai 1997 *

1. Der Bundesfinanzhof gibt Ihnen Gelegenheit, sich erstmals zur Praxis der Selbstfakturierung zu äußern, die darin besteht, daß der Käufer eines Gegenstands oder der Empfänger einer Dienstleistung selbst die Rechnung für den wirtschaftlichen Vorgang erstellt, dessen Preis er zu entrichten hat.

2. In Anbetracht der rechtlichen Wirkungen, die nach den Rechtsvorschriften der Gemeinschaft über die Mehrwertsteuer mit dem Begriff der Rechnung verknüpft sind, mußte die Billigung dieses Vorgehens durch die Rechtsordnungen einiger Mitgliedstaaten die nationalen Gerichte logischerweise dazu veranlassen, sich nach der rechtlichen Bedeutung der Dokumente zu fragen, die gemäß den vom jeweiligen Mitgliedstaat festgelegten Modalitäten erstellt und ausgestellt wurden [1].

3. Es ist daher zweckmäßig, zu klären, ob die Merkmale eines Dokuments, das der Schuldner des Preises — anstelle des Gläubigers — erstellt hat, denen einer herkömmlichen Rechnung so ähnlich sind, daß ihm im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems die gleiche Funktion eingeräumt werden kann, obwohl einige Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (im folgenden: Sechste Richtlinie) [2] einer solchen Gleichstellung entgegenzustehen scheinen.

I — Tatsächlicher und rechtlicher Rahmen

A — *Sachverhalt und nationales Verfahren*

4. Herr Langhorst, der Kläger des Ausgangsverfahrens, versteuerte die 1985 im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze in Ausübung der Option gemäß § 24 Absatz 4 des Umsatzsteuergesetzes von 1980 (UStG) [3] nach den allgemeinen Vorschriften dieses Gesetzes zu einem Steuersatz von 7 % anstelle der in § 24 Absatz 1 Satz 1 vorgesehenen 13 %.

* Originalsprache: Französisch.

1 — Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat z. B. in der Sitzung erklärt, daß die Praxis der Selbstfakturierung in diesem Land vor der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahr 1973 bestanden habe und daß dieser Grundsatz dann in den britischen Rechtsvorschriften ausdrücklich anerkannt worden sei.

2 — 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. L 145, S. 1).

3 — Umsatzsteuergesetz vom 26. November 1979 (BGBl. 1979 I S. 1953) in der durch Gesetz vom 18. August 1980 (BGBl. 1980 I S. 1537, 1543) geänderten Fassung.

5. Von Viehhändlern, denen Herr Langhorst Mastschweine geliefert hatte und denen diese Entscheidung nicht bekannt war, erhielt er Gutschriften, in denen eine Mehrwertsteuer in Höhe von 13 % gesondert ausgewiesen war. Der Kläger des Ausgangsverfahrens widersprach der Höhe der in diesen Gutschriften ausgewiesenen Mehrwertsteuer zunächst nicht.

6. Er rief sodann das Finanzgericht an, das die Steuer herabsetzte. Das Finanzamt legte dagegen beim Bundesfinanzhof Revision ein.

B — *Die nationalen Rechtsvorschriften*

7. Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, daß das Finanzgericht die Kürzungsbeträge zutreffend ermittelt habe, daß aber die Revision des Finanzamts aufgrund von § 14 Absatz 2 Satz 1 UStG dennoch Erfolg haben könnte. § 14 Absatz 2 lautet:

„Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er auch den Mehrbetrag. Berichtigt er den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, so ist § 17 Absatz 1 entsprechend anzuwenden."

8. Im UStG werden Gutschriften unter bestimmten Umständen Rechnungen gleichgestellt. So ist in § 14 Absatz 5 folgendes vorgesehen:

„Als Rechnung gilt auch eine Gutschrift, mit der ein Unternehmer über eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Eine Gutschrift ist anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der leistende Unternehmer (Empfänger der Gutschrift) muß zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Absatz 1 berechtigt sein.

2. Zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muß Einverständnis darüber bestehen, daß mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird.

3. Die Gutschrift muß die in Absatz 1 Satz 2 vorgeschriebenen Angaben enthalten [4].

4. Die Gutschrift muß dem leistenden Unternehmer zugeleitet worden sein.

Die Sätze 1 und 2 sind auf Gutschriften sinngemäß anzuwenden, die der Unternehmer über das für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung entrichtete Entgelt oder Teilentgelt ausstellt. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger dem in ihr enthaltenen Steuerausweis widerspricht."

9. Der Bundesfinanzhof hält es für erforderlich, § 14 Absatz 2 UStG unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts auszulegen [5].

4 — In Absatz 1 Satz 2 Nummern 5 und 6 heißt es:
„Diese Rechnungen müssen die folgenden Angaben enthalten:
...
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung ... und
6. den auf das Entgelt ... entfallenden Steuerbetrag."

5 — S. 4 des Vorlagebeschlusses.

C — *Die Vorlagefragen und die einschlägigen Rechtsvorschriften der Gemeinschaft*

10. Er legt Ihnen deshalb folgende drei Fragen vor:

1. Läßt es Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) zu, daß eine Gutschrift im Sinne von § 14 Absatz 5 des Umsatzsteuergesetzes 1980 als Rechnung oder als ein ähnliches Dokument (Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG) betrachtet wird?

2. Falls Frage 1 bejaht wird: Läßt es Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG zu, denjenigen, der eine Gutschrift mit einem höheren als dem aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldeten Steuerbetrag annimmt, ohne insoweit dem in der Gutschrift enthaltenen Steuerausweis zu widersprechen, als eine Person zu betrachten, die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder in einem ähnlichen Dokument ausweist und die diese Mehrwertsteuer deshalb schuldet?

3. Kann sich der Empfänger einer Gutschrift unter den in Frage 2 angeführten Umständen auf Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG berufen, wenn die in der Gutschrift ausgewiesene Mehrwertsteuer im Umfange der Differenz zwischen ausgewiesener und aufgrund von steuerpflichtigen Umsätzen geschuldeter Steuer gegen ihn als Steuerschuld geltend gemacht wird?

11. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, daß die dritte Frage nur bei Verneinung der zweiten Frage beantwortet zu werden brauche [6].

12. In Artikel 21 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie werden die Mehrwertsteuerschuldner im inneren Anwendungsbereich aufgezählt. So schulden gemäß den Buchstaben a und c die Steuer:

„a) der Steuerpflichtige, der einen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt, mit Ausnahme der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten Umsätze, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden ...,

...

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

13. In Artikel 22 der Sechsten Richtlinie werden in erster Linie die Pflichten der Mehrwertsteuerschuldner im inneren Anwendungsbereich festgelegt. Artikel 22 Absatz 3 ist der Rechnung und ihrem Inhalt gewidmet. In den Buchstaben a und c heißt es:

„a) Jeder Steuerpflichtige hat für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen ...

...

c) Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann."

II — Zu den Antworten auf die Vorlagefragen

14. Mit den von ihm gestellten Fragen möchte der Bundesfinanzhof im wesentlichen wissen,

— ob zum einen eine vom Bezieher der Lieferung eines Gegenstands oder einer Dienstleistung (im folgenden: Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung)

6 — A. a. O., S. 13.

ausgestellte Gutschrift einer Rechnung im Sinne der Sechsten Richtlinie gleichgestellt werden kann;

— ob zum anderen der Unternehmer, der den wirtschaftlichen Vorgang ausgeführt hat (im folgenden: Unternehmer oder Empfänger der Gutschrift) und der dem in der Gutschrift angegebenen überhöhten Mehrwertsteuerbetrag nicht widersprochen hat, aus diesem Grund als die Person betrachtet werden kann, die ihn ausgewiesen hat, und folglich als derjenige, der ihn schuldet;

— ob sich der Unternehmer schließlich, falls er nach den genannten einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie den überhöhten Mehrwertsteuerbetrag nicht schuldet, weil er nicht als die Person betrachtet werden kann, die ihn ausgewiesen hat, auf diese Vorschriften berufen darf, um sich der aus dem deutschen Recht resultierenden Zahlungspflicht zu widersetzen.

A — *Zur ersten Vorlagefrage: Gleichstellung einer vom Bezieher der Lieferung eines Gegenstands oder einer Dienstleistung ausgestellten Gutschrift mit einer Rechnung im Sinne der Sechsten Richtlinie*

15. Das an einer genauen Abgrenzung des Begriffes der Rechnung im Sinne der Sechsten Richtlinie bestehende Interesse hängt mit der Bedeutung der Rolle zusammen, die dieses Dokument in den Rechtsvorschriften der Gemeinschaft über die Mehrwertsteuer spielt.

16. Die Rechnung stellt den Beleg für die Höhe der vom Wirtschaftsteilnehmer geschuldeten Mehrwertsteuer dar und dient so zugleich zu deren Bezahlung und zum Abzug der vom vorangegangenen Wirtschaftsteilnehmer entrichteten Vorsteuer [7].

17. Die Sechste Richtlinie enthält keine Definition der in den Artikeln 21 Nummer 1 Buchstabe c und 22 Absatz 3 Buchstabe a vorkommenden Begriffe „Rechnung" und „ähnliches" oder „an deren Stelle tretendes Dokument". Nach der Nennung der Mindestanforderungen an die zwingenden Angaben, die die Rechnung schon ihrem Wesen nach enthalten muß [8], überläßt die Richtlinie den Mitgliedstaaten die Festlegung der Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann [9].

18. Die Bundesrepublik Deutschland hat von dieser Befugnis durch den Erlaß von § 14 Absatz 5 UStG Gebrauch gemacht, der die den Vorlagefragen zugrunde liegende Gutschrift einführt.

7 — Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

8 — Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b bestimmt: „Die Rechnung muß getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen."

9 — Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c.

19. Sie haben sich zweimal zum Umfang der den Mitgliedstaaten damit übertragenen Befugnis geäußert [10]. In beiden Fällen haben Sie zugunsten der Mitgliedstaaten entschieden und ihnen ein weites Ermessen eingeräumt.

20. In der Rechtssache Jeunehomme und EGI haben Sie — gestützt auch auf Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten „weitere Pflichten vorsehen [können], die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden" — anerkannt, daß ein Mitgliedstaat zusätzliche Angaben in den Rechnungen verlangen kann [11].

21. In der Rechtssache Reisdorf haben Sie die Ansicht vertreten, daß die Mitgliedstaaten befugt seien, „unter ‚Rechnung' nicht nur die Originalrechnung, sondern an deren Stelle auch jedes andere Dokument zu verstehen, das den von ihnen festgelegten Kriterien entspricht" [12].

22. Sie haben jedoch Wert darauf gelegt, daß die Ausübung dieser Befugnis „einem der Ziele der Sechsten Richtlinie, nämlich die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen", entsprechen müsse [13].

23. Das damit beschriebene Ziel spiegelt den Grundgedanken wider, von dem Sie sich meines Erachtens bei der Festlegung der Anforderungen an die Rechnungsstellung weiterhin leiten lassen müssen, auch wenn — im Gegensatz zu den vorerwähnten Rechtssachen — das Kriterium, von dem die Einordnung der Gutschrift abhängt, nicht nur an ihren Inhalt anknüpft, sondern auch die Person betrifft, die sie ausstellt.

24. Im Wortlaut seiner ersten Frage nimmt das vorlegende Gericht u. a. auf Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie Bezug. Diese Vorschrift stellt die logische Bezugnahme in der vorliegenden Rechtssache dar, da der Rechtsstreit vor dem deutschen Gericht einen anderen als den Mehrwertsteuerbetrag betrifft, der allein aufgrund des steuerbaren Umsatzes geschuldet wird. Der Irrtum, der den in der Gutschrift angegebenen Betrag beeinflußt, würde den Unternehmer somit nicht mehr in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a zum Steuerschuldner machen, sondern in seiner Eigenschaft als Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist.

25. Es ist jedoch festzustellen, daß diese Vorschrift, die das nationale Gericht zur Bestimmung des rechtlichen Rahmens des Rechts-

10 — Urteile vom 14. Juli 1988 in den Rechtssachen 123/87 und 330/87 (Jeunehomme und EGI, Slg. 1988, 4517) und vom 5. Dezember 1996 in der Rechtssache C-85/95 (Reisdorf, Slg. 1996, I-6257).

11 — Urteil Jeunehomme und EGI (a. a. O., Randnr. 16). In Randnummer 17 wird jedoch klargestellt, daß solche Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen.

12 — Randnr. 31.

13 — Urteil Reisdorf (a. a. O., Randnr. 24). Vgl. auch Urteil Jeunehomme und EGI (a. a. O., Randnr. 17).

streits herangezogen hat, uns bei der Beantwortung der ersten Frage kaum von Nutzen ist, da sie keinen Anhaltspunkt dafür enthält, ob bei der Beurteilung der Frage, ob eine Gutschrift als ähnliches Dokument wie eine Rechnung zu betrachten ist, der Person, die sie er- oder ausstellt, ausschlaggebende Bedeutung zukommt.

26. Mit der in Rede stehenden Vorlagefrage soll aber geklärt werden, ob die den Mitgliedstaaten durch Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie eingeräumte Befugnis es zuläßt, ein Dokument, das nicht vom Unternehmer, sondern vom Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung erstellt wird, als Rechnung zu betrachten.

27. Eine wörtliche Auslegung von Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a, in dem die Person als Steuerpflichtiger bezeichnet wird, die die Rechnung auszustellen hat, spricht dagegen, daß zum einen der Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung, der nicht die Eigenschaft als Steuerpflichtiger in bezug auf die streitige Mehrwertsteuer für sich in Anspruch nehmen kann, die Pflicht zur Ausstellung der Rechnung erfüllt, und daß es zum anderen dem Unternehmer gestattet wird, sich dieser Pflicht zu entziehen. Die Gutschrift wäre demnach nicht geeignet, die Rechnung zu ersetzen.

28. Ich neige jedoch nicht zu einer solchen Ansicht, die mir zu formal erscheint. Zunächst ist nämlich bei der Auslegung der anzuwendenden Vorschrift das Ziel zu berücksichtigen, das der Gesetzgeber bei ihrer Abfassung verfolgt hat [14].

29. Da ihr Ziel — wie erinnerlich — darin besteht, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden [15], gibt es keinen stichhaltigen Grund, aus dem das vom Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung erstellte Dokument nicht an die Stelle der Rechnung treten kann, sofern dieses Dokument die nach der Sechsten Richtlinie für die Rechnung vorgeschriebenen Angaben enthält [16] und sofern der Empfänger gegebenenfalls seinen Inhalt berichtigen kann.

30. Unter diesen Umständen bleibt nämlich der Unternehmer aufgrund der Ausübung der ihm vorbehaltenen Prüfungs- und Berichtigungsbefugnis derjenige, der die Gutschrift ausstellt und nur mit deren Abfassung gewissermaßen seinen Kunden betraut hat. Die Gutschrift verliert nicht ihre Funktion als Beleg für die steuerlichen Rechte und Pflichten des Unternehmers, da sie die gleichen Informationen wie die herkömmliche Rechnung enthält und da es letzterem freisteht, ihren Inhalt zu billigen. Er behält damit die Verantwortung für die Ausstellung der Rechnungen — unabhängig von ihrer Form — und bleibt letztlich ihr wahrer Urheber.

14 — Daß der Gemeinschaftsgesetzgeber im Jahr 1977 — ebenso wie der deutsche Gesetzgeber im Jahr 1980 — der Praxis der Selbstfakturierung im Wortlaut der Vorschrift nicht Rechnung getragen hat, liegt zweifellos daran, daß sie noch wenig ausgeprägt war.

15 — Nr. 22 der vorliegenden Schlußanträge.

16 — Siehe oben, Fußnote 8.

31. In der in § 14 Absatz 5 UStG geregelten Form erfüllt die Selbstfakturierung meines Erachtens — wie im übrigen nach Ansicht aller beteiligten Regierungen und der Kommission — die Voraussetzungen, die es erlauben, nicht beanstandete Gutschriften den vom Unternehmer ausgestellten Rechnungen gleichzustellen.

B — *Zur zweiten Vorlagefrage*

32. Gemäß § 14 Absatz 5 Nummer 3 muß die Gutschrift die auch für die Rechnungen vorgeschriebenen Angaben enthalten, u. a. „das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung" und „den auf das Entgelt ... entfallenden Steuerbetrag".

35. Zwei Auslegungen der gestellten Frage sind möglich.

33. Eine Prüfungsbefugnis des Unternehmers wird durch § 14 Absatz 5 gewährleistet, gemäß dessen Nummer 2 zwischen den Vertragsparteien Einverständnis über den Rückgriff auf eine Gutschrift bestehen muß. Ferner ist darauf hinzuweisen, daß die Gutschrift gemäß Nummer 4 dieser Bestimmung „dem leistenden Unternehmer zugeleitet worden sein" muß und daß Unterabsatz 2 Satz 2 lautet: „Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger dem in ihr enthaltenen Steuerausweis widerspricht."

36. Nach der ersten Auslegung der Frage selbst — im Licht der Gründe der Vorlageentscheidung — möchte der Bundesfinanzhof vom Gerichtshof wissen, ob die Tatsache, daß der Unternehmer widerspruchslos eine falsche, vom Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung erstellte Gutschrift angenommen hat, es zuläßt, ihn als eine Person zu betrachten, die darin im Sinne von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer ausgewiesen hat. Aus einer bejahenden Antwort auf diese Frage zieht das deutsche Gericht den automatischen Schluß, daß der Unternehmer die in der Gutschrift ausgewiesene Mehrwertsteuer schuldet, stellt diesen Punkt, den es als gegeben ansieht, aber nicht in Frage.

34. Der Unternehmer verfügt zwar nicht über eine ausdrückliche Berichtigungsbefugnis, aber aufgrund des ihm eingeräumten Rechts, der Gutschrift die Wirkung einer Rechnung zu nehmen, indem er ihr widerspricht, steht die rechtliche Qualifikation dieses Aktes voll und ganz in seiner Macht; dies reicht aus, um die Gleichstellung dieses Dokuments mit einer Rechnung im Sinne der Sechsten Richtlinie zuzulassen.

37. Die andere Auslegung geht dahin, daß sich die Vorlagefrage auch darauf erstreckt, welche genaue Höhe — die in der Gutschrift

angegebene oder die dem steuerbaren Umsatz entsprechende — die vom Unternehmer letztlich zu entrichtende Mehrwertsteuer hat.

38. Meines Erachtens ist der ersten Auslegung zu folgen. Den Gründen der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, daß der Bundesfinanzhof Sie nicht angerufen hat, um ihm die Beurteilung der Frage zu ermöglichen, ob § 14 Absatz 2 Satz 1 UStG im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht vorschreiben kann, daß der auf der Rechnung angegebene und nicht der dem steuerbaren Umsatz entsprechende Betrag zu zahlen ist. Die Frage betrifft den Einfluß von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie auf die Anwendbarkeit von § 14 Absatz 2 Satz 1 auf Gutschriften. Diese beiden Vorschriften weisen die Gemeinsamkeit auf, daß sie denjenigen, der die Mehrwertsteuer ausweist, als Steuerschuldner bezeichnen. Dieser Gesichtspunkt, in dem sich die Gutschrift von der Rechnung unterscheidet, steht aber im Mittelpunkt der Vorlageentscheidung.

39. Das deutsche Gericht führt nämlich aus, „daß sich Zweifel ergäben, wer als verantwortlich für den überhöhten gesonderten Steuerausweis anzusehen ist ...: die Viehhändler (Leistungsempfänger) wegen der Erteilung der Gutschriften oder der Kläger (Leistender) im Hinblick darauf, daß er weder für eine Berichtigung der Gutschriften durch die Viehhändler gesorgt, noch mit Hilfe der Angaben in den Gutschriften den Viehhändlern Rechnungen mit einem gesonderten Steuerausweis in zutreffender Höhe erteilt hat“ [17].

40. Der Bundesfinanzhof fügt hinzu, es sei „ausschlaggebend, ob § 14 Absatz 2 Satz 1 UStG 1980 gegenüber dem Kläger zur Anwendung kommt“ [18], und hebt das Erfordernis hervor, „bei der Auslegung und Anwendung der Vorschrift von zutreffenden gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben für den nationalen Gesetzgeber auszugehen“ [19].

41. Ich nehme mit anderen Worten an, daß Sie darüber entscheiden sollen, ob die genannten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie es zulassen, daß als Schuldner des in einer Gutschrift ausgewiesenen überhöhten Mehrwertsteuerbetrags ein Unternehmer, der diesem Mehrbetrag nicht widersprochen hat, in gleicher Weise herangezogen wird, wie er für den in einer von ihm ausgestellten Rechnung ausgewiesenen Mehrbetrag herangezogen würde.

42. Für den Fall, daß Sie sich dieser Auslegung des Wortlauts des Ersuchens nicht anschließen, werde ich jedoch die Tragweite von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie unabhängig von der Art des Dokuments prüfen, in dem die Mehrwertsteuer falsch ausgewiesen ist.

17 — S. 10 f. der Vorlageentscheidung.
18 — A. a. O., S. 6 unter II. 2.
19 — A. a. O., S. 12 unter III.

1. Zur Eigenschaft des Empfängers einer Gutschrift, der dem in dieser Gutschrift angegebenen Betrag nicht widersprochen hat, als Steuerschuldner

43. Der Unternehmer, der einen steuerbaren Umsatz ausführt, schuldet grundsätzlich die entsprechende Mehrwertsteuer und muß in dieser Eigenschaft eine Rechnung ausstellen, die sie ausweist. Wie ich festgestellt habe [20], ist die Ausstellungspflicht im Fall der Selbstfakturierung erfüllt, wenn die Voraussetzungen vorliegen, die die Gleichstellung der Gutschrift mit der Rechnung ermöglichen, so daß die Besonderheit dieser Sachlage nichts an der Eigenschaft des Unternehmers als Steuerschuldner ändert.

44. Die Sachlage könnte jedoch anders sein, wenn der in der Gutschrift angegebene Mehrwertsteuerbetrag aus verschiedenen Gründen — Steuerhinterziehung oder Irrtum — nicht der geschuldeten Mehrwertsteuer entspricht. Das nationale Recht und das Gemeinschaftsrecht scheinen in diesem Fall den Umfang der Gleichstellung einzuschränken.

45. Das UStG stellt zwar eindeutig den Grundsatz auf, daß der Unternehmer den von ihm in der Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag zu zahlen hat, wenn dieser höher ist als der von ihm ursprünglich geschuldete Betrag, aber es schweigt zu dem Fall, daß die gleiche Differenz — wie hier — den Inhalt einer Gutschrift beeinflußt.

46. Im übrigen weckt der Wortlaut der Sechsten Richtlinie Zweifel an dem Auslegungsspielraum, über den das nationale Gericht verfügt, wenn es vom Unternehmer — dem Empfänger der Gutschrift — die Zahlung des Mehrbetrags verlangt. Denn gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c, der den Fall betrifft, daß der angegebene Betrag — wie hier — nicht dem steuerbaren Umsatz entspricht, schuldet jede Person die Mehrwertsteuer, die sie in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist [21].

47. Der Empfänger der Gutschrift hat aber, streng genommen, den überhöhten Mehrwertsteuerbetrag nicht selbst in diesem Dokument ausgewiesen.

48. Demnach wäre davon auszugehen, daß zwar der Wortlaut von Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nicht daran hindert, dem Unternehmer seine Eigenschaft als Aussteller der Gutschrift zu belassen, daß aber der Wortlaut der genannten Bestimmungen von Artikel 21 vorschreibt, daß der Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung die Mehrwertsteuer schuldet.

49. Auch hier neige ich zu einer flexibleren Auslegung der Vorschrift. Dadurch, daß neben dem Steuerpflichtigen auch die Person, die die Steuer in der Rechnung ausweist, zu den Mehrwertsteuerschuldnern gezählt

20 — Nrn. 29 bis 31 der vorliegenden Schlußanträge.

21 — Siehe oben, Nr. 24.

wird, soll diese Vorschrift von Steuerhinterziehungen abschrecken. Sie erlegt die Last der Zahlung der Mehrwertsteuer den Urhebern von Rechnungen auf, die falsch sind oder fiktiven wirtschaftlichen Vorgängen entsprechen [22].

50. Das verfolgte Ziel rechtfertigt keine andere Auslegung als die, die ich Ihnen zur Beantwortung der ersten Frage vorgeschlagen habe. Liegt eine unzutreffende Gutschrift vor, so ist der zu ihrer Überprüfung und zur Berichtigung ihres Inhalts befugte Unternehmer, wenn er ihr nicht widersprochen hat, als die Person zu betrachten, die darin die Steuer ausgewiesen hat. Er ist damit für die begangenen Fehler verantwortlich, die auf Steuerhinterziehungen schließen lassen können.

51. Im übrigen bin ich ebenso wie alle beteiligten Regierungen und die Kommission der Ansicht, daß die Antwort nicht davon abhängen kann, ob der Ausweis der Mehrwertsteuer in einer herkömmlichen Rechnung oder einer Gutschrift enthalten ist. Wenn unter den zuvor dargestellten Voraussetzungen eine Gutschrift deshalb einer Rechnung gleichgestellt wird, weil der Unternehmer der wahre Aussteller der Gutschrift bleibt, dann liegt es auf der Hand, daß die an jedes dieser beiden Dokumente geknüpften Rechtsfolgen übereinstimmen. Andernfalls wäre die Gleichstellung rein formaler Art, und die unterschiedlichen Regelungen würden zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung des Unternehmers, der seine Rechnungen selbst ausstellt, und des Unternehmers führen, der auf die Praxis der Selbstfakturierung zurückgreift.

22 — Vgl. Nrn. 10 und 14 der Schlußanträge von Generalanwalt Mischo zum Urteil vom 13. Dezember 1989 in der Rechtssache C-342/87 (Genius Holding, Slg. 1989, 4227).

2. Zur Pflicht, die in der Rechnung oder der Gutschrift ausgewiesene Mehrwertsteuer zu entrichten

52. Trifft es zu, daß sich die Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf den gesamten angegebenen Betrag erstreckt, wenn der in Rechnung gestellte Betrag nicht oder nicht völlig dem steuerbaren wirtschaftlichen Vorgang entspricht?

53. Diese Frage, deren Beantwortung nach dem Gemeinschaftsrecht nicht davon abhängt, ob sich die falsche Angabe in einer Rechnung oder einer Gutschrift befindet, stellt sich in ähnlicher Form wie der, die zu Ihrem vorerwähnten Urteil Genius Holding geführt hat.

54. In dieser Rechtssache wurden Sie gefragt, ob der Mehrwertsteuerbetrag, der ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil er in einer Rechnung ausgewiesen ist, bei der Ausübung des in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Rechts auf Vorsteuerabzug herangezogen werden kann. Sie haben dies verneint und dazu ausgeführt, daß „das Recht auf Vorsteuerabzug nur für diejenigen Steuern besteht, die geschuldet werden — d. h. mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang stehen — oder die entrichtet worden sind, soweit sie geschuldet wurden" [23].

23 — Urteil Genius Holding (a. a. O., Randnr. 13).

55. Im Bestreben, die Steuerhinterziehung zu bekämpfen, haben Sie damit entschieden, daß die Höhe der abziehbaren Vorsteuer mit Hilfe des steuerbaren Umsatzes ermittelt werden muß, so daß diesen Rechnungen ihre Funktion als Beleg für den Vorsteuerabzug genommen wird, wenn sie keinem Umsatz entsprechen oder auf einer überhöhten Besteuerungsgrundlage beruhen [24]. Bei einem Widerspruch zwischen beiden muß die dem steuerbaren Umsatz entsprechende Steuer folglich Vorrang vor der in Rechnung gestellten Steuer haben, damit kein ungerechtfertigter Vorsteuerabzug ermöglicht wird.

56. Nach dem Urteil Genius Holding hat die in der Rechnung enthaltene Information — zumindest für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug — nicht den gleichen Stellenwert wie das tatsächliche Vorliegen des steuerbaren Umsatzes. Die gleiche Frage kann sich anläßlich der vorliegenden Rechtssache in bezug auf die Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer durch den Steuerschuldner stellen [25].

57. In diesem Punkt bin ich der Ansicht, daß die Rechnung ihre Belegfunktion behalten muß. Der Grund, der mich dazu veranlaßt, Ihnen vorzuschlagen, den Anwendungsbereich Ihrer Rechtsprechung in dieser Weise einzuschränken, unterscheidet sich nicht von dem, der Ihnen bei der Entwicklung der in dieser Rechtssache herausgearbeiteten Lösung als Richtschnur gedient hat. Es geht nach wie vor darum, von Steuerhinterziehungen abzuschrecken.

58. Würde man nämlich bei einer Differenz zwischen dem in Rechnung gestellten Betrag und dem Betrag, der sich aus dem steuerbaren Umsatz ergibt, zulassen, daß der unzutreffende Teil des in der Rechnung enthaltenen Betrages von der ihren Urheber treffenden Zahlungspflicht nicht erfaßt wird, so würde dies zur Steuerhinterziehung ermuntern.

59. Eine solche Lösung würde insbesondere die Rechnung überflüssig machen und den Kontrollbehörden ein Referenzdokument nehmen, in dem der wirtschaftliche Vorgang dargestellt wird, auf dessen Grundlage die Kontrollen vorgenommen werden können.

60. Dies ist im übrigen die Lösung, der Sie implizit im Urteil Genius Holding gefolgt sind, als sie auf die Befugnis der Mitgliedstaaten hingewiesen haben, „in ihrem innerstaatlichen Recht vor[zu]sehen, daß jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung seinen guten Glauben nachweist“ [26]. Mit anderen Worten muß der Aussteller einer Rechnung, die eine nicht geschuldete Steuer ausweist, sie grundsätzlich bezahlen, sofern er nicht beweisen kann, daß dem angegebenen Betrag keine betrügerische Absicht zugrunde liegt.

24 — A. a. O., Randnr. 17.

25 — Der Bundesfinanzhof führt aus, daß der in § 14 Absatz 2 Satz 1 aufgestellte Grundsatz der vollständigen Zahlung des in Rechnung gestellten Betrages auf der Überlegung beruhe, „daß der Abnehmer berechtigt sei, die ihm gesondert in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abzuziehen“, und daß der „Gesetzgebungsplan ... mithin offenbar darauf hinaus[lief], einen Vorsteuerabzug aufgrund eines überhöhten gesonderten Steuerausweises in dem nicht durch Leistungen gerechtfertigten Umfange mittels der Begründung einer entsprechenden Steuerschuld auszugleichen“ (S. 9 f. der Vorlageentscheidung). Diese Bestimmung hat somit ihren Ursprung in dem von der deutschen Rechtsprechung anerkannten Recht des Empfängers des Gegenstands oder der Dienstleistung zum Vorsteuerabzug „in voller Höhe des in einer Rechnung gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages ..., auch wenn der Betrag über die aufgrund der steuerpflichtigen Leistung geschuldete Umsatzsteuer [hinausgeht]“ (a. a. O., S. 9), das dem Urteil Genius Holding zuwiderläuft.

26 — Urteil Genius Holding (a. a. O., Randnr. 18).

61. Das Erfordernis des Vorrangs der in der Rechnung gemachten Angabe ergibt sich ferner aus den anwendbaren Bestimmungen der Sechsten Richtlinie. Das Urteil Genius Holding beruht zum großen Teil auf Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, der den Vorsteuerabzug betrifft [27]. In der vorliegenden Rechtssache ist Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie die Vorschrift, auf deren Tragweite es ankommt. Diese Vorschrift gibt zwar den Schuldner der Mehrwertsteuer an und erteilt uns keine unmittelbare Auskunft über den zu entrichtenden Betrag. Ihre Anwendbarkeit auf Fälle, in denen die Mehrwertsteuer rechtlich nicht geschuldet wäre und in denen der geltend gemachte wirtschaftliche Vorgang möglicherweise gar nicht existiert, zeigt jedoch, daß allein die in der Rechnung gemachte Angabe zählt, da sie die einzige Möglichkeit der Bezugnahme auf eine konkrete Zahl darstellt.

62. In Anbetracht der auf die zweite Frage gegebenen Antwort brauche ich mich zur dritten Vorlagefrage nicht zu äußern.

Ergebnis

63. Im Hinblick auf diese Erwägungen schlage ich Ihnen vor, die vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Artikel 22 Absatz 3 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 gestattet es den Mitgliedstaaten, unter einem Dokument, das „als Rechnung betrachtet werden kann", eine Gutschrift zu verstehen, die vom Bezieher der Lieferung eines Gegenstands oder einer Dienstleistung stammt, wenn sie die nach der Sechsten Richtlinie für die Rechnungen vorgeschriebenen Angaben enthält und ihr Inhalt von dem Unternehmer, der den wirtschaftlichen Vorgang ausgeführt hat, berichtigt oder beanstandet werden kann.

27 — Nach dieser Vorschrift „ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: a) „die *geschuldete oder entrichtete* Mehrwertsteuer ..." (Hervorhebung durch mich).

2. Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie läßt es zu, denjenigen, der eine Gutschrift annimmt, die eine höhere als die geschuldete Mehrwertsteuer ausweist, ohne dem in ihr ausgewiesenen Betrag zu widersprechen, als eine Person zu betrachten, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist und sie deshalb schuldet.