SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-342/87 *

I — Sachverhalt und Verfahren

A — *Der Ausgangsrechtsstreit*

Die steuerliche Einheit Genius Holding BV (seinerzeit: Genius BV) verrichtet Montage- und Fertigungsarbeiten. Für die Ausführung der ihr erteilten Aufträge beschäftigt sie regelmäßig Subunternehmer.

Für den Zeitraum vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 1982 erging gegen die Genius Holding ein Umsatzsteuer-Nacherhebungsbescheid über einen Betrag von 79 833 HFL zum einfachen Steuersatz ohne Erhöhung. Der Nacherhebungsbescheid betraf die Umsatzsteuer, die der Genicon Montage BV von zwei Subunternehmern, der Vissers Pijpleiding en Montage BV und dem Montagebedrijf J. Van Mierlo, in Rechnung gestellt worden war. Die in den Rechnungen enthaltenen Beträge bezogen sich auf Arbeiten, die vor dem 1. Juli 1982 vereinbart worden waren.

Der Inspecteur wies die Beschwerde gegen diesen Nacherhebungsbescheid zurück; daraufhin erhob die Genius Holding Klage beim Gerechtshof Amsterdam. Als dieser den Bescheid des Inspecteur bestätigte, legte sie Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad ein. Der Hoge Raad ist der Ansicht, die Kassationsbeschwerde werfe Fragen nach der Auslegung von Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a in Verbindung mit Artikel 18 Absatz 1, Artikel 21 Absatz 1 und Artikel 22 Absätze 3 und 8 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie auf; er hat deshalb das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1) Erstreckt sich das in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug auch auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist?

2) Wenn ja, ermöglicht es die Richtlinie dann den Mitgliedstaaten, das Recht auf Abzug dieser Steuer dadurch — entweder ganz oder nur in besonderen Fällen — auszuschließen, daß an die Rechnung Anforderungen gestellt werden?"

B — *Schriftliches Verfahren*

1. Der mit dem Rechtsstreit befaßte Hoge Raad der Nederlanden meint, die von ihm zu erlassende Entscheidung hänge von der Auslegung der Sechsten Richtlinie ab.

Das am 28. Oktober 1987 ergangene Vorlageurteil ist am 4. November 1987 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

2. Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben schriftliche Erklärungen eingereicht: die steuerliche Einheit Genius Holding BV am 1. Februar 1988, die niederländische Regie-

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

rung, vertreten durch den stellvertretenden Generalsekretär des Außenministeriums J. Heinemann, am 2. Februar 1988, die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Johannes Fons Buhl, Juristischer Dienst der Kommission, als Bevollmächtigten, Beistand: Rechtsanwalt Marten Mees, Den Haag, am 5. Februar 1988, die Regierung der Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch Martin Seidel und Hans-Joachim Horn als Bevollmächtigte der Regierung der Bundesrepublik Deutschland für Verfahren vor dem Gerichtshof, am 12. Februar 1988 und die spanische Regierung, vertreten durch Javier Conde de Saro und Rafael García-Valdecasas Fernández als Bevollmächtigte, am 18. Februar 1988.

3. Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

II — Die einschlägige Regelung

A — *Die gemeinschaftsrechtliche Regelung*

Nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist der Steuerpflichtige, soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen:

„die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden."

Nach Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie muß der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen.

Nach dem genannten Artikel 22 Absatz 3 hat jeder Steuerpflichtige für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen und ein Doppel dieser Dokumente aufzubewahren (Buchstabe a).

Ebenso hat jeder Steuerpflichtige für die Vorauszahlungen, die er von einem anderen Steuerpflichtigen erhält, bevor die Lieferung oder Dienstleistung bewirkt ist, eine Rechnung auszustellen. Außerdem muß die Rechnung getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen (Buchstabe b). Die Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann, sind von den Mitgliedstaaten festzulegen (Buchstabe c).

Artikel 22 Absatz 8 bestimmt, daß die Mitgliedstaaten unbeschadet der vom Rat nach Artikel 17 Absatz 4 zu erlassenden Vorschriften weitere Pflichten vorsehen können, die sie für erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

Gemäß Artikel 21 Absatz 1 schuldet die Mehrwertsteuer im inneren Anwendungsbereich

— der Steuerpflichtige, der einen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt, mit Ausnahme der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a genannten Umsätze, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden. Wird der steuerpflichtige Umsatz durch einen im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht, so können die Mitgliedstaaten Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person als dem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen geschuldet wird. Als solche kann unter anderem ein Vertreter oder diejenige Person bezeichnet werden, für die der steuerpflichtige Umsatz bewirkt wurde. Die Mitgliedstaaten können außerdem bestimmen, daß eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat (Buchstabe a);

— der Empfänger einer in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a genannten, von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistung; jedoch können die Mitgliedstaaten vorsehen, daß der Dienstleistungserbringer die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat (Buchstabe b);

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

B — *Die nationale Regelung*

Am 1. Juli 1982 trat in den Niederlanden das Gesetz vom 4. Juni 1981, Stb. 370, die sogenannte Wet Ketenaansprakelijkheid (Gesetz über die Steuer- und Sozialversicherungspflicht mittelbarer Arbeitgeber), in Kraft. Dieses Gesetz enthält unter anderem Änderungen des Umsatzsteuergesetzes von 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968). In Artikel IX der Wet Ketenaansprakelijkheid ist vorgesehen, daß dieses Gesetz für einen Zeitraum von einem Jahr nach seinem Inkrafttreten nicht auf Unternehmer und Subunternehmer Anwendung findet, die vor diesem Zeitraum einen Vertrag geschlossen haben.

Nach dem Beschluß des Staatssekretärs der Finanzen vom 25. Juni 1982, Nr. 282/9690, Abschnitt 1, kommt die Wet Ketenaansprakelijkheid in bezug auf die Umsatzsteuer vorläufig nicht zur Anwendung. In den Bereichen Bau, Metallbau (soweit es unbewegliche Konstruktionen betrifft) und Schiffsbau gilt für die Umsatzsteuer eine sogenannte Verlagerungsregelung. Diese besagt, daß die Erhebung der Mehrwertsteuer — soweit es um Subunternehmer geht — vom Subunternehmer, der die Leistung erbringt, auf den (Haupt-)Unternehmer verlagert wird, der die Leistung empfängt. Mit anderen Worten, der (Haupt-)Unternehmer zahlt die jeweils vom Subunternehmer geschuldete Mehrwertsteuer nicht dem Subunternehmer (der diese Mehrwertsteuer dann an die Staatskasse abführen müßte), sondern der (Haupt-)Unternehmer muß diese Mehrwertsteuer selbst als von ihm geschuldete Steuer in seiner Steuererklärung angeben. In derselben Steuererklärung kann er diese aufgrund der Verlagerungsregelung geschuldete Steuer wieder in Abzug bringen. Auf diese Weise wird erreicht, daß bei Subunternehmerverträgen auf den dem (Haupt-)Unternehmer vorgelagerten Stufen für das ausgeführte Werk tatsächlich keine Umsatzsteuer anfällt. Die Verlagerungsregelung führt deshalb in der Praxis zu einer einmaligen Erhebung der Mehrwertsteuer auf den Betrag, der vom (Haupt-)Unternehmer dem Auftraggeber für das Werk in Rechnung gestellt wird. Diese Regelung wurde mit Wirkung vom 1. Juli 1982 in Ar-

tikel 24 b der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung von 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) aufgenommen.

In Abschnitt 5 des genannten Beschlusses heißt es, daß in der Durchführungsverordnung keine Übergangsregelung vorgesehen ist, mit der Folge, daß die Verlagerungsregelung auch für Arbeiten gilt, die aufgrund von vor dem 1. Juli 1982 geschlossenen Verträgen ausgeführt werden.

Nach Artikel 15 Absatz 1 Buchstabe b des Umsatzsteuergesetzes von 1968 ist das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Rechnung nicht vorschriftsmäßig erstellt ist. Von Bedeutung sind hierbei in erster Linie Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe g dieses Gesetzes, wonach allein der gesetzlich geschuldete Steuerbetrag in der Rechnung ausgewiesen werden darf, und in zweiter Linie Artikel 24 b Absatz 8 der erwähnten Durchführungsverordnung, wonach im Rahmen der speziell für Bauunternehmer und deren Subunternehmer geltenden Regelung in der Rechnung zu vermerken ist: „Umsatzsteuer verlagert".

Am 22. März 1982 teilte die niederländische Regierung der Kommission mit, sie beabsichtige, in das niederländische Recht eine von der Sechsten Richtlinie abweichende Regelung aufzunehmen, um bestimmte Formen der Steuerhinterziehung durch Subunternehmer und Arbeitsvermittler in den Bereichen Bau, Metallbau und Schiffsbau zu verhindern. Sie stellte deshalb gemäß Artikel 27 Absätze 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie einen Antrag auf Abweichung von dieser Richtlinie. Diese Abweichung wurde vom Rat genehmigt und trat am 20. Juni 1982 in Kraft (ABl. 1982, C 197, S. 1); die Niederlande durften somit die vorerwähnte Verlagerungsregelung einführen.

III — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Kommission, die niederländische Regierung, die Bundesregierung und die spanische Regierung haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

Zur ersten Frage

Die *Klägerin des Ausgangsverfahrens* trägt vor, es liege im Wesen der Verbrauchsteuern, daß der Leistungsempfänger die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abziehen können müsse. Wenn der Empfänger, der die Steuer selbst entrichten müsse, in einem solchen Fall sein Recht auf Abzug der an Lieferanten gezahlten Steuer nicht ausüben könnte, würde dies auf eine Doppelbesteuerung hinauslaufen, die im Widerspruch zu der Neutralität der Umsatzsteuer im Rahmen der Beziehungen zwischen Unternehmen stünde.

Die *Kommission* ist der Ansicht, die erste Frage des vorlegenden Gerichts sei zu bejahen. Sie stützt sich auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes, der zufolge die Regelung über den Vorsteuerabzug den Eckstein des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems bilde (siehe insbesondere die Urteile vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81, Schul, Slg. 1982, 1409, und vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655). Das Recht auf Vorsteuerabzug hänge lediglich davon ab, daß ein anderer

Steuerpflichtiger Gegenstände liefere oder Dienstleistungen erbringe und dafür Mehrwertsteuer in Rechnung stelle. Diese Steuer müsse nicht zu Recht in Rechnung gestellt werden.

Die *niederländische Regierung*, die *Bundesregierung* und die *spanische Regierung* meinen, diese Frage sei zu verneinen. Das Recht auf Vorsteuerabzug setze voraus, daß die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Artikels 17 Absatz 2 sowie die den Nachweis betreffenden Voraussetzungen der Artikel 18 Absatz 1 und 22 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie erfüllt seien. Nach der erstgenannten Vorschrift sei das Recht auf Vorsteuerabzug auf diejenigen Mehrwertsteuerbeträge beschränkt, die ihren Rechtsgrund in der Erbringung eines steuerpflichtigen Umsatzes fänden. Die aus einem anderen Grund in einer Rechnung ausgewiesene und gemäß Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie geschuldete Steuer könne daher nicht abgezogen werden. Eine solche Rechnung erfülle im übrigen nicht die Voraussetzung des Artikels 22 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie.

Zur zweiten Frage

Die *Klägerin des Ausgangsverfahrens* trägt vor, Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie gebe den Mitgliedstaaten nur die Möglichkeit, in ihren Rechtsvorschriften die Kriterien festzulegen, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden könne. Die Mitgliedstaaten seien nicht befugt, den Inhalt der Rechnung betreffende Anforderungen wie die hier streitigen aufzustellen, die dazu führten, daß das wirtschaftliche Risiko der Zahlung der von Dritten geschuldeten Steuern dem Unternehmer auferlegt werde.

Die *Kommission* trägt vor, der Gemeinschaftsgesetzgeber habe die Voraussetzungen, denen Dokumente entsprechen müßten, um als Rechnungen angesehen werden zu können, nicht abschließend regeln wollen. Die Mitgliedstaaten könnten immer mit dem Ziel, eine gerechte Anwendung der Mehrwertsteuer und deren Überprüfung durch die Finanzverwaltung sicherzustellen, eine bestimmte Anzahl zusätzlicher Angaben vorschreiben. Derartige Angaben dürften jedoch nicht den strikten Rahmen einer Überprüfung der Anwendung der Mehrwertsteuer überschreiten und weder durch ihre Anzahl noch ihre technischen Anforderungen die Ausübung des Abzugsrechts erschweren oder praktisch unmöglich machen. Das in den Niederlanden bestehende Verbot, in der Rechnung einen anderen Steuerbetrag als den gesetzlich geschuldeten auszuweisen, dürfe nicht mit der Sanktion beschwert sein, daß der Empfänger die ihm zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer nicht abziehen dürfe.

Die für Unternehmer und deren Subunternehmer im Baubereich geltende niederländische Regelung weise jedoch besondere Merkmale auf, die den Ausschluß des Rechts auf Vorsteuerabzug für den Fall, daß die Rechnung nicht Artikel 24 b Absatz 8 der Durchführungsverordnung von 1968 und Artikel 35 des Umsatzsteuergesetzes von 1968 entspreche, rechtfertigten.

Die *niederländische* und die *spanische* Regierung weisen darauf hin, daß die Mitgliedstaaten nach Artikel 22 Absätze 3 und 8 der Sechsten Richtlinie die Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden könne, festlegen und weitere Pflichten vorsehen könnten, die sie für erforderlich erachteten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Hierunter falle das in Artikel 35 des Umsatzsteuergesetzes von 1968 aufgestellte Erfordernis, das notwen-

dig sei, um Steuerhinterziehungen zu verhindern. Hierdurch kann nach Ansicht der niederländischen Regierung verhindert werden, daß ohne irgendeine Rechtsgrundlage Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausgewiesen und auf diese Weise bewußt ein Recht auf Vorsteuerabzug geschaffen werde, das selbst dann geltend gemacht werden könnte, wenn der Rechnungsaussteller keineswegs die Absicht habe, die Steuer zu entrichten, deren Schuldner er auf diese Weise geworden sei.

Auch für den Fall, daß es nicht zulässig sein sollte, an die Rechnung zusätzliche, den Vorsteuerabzug beschränkende Anforderungen zu stellen, könnten die in den Niederlanden getroffenen Maßnahmen auf Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe d der Sechsten Richtlinie gestützt werden.

J. C. Moitinho de Almeida
Berichterstatter