Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

20. Mai 2021 *

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 205 – Personen, die der Staatskasse Mehrwertsteuer schulden – Gesamtschuldnerische Haftung des Empfängers einer steuerpflichtigen Lieferung, der von seinem Recht auf Vorsteuerabzug in dem Wissen Gebrauch gemacht hat, dass der Steuerschuldner die Mehrwertsteuer nicht abführen wird – Verpflichtung eines solchen Empfängers, die von diesem Steuerpflichtigen nicht abgeführte Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen für die Nichtzahlung dieser Steuer zu entrichten“

In der Rechtssache C-4/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) mit Entscheidung vom 16. Dezember 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 7. Januar 2020, in dem Verfahren

„ALTI“ OOD

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot, des Richters L. Bay Larsen, der Richterin C. Toader sowie der Richter M. Safjan (Berichterstatter) und N. Jääskinen,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertreten durch G. Arnaudov,

– der bulgarischen Regierung, vertreten durch L. Zaharieva und E. Petranova als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und Y. Marinova als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom14. Januar 2021

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, berichtigt im ABl. 2018, L 329, S. 53).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der „ALTI“ OOD und dem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer-/Sozialversicherungspraxis“ Plovdiv bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, Bulgarien, im Folgenden: Direktor) über die gesamtschuldnerische Haftung von ALTI für die Entrichtung der Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 193 der Richtlinie 2006/112 lautet:

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

4 Die Art. 194 bis 200 und 202 bis 204 dieser Richtlinie bestimmen im Wesentlichen, dass andere Personen als der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, als Mehrwertsteuerschuldner angesehen werden können oder sogar müssen.

5 Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.“

Bulgarisches Recht

6 Art. 177 („Haftung der Person im Missbrauchsfall“) des Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz) (DV Nr. 63 vom 4. August 2006) in seiner im Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„(1) Die registrierte Person, die Empfänger einer steuerpflichtigen Lieferung oder Dienstleistung ist, haftet für die von einer anderen registrierten Person geschuldete und nicht gezahlte Steuer, soweit sie vom Recht auf Abzug der Vorsteuer, die in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang mit der geschuldeten und nicht gezahlten Steuer steht, Gebrauch gemacht hat.

(2) Die Haftung nach Abs. 1 tritt ein, wenn die registrierte Person wusste oder hätte wissen müssen, dass die Steuer nicht gezahlt werden wird, und dies von der Prüfungsbehörde gemäß den Art. 117 bis 120 des Danachno-osiguritelen protsesualen kodex (Steuer- und Sozialversicherungsprozessordnung) bewiesen wird.

(3) Für die Zwecke des Abs. 2 wird angenommen, dass die Person hätte wissen müssen, dass die Steuer nicht gezahlt werden wird, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

1. Die geschuldete Steuer nach Abs. 1 wurde von keinem der vorgelagerten Lieferer oder Dienstleistungserbringer, die mit demselben Gegenstand oder derselben Dienstleistung, gleichviel ob in derselben, einer veränderten oder einer verarbeiteten Form, einen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt haben, effektiv als Ergebnis für einen Steuerzeitraum gezahlt;

2. der steuerpflichtige Umsatz erfolgt nur dem Anschein nach, umgeht das Gesetz oder erfolgt zu einem sich vom Marktpreis erheblich unterscheidenden Preis.

(4) Die Haftung nach Abs. 1 ist nicht an die Erlangung eines bestimmten Vorteils aufgrund der Nichtzahlung der geschuldeten Steuer geknüpft.

(5) Unter den Voraussetzungen gemäß Abs. 2 und 3 haftet auch ein Lieferer oder Dienstleistungserbringer, der dem Steuerpflichtigen, der die nicht gezahlte Steuer schuldet, vorgelagert ist.

(6) In den Fällen der Abs. 1 und 2 trifft die Haftung den Steuerpflichtigen, der unmittelbarer Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung ist, für die die geschuldete Steuer nicht gezahlt wurde, und bei Erfolglosigkeit der Beitreibung kann jeder nachgelagerte Empfänger in der Lieferkette haftbar gemacht werden.

(7) Abs. 6 gilt entsprechend für die nachgelagerten Lieferer oder Dienstleistungserbringer.“

7 Art. 14 der Steuer- und Sozialversicherungsprozessordnung (DV Nr. 105 vom 29. Dezember 2005) sieht vor:

„Schuldner sind natürliche und juristische Personen, die

1. zur Entrichtung von Steuern oder gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträgen verpflichtet sind;

2. zur Erhebung oder Abführung von Steuern oder gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträgen verpflichtet sind;

3. für die Schuld der in den Nrn. 1 und 2 genannten Personen haften.“

8 Art. 16 dieses Gesetzes lautet:

„(1) Schuldner im Sinne von Art. 14 Nr. 3 ist, wer in den gesetzlich vorgesehenen Fällen verpflichtet ist, die Mehrwertsteuer oder den gesetzlichen Sozialversicherungsbeitrag des Steuer- bzw. Beitragsschuldners oder der Person abzuführen, die zur Erhebung und Abführung der Steuern oder gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge verpflichtet ist, die nicht fristgerecht abgeführt wurden.

(2) Die in Art. 14 Nr. 3 genannten Schuldner unterliegen den Vorschriften über die Rechte und Pflichten von Rechtssubjekten in den Verfahren im Sinne dieses Gesetzes.

(3) Die Haftung des Steuerpflichtigen nach Art. 14 Nr. 3 umfasst Steuern, gesetzliche Sozialversicherungsbeiträge, Zinsen und Beitreibungskosten.“

9 Art. 121 des Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Gesetz über die Schuldverhältnisse und die Verträge) (DV Nr. 275 vom 22. November 1950) lautet:

„Außer in den gesetzlich vorgesehenen Fällen entsteht die gesamtschuldnerische Haftung zweier oder mehrerer Schuldner erst mit ihrer Vereinbarung."

10 In Art. 122 dieses Gesetzes heißt es:

„Der Gläubiger kann vom Gesamtschuldner seiner Wahl die Vollstreckung der gesamten Schuld verlangen.

Die Strafverfolgung eines der Gesamtschuldner hat keine Auswirkungen auf das Recht des Gläubigers gegenüber den anderen Schuldnern."

11 Art. 126 des Gesetzes bestimmt:

„Ist die Nichterfüllung nur einem der Schuldner zuzuschreiben, so kann der Gläubiger von diesem den vollen Ersatz des Schadens verlangen. Die anderen Schuldner haften gesamtschuldnerisch nur für den Wert des ursprünglich geschuldeten Betrags.

Der Verzug eines Gesamtschuldners hat keine Wirkung gegenüber den anderen Schuldnern."

12 Art. 1 des Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Gesetz über Zinsen auf Steuern, Gebühren und andere ähnliche staatliche Forderungen) (DV Nr. 91 vom 12. November 1957) bestimmt:

„Innerhalb der Fristen für die freiwillige Zahlung nicht gezahlte, nicht einbehaltene oder einbehaltene, aber nicht rechtzeitig entrichtete Steuern, Gebühren, Gewinnabzüge, Beiträge an den Haushalt und andere ähnliche staatliche Forderungen werden nebst den gesetzlichen Zinsen eingezogen.

Innerhalb der Frist für die freiwillige Zahlung nicht gezahlte Beiträge zur Pflichtsachversicherung werden nebst den gesetzlichen Zinsen eingezogen.

Auf Zinsen und auf Geldbußen werden keine Zinsen geschuldet."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

13 ALTI ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach bulgarischem Recht. Im Laufe des Jahres 2014 erwarb sie von der „FOTOMAG" EOOD, einer Einpersonengesellschaft mit beschränkter Haftung nach bulgarischem Recht, einen Mähdrescher, einen Traktor und einen Karren (im Folgenden: Landmaschinen), die FOTOMAG im Wege eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von einem im Vereinigten Königreich ansässigen Unternehmen erworben hatte. Für die Lieferung der Landmaschinen stellte FOTOMAG drei Rechnungen an ALTI aus, in denen jeweils die Mehrwertsteuer ausgewiesen wurde. Nach Begleichung der Rechnungen übte ALTI ihr Recht auf Vorsteuerabzug aus und wies die entsprechenden Abzüge in den Steuererklärungen für die Steuerzeiträume April und Juni 2014 aus.

14 Aufgrund einer Steuerprüfung bei FOTOMAG stellten die bulgarischen Steuerbehörden mit Steuerprüfungsbescheid vom 27. Juni 2016 fest, dass das Unternehmen nahezu die gesamte für die innergemeinschaftlichen Erwerbe angemeldete und in den an ALTI ausgestellten Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht abgeführt habe.

15 Im Rahmen einer gegen ALTI eingeleiteten Steuerprüfung stellten die Steuerbehörden fest, dass ALTI und FOTOMAG ein und dieselbe Person mit ihrer Buchhaltung, der Verwaltung ihrer Bankkonten und der Einreichung ihrer Mehrwertsteuererklärungen betraut hätten, dass FOTOMAG den Erwerb der Landmaschinen mit Hilfe eines dritten Unternehmens finanziert habe, dessen Gesellschafter die Geschäftsführer von FOTOMAG und ALTI gewesen seien, und dass ein Geschäftsführer und Vertreter von ALTI den Transport des Mähdreschers aus dem Vereinigten Königreich über ein drittes Unternehmen organisiert habe. Aufgrund dieser Feststellungen gelangten die Steuerbehörden zu dem Ergebnis, dass ALTI den Erwerb der Landmaschinen durch FOTOMAG in der Form eines innergemeinschaftlichen Erwerbs selbst organisiert habe, um zu Unrecht Mehrwertsteuer zu veranschlagen, und dass ALTI gewusst habe, dass FOTOMAG für die drei genannten Rechnungen keine Mehrwertsteuer abführen werde. Die Steuerbehörden vertraten außerdem die Ansicht, dass ALTI aufgrund des Umstands, dass das Geschäft mit FOTOMAG der Umgehung des Gesetzes im Sinne von Art. 177 Abs. 3 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes gedient habe, hätte wissen müssen, dass FOTOMAG die Mehrwertsteuer nicht abführen werde.

16 Vor diesem Hintergrund stellten die bulgarischen Steuerbehörden in einem an ALTI gerichteten Steuerprüfungsbescheid vom 23. Februar 2018, berichtigt mit Steuerprüfungsbescheid vom 6. März 2018, nach Art. 177 Abs. 3 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes deren gesamtschuldnerische Haftung für die von FOTOMAG nicht abgeführte Mehrwertsteuer fest.

17 ALTI legte beim Direktor Einspruch ein und machte insbesondere geltend, dass der nach Art. 177 Abs. 3 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes erforderliche subjektive Tatbestand, nämlich dass sie hätte wissen müssen, dass FOTOMAG die Mehrwertsteuer nicht abführen werde, nicht erfüllt sei.

18 Nachdem der Einspruch zurückgewiesen worden war, erhob ALTI Klage beim Administrativen sad – Plovdiv (Verwaltungsgericht Plovdiv, Bulgarien). Mit Urteil vom 22. März 2019 wies dieser die Klage gegen den Steuerprüfungsbescheid als unbegründet ab.

19 Nach Ansicht dieses Gerichts ergab sich aus den im Verfahren erhobenen Informationen, dass ALTI hätte wissen müssen, dass FOTOMAG ihrer Verpflichtung zur Abführung der Mehrwertsteuer nicht nachkommen werde. Hierzu stellte das Gericht insbesondere fest, dass die tatsächlichen Beziehungen zwischen ALTI und FOTOMAG über gewöhnliche Geschäftsbeziehungen hinausgingen, dass FOTOMAG nie im Zusammenhang mit dem Verkauf von Landmaschinen tätig gewesen sei und über keine entsprechende Erfahrung verfüge, dass der geschäftsführende Direktor und der Aktionär des Drittunternehmens, das FOTOMAG Geld für den Erwerb der Landmaschinen zur Verfügung gestellt habe, Geschäftsführer von ALTI bzw. FOTOMAG gewesen seien, dass ein und dieselbe Person die Banküberweisungen zwischen ALTI, FOTOMAG und dem Drittunternehmen vorgenommen, die Bücher von ALTI, FOTOMAG und dem Unternehmen, das den Transport der Landmaschinen aus dem Vereinigten Königreich organisiert habe, geführt und auch die Steuererklärungen von ALTI und FOTOMAG eingereicht habe. Daraus sei zu schließen, dass die Beziehungen zwischen ALTI und FOTOMAG der Umgehung des Gesetzes gedient hätten und dass ALTI gemäß Art. 177 Abs. 3 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes in Verbindung mit Art. 16 Abs. 3 der Steuer- und Sozialversicherungsprozessordnung zur Zahlung nicht nur der Steuer selbst, sondern auch der Verzugszinsen verpflichtet sei, die aufgrund der Nichtzahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner geschuldet würden.

20 ALTI focht das Urteil des Administrativen sad – Plovdiv (Verwaltungsgericht Plovdiv) beim Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) an.

21 Im Rahmen ihres Rechtsmittels macht ALTI insbesondere geltend, dass nach der Rechtsprechung der bulgarischen Gerichte die Haftung des Empfängers einer steuerpflichtigen Lieferung auf der Grundlage von Art. 177 Abs. 3 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes zwar ausgelöst werden könne, wenn dieser Empfänger im Zusammenhang mit der geschuldeten und von seinem Lieferanten nicht

abgeführten Steuer von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht habe, diese Haftung sich jedoch nicht auf die Verzugszinsen erstrecke, die aufgrund der Nichtzahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner geschuldet würden.

22 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Empfänger einer steuerpflichtigen Lieferung nach Art. 177 Abs. 3 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes für die geschuldete und von einer anderen Person nicht abgeführte Steuer hafte, wenn er von dem unmittelbar oder mittelbar mit dieser Steuer verbundenen Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht habe, wobei eine solche gesamtschuldnerische Haftung dann ausgelöst werde, wenn der Empfänger gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass die Steuer nicht abgeführt werde. Insbesondere aus dem Urteil vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C-384/04, EU:C:2006:309), ergebe sich, dass diese Bestimmung mit Art. 205 der Richtlinie 2006/112 in Einklang stehe.

23 Bei der Bestimmung des Umfangs dieser gesamtschuldnerischen Haftung habe der bulgarische Gesetzgeber in Art. 177 des Mehrwertsteuergesetzes allerdings nicht ausdrücklich geregelt, dass der Empfänger der Lieferung neben der nicht abgeführten Steuer auch Verzugszinsen ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Steuer schulde. Eine solche Verpflichtung lasse sich jedoch aus Art. 16 Abs. 3 der Steuer- und Sozialversicherungsprozessordnung ableiten, auch wenn insoweit widersprüchliche Urteile des bulgarischen Obersten Verwaltungsgerichts ergangen seien. In diesem Zusammenhang stelle sich die Frage, ob Art. 205 der Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dem entgegenstünden, dass die gesamtschuldnerische Haftung auch Verzugszinsen umfasse, die aufgrund der Nichtzahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner geschuldet würden, und damit auch einer nationalen Regelung wie jener des Art. 16 Abs. 3 dieses Gesetzes entgegenstünden.

24 Vor diesem Hintergrund hat das Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind Art. 205 der Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass die gesamtschuldnerische Haftung einer registrierten Person, die Empfänger einer steuerpflichtigen Lieferung ist, für die von ihrem Lieferer nicht abgeführte Mehrwertsteuer neben der Hauptschuld des Lieferers (der Mehrwertsteuerschuld) auch die akzessorische Verpflichtung zum Ersatz des Verzugsschadens in Höhe der gesetzlichen Zinsen auf die Hauptschuld vom Beginn des Verzugs des Schuldners bis zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerprüfungsbescheids, mit dem die gesamtschuldnerische Haftung festgestellt wird, bzw. bis zur Erfüllung der Verbindlichkeit umfasst?

2. Sind Art. 205 der Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Vorschrift wie Art. 16 Abs. 3 der Steuer- und Sozialversicherungsprozessordnung entgegenstehen, wonach die Haftung eines Dritten für nicht entrichtete Steuern eines Steuerpflichtigen die Steuern und die Zinsen umfasst?

Zu den Vorlagefragen

25 Mit seinen beiden Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 205 der Richtlinie 2006/112 im Licht des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der die Person, die im Sinne dieses Artikels gesamtschuldnerisch haftet, neben dem vom Steuerschuldner nicht abgeführten Mehrwertsteuerbetrag auch die vom Steuerschuldner insoweit geschuldeten Verzugszinsen zu entrichten hat.

26 Hierzu ist festzustellen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 205 der Richtlinie 2006/112 in den in den Art. 193 bis 200 sowie 202 bis 204 genannten Fällen bestimmen können, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

27 Die Art. 193 bis 200 sowie 202 bis 204 der Richtlinie 2006/112 bestimmen die Steuerschuldner entsprechend dem Gegenstand von Titel XI Kapitel 1 Abschnitt 1 („Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“) der Richtlinie. Art. 193 der Richtlinie sieht zwar als Grundregel vor, dass die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige schuldet, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, präzisiert jedoch auch, dass in den Fällen der Art. 194 bis 199b und 202 der Richtlinie andere Personen die Steuer schulden (können).

28 Aus dem Kontext der Art. 193 bis 205 der Richtlinie 2006/112 ergibt sich, dass Art. 205 dieser Richtlinie Teil einer Reihe von Vorschriften ist, die dazu dienen, in verschiedenen Situationen den Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen. Mit diesen Vorschriften soll der Staatskasse eine wirksame Erhebung der Mehrwertsteuer von der in der jeweiligen Situation am besten geeigneten Person gewährleistet werden, und zwar insbesondere dann, wenn sich die Vertragsparteien nicht im selben Mitgliedstaat befinden oder wenn sich der mehrwertsteuerpflichtige Umsatz auf Geschäfte bezieht, deren Besonderheit es gebietet, eine andere Person als die in Art. 193 der Richtlinie genannte zu bestimmen.

29 Daher ermöglicht es Art. 205 der Richtlinie 2006/112 den Mitgliedstaaten grundsätzlich, im Hinblick auf eine wirksame Erhebung der Mehrwertsteuer Maßnahmen zu erlassen, nach denen eine andere Person als die, die nach den Art. 193 bis 200 und 202 bis 204 dieser Richtlinie normalerweise die Mehrwertsteuer schuldet, diese Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

30 Diese Auslegung wird auch durch das Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung), zur Auslegung des – Art. 205 der Richtlinie 2006/112 entsprechenden – Art. 21 Abs. 3 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. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 (ABl. 2002, L 15, S. 24) geänderten Fassung untermauert.

31 Da Art. 205 der Richtlinie 2006/112 jedoch weder regelt, wen die Mitgliedstaaten als Gesamtschuldner heranziehen können, noch, in welchen Fällen sie dies tun können, ist es Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen und Modalitäten für die Umsetzung der in dieser Bestimmung vorgesehenen gesamtschuldnerischen Haftung festzulegen.

32 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung dieser Befugnis die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten müssen, die Bestandteil der Unionsrechtsordnung sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit zählen (Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Speziell zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mitgliedstaaten gemäß diesem Grundsatz Mittel einsetzen müssen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen. Demnach ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 21 und 22 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Unter diesen Umständen muss die Ausübung der Befugnis der Mitgliedstaaten, zur Gewährleistung einer wirksamen Erhebung der Mehrwertsteuer einen anderen Gesamtschuldner als den Steuerschuldner zu bestimmen, im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit durch das tatsächliche und/oder rechtliche Verhältnis zwischen den beiden betroffenen Personen gerechtfertigt sein. Es ist insbesondere Sache der Mitgliedstaaten, die besonderen Umstände festzulegen, unter denen eine Person wie der Empfänger eines steuerpflichtigen Umsatzes gesamtschuldnerisch für die Zahlung der von seinem Vertragspartner geschuldeten Steuer haftet, obwohl er diese durch Zahlung des Preises für den Umsatz bereits entrichtet hat.

35 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von den unionsrechtlichen Vorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem anerkannt und gefördert wird, und dass nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen, verboten sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 46).

36 Der Gerichtshof hat daher für Recht erkannt, dass Art. 205 der Richtlinie 2006/112 einen Mitgliedstaat ermächtigt, eine Person, die im Zeitpunkt der an sie bewirkten Lieferung davon Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, dass die für diesen oder einen früheren oder späteren Umsatz geschuldete Steuer unbezahlt bleiben wird, gesamtschuldnerisch auf Zahlung der Mehrwertsteuer in Anspruch zu nehmen und sich insoweit auf Vermutungen zu stützen, sofern diese nicht so formuliert werden, dass es für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig wird, sie durch den Gegenbeweis zu widerlegen, und dadurch nicht ein System der unbedingten Haftung eingeführt wird, das über das zum Schutz der Ansprüche des Staates Erforderliche hinausgeht. Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht zu einer missbräuchlichen oder betrügerischen Lieferkette gehören, müssen nämlich auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können dürfen, ohne Gefahr zu laufen, für die Zahlung dieser von einem anderen Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen zu werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C-384/04, EU:C:2006:309, Rn. 32 und 33 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Der Gerichtshof hat auch entschieden, dass die Umstände, dass eine andere Person als der Steuerschuldner gutgläubig gehandelt hat, indem sie die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat, dass sie alle ihr zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass ihre Beteiligung an einem Missbrauch oder einem Betrug ausgeschlossen ist, daher Kriterien sind, die im Rahmen der Feststellung zu berücksichtigen sind, ob diese Person als Gesamtschuldner zu der geschuldeten Mehrwertsteuer herangezogen werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass nach Art. 177 („Haftung der Person im Missbrauchsfall“) Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes eine Person gesamtschuldnerisch für die Zahlung der geschuldeten Steuer haftet, wenn sie von ihrem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht hat, obwohl sie wusste oder hätte wissen müssen, dass der Steuerpflichtige nicht beabsichtigt, die Steuer zu zahlen, was von der Prüfungsbehörde zu beweisen ist. Der Vorlageentscheidung lässt sich ferner entnehmen, dass nach Art. 177 Abs. 3 Nr. 2 dieses Gesetzes nur dann angenommen werden kann, dass die betreffende Person hätte wissen müssen, dass der Steuerschuldner nicht beabsichtigt, die geschuldete Steuer zu zahlen, wenn zum einen diese Steuer tatsächlich nicht von einem der vorgelagerten Lieferer gezahlt wurde und zum anderen der steuerpflichtige Umsatz nur dem Anschein nach erfolgt, das Gesetz umgeht oder zu einem sich vom Marktpreis erheblich unterscheidenden Preis erfolgt.

39 Sowohl aus der Vorlageentscheidung als auch aus den schriftlichen Erklärungen der bulgarischen Regierung ergibt sich, dass diese Vermutung widerlegbar ist. Im Übrigen geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht hervor, dass es praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig wäre, diese Vermutung zu widerlegen. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob der Betroffene in der Lage ist, seinen guten Glauben zu belegen.

40 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass, wie das vorlegende Gericht ausführt, eine Bestimmung wie Art. 177 des Mehrwertsteuergesetzes den in den Rn. 36 und 37 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Anforderungen an die Anwendung von Art. 205 der Richtlinie 2006/112 entspricht.

41 Das vorlegende Gericht weist allerdings darauf hin, dass die in Art. 177 des Mehrwertsteuergesetzes genannten Personen zwar nach dieser Vorschrift nur für die Zahlung der Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen werden könnten, dass sie aber nach Art. 16 Abs. 3 der Steuer- und Sozialversicherungsprozessordnung verpflichtet werden könnten, auch die Verzugszinsen zu entrichten, die aufgrund der Nichtzahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner geschuldet würden.

42 Hierzu ist festzustellen, dass die gesamtschuldnerische Haftung gemäß Art. 205 der Richtlinie 2006/112 nach dessen Wortlaut zwar nur die Entrichtung der Mehrwertsteuer betrifft, es den Mitgliedstaaten nach ebendiesem Wortlaut jedoch nicht verwehrt ist, der gesamtschuldnerisch haftenden Person sämtliche mit dieser Steuer zusammenhängenden Kosten aufzuerlegen, wie etwa die Verzugszinsen, die aufgrund der Nichtzahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner geschuldet werden. Die Mitgliedstaaten dürfen die Regelung der gesamtschuldnerischen Haftung allerdings nur dann auf diese Weise ausdehnen, wenn dies im Hinblick auf die mit Art. 205 der Richtlinie 2006/112 verfolgten Ziele gerechtfertigt ist und, wie in Rn. 32 des vorliegenden Urteils ausgeführt, mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit in Einklang steht.

43 In diesem Zusammenhang ist davon auszugehen, dass eine nationale Rechtsvorschrift, die den Gesamtschuldner zur Zahlung von Verzugszinsen auf die Hauptschuld verpflichtet, insoweit zur Erreichung des mit Art. 205 der Richtlinie 2006/112 verfolgten Ziels, der Staatskasse eine wirksame Erhebung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, beiträgt, als sie die Bekämpfung von Missbrauch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer ermöglicht. Da die Anwendung einer solchen Regelung den Nachweis voraussetzt, dass der Vertragspartner des Steuerschuldners wusste oder hätte wissen müssen, dass dieser die Steuer nicht abführen wird, und dennoch von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch macht, erscheint es sowohl verhältnismäßig als auch mit dem Prinzip der Rechtssicherheit vereinbar, dass ein solcher Vertragspartner, bei dem aufgrund seiner freiwilligen Beteiligung an einem Missbrauch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer davon auszugehen ist, dass er von Beginn an die rechtswidrige Absicht des Steuerschuldners unterstützt hat, die Steuer nicht abzuführen, auch für die mit der verspäteten Zahlung einhergehenden Folgen, für die er mitverantwortlich ist, haftet.

44 Dies steht außerdem in Einklang mit dem Art. 205 der Richtlinie 2006/112 zugrunde liegenden und in den Rn. 28 und 29 des vorliegenden Urteils beschriebenen Ziel, den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, der Staatskasse eine wirksame Erhebung der Mehrwertsteuer von den in der jeweiligen Situation am besten geeigneten Personen zu gewährleisten. Im Fall eines mehrwertsteuerrechtlichen Missbrauchs, wie er in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung vorausgesetzt ist, muss die Staatskasse aus Gründen der Effektivität die Möglichkeit haben, die geschuldete Steuer und alles, was damit zusammenhängt, bei jedem der an diesem Missbrauch beteiligten Vertragspartner einzutreiben.

45 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 205 der Richtlinie 2006/112 im Licht des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, nach der die Person, die im Sinne dieses Artikels gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen wird, neben dem vom Steuerschuldner nicht abgeführten Mehrwertsteuerbetrag auch die

von ihm darauf geschuldeten Verzugszinsen zu tragen hat, wenn erwiesen ist, dass sie wusste oder hätte wissen müssen, dass der Steuerpflichtige die Steuer nicht abführen wird, und dennoch von ihrem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht hat.

Kosten

46 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist im Licht des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, nach der die Person, die im Sinne dieses Artikels gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen wird, neben dem vom Steuerschuldner nicht abgeführten Mehrwertsteuerbetrag auch die von ihm darauf geschuldeten Verzugszinsen zu tragen hat, wenn erwiesen ist, dass sie wusste oder hätte wissen müssen, dass der Steuerpflichtige die Steuer nicht abführen wird, und dennoch von ihrem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht hat.

Unterschriften