

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
FRANCIS G. JACOBS
vom 23. Oktober 2003¹

1. Im vorliegenden Fall ersucht der Bundesfinanzhof um Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (im Folgenden: Richtlinie oder Sechste Richtlinie)². Als erstes fragt er, ob der Empfänger einer Dienstleistung, der gleichzeitig Schuldner der entsprechenden Umsatzsteuer ist, das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann ausüben kann, wenn er eine nach der Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzt. Falls dies zutrifft, möchte er ferner wissen, welche Angaben die Rechnung enthalten muss und insbesondere, ob der Steuerbetrag sowie Name und Anschrift des Leistungserbringers angegeben sein müssen und ob eine unzutreffende Bezeichnung der steuerpflichtigen Dienstleistung einen Mangel darstellt. Schließlich fragt er, welche Rechtsfolgen sich ergeben, wenn sich nicht feststellen lässt, ob der Rechnungsaussteller die Leistung erbracht hat.

Hintergrund und Rechtsvorschriften

Das Mehrwertsteuersystem der Gemeinschaft

2. Der Wesenskern des Mehrwertsteuersystems ist in Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie dargestellt³:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

1 — Originalsprache: Englisch.

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 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, S. 14).

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

3. Dieses System geht damit von einer Kette von Umsätzen aus, in der der zahlbare Nettobetrag für jedes Kettenglied in genauem Verhältnis zu dem Mehrwert dieser Phase steht. Wenn die Kette in der letzten Phase des privaten Verbrauchs endet, entspricht der erhobene Gesamtbetrag dem fraglichen Anteil vom Endpreis.

4. Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie regelt das System im Einzelnen, bestimmte Angelegenheiten werden jedoch den Mitgliedstaaten überlassen. Nach Artikel 2 unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer; bestimmte Umsätze, um die es hier nicht geht, sind jedoch nach anderen Bestimmungen befreit. Der Steuerpflichtige ist in Artikel 4 Absatz 1 definiert als jemand, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Nach den Artikeln 5 bis 7 sind steuerbare Umsätze die Lieferung von Gegenständen, die Erbringung von Dienstleistungen und die Einfuhr von Gegenständen.

5. Die wesentlichen Einzelheiten des Rechts auf Vorsteuerabzug sind in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie geregelt. Ein Steuerpflichtiger kann von der von ihm geschuldeten Steuer jede Vorsteuer auf von einem anderen Steuerpflichtigen an ihn erbrachte Leistungen abziehen, soweit diese Leistungen für die Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet werden. Dieses Recht entsteht, sobald der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Artikel 21 ist Steuerschuldner im Allgemeinen der Leistungserbringer; unter bestimmten Umständen, so auch im vorliegenden Fall, kann Steuerschuldner jedoch auch der Empfänger der Leistung sein⁴.

6. In einem derartigen System ist es natürlich notwendig, dass die Steuerschuld, die Steuerzahlung und die Berechtigung zum Vorsteuerabzug durch Belege nachgewiesen werden. Diese Themen werden insbesondere in den Artikeln 18 und 22 behandelt.

7. Ein weiterer wichtiger Gesichtspunkt ist der Umstand, dass die Mehrwertsteuer, obwohl sie weitgehend durch Gemeinschaftsregelungen harmonisiert ist und einen wichtigen Bestandteil der Finanzmittel der Gemeinschaft darstellt, aus einzelstaatlicher Sicht eine nationale Steuer bleibt und in den verschiedenen Mitgliedstaaten unter-

4 — Der letztgenannte Fall wird manchmal als „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“ oder „Steuerüberwälzung“ bezeichnet.

schiedlichen Steuersätzen unterliegt. Für grenzüberschreitende Umsätze innerhalb der Gemeinschaft muss es daher Regeln zur Bestimmung des Ortes der Leistungserbringung geben. Für die meisten Dienstleistungen, insbesondere solche wie diejenigen im vorliegenden Fall, stehen diese Regeln in Artikel 9 der Richtlinie; ihre Bedeutung hier beschränkt sich, wie wir sehen werden, jedoch im Wesentlichen darauf, dass sie indirekt bestimmen können, wer Steuerschuldner ist.

Die einschlägigen Gemeinschaftsbestimmungen im Einzelnen

8. Die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts, um die es hauptsächlich geht, sind die Artikel 9, 17, 18, 21 und 22 der Sechsten Richtlinie. Die auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbare Fassung ist die, die 1995 in Kraft war. Daher ist der insbesondere durch die Richtlinien des Rates 91/680/EWG⁵ und 92/111/EWG⁶ geänderte Wortlaut zugrunde zu legen. Für die Artikel 17 Absatz 2, 18 Absatz 1, 21 Absatz 1 und 22 Absatz 3 erscheint der betreffende Text verwirren-

derweise in den Artikeln 28f, 28g und 28h, die Teil des Abschnitts XVIa „Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten“ sind.

Ort einer Dienstleistung

9. In Abschnitt VI der Richtlinie über den Ort des steuerbaren Umsatzes betrifft Artikel 9 die Dienstleistungen. Nach Artikel 9 Absatz 1 gilt eine Dienstleistung normalerweise je nachdem als an dem Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit, der festen Niederlassung, der Wohnung oder des Aufenthalts des Dienstleistenden erbracht. Nach Artikel 9 Absatz 2 gilt jedoch:

„a) als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ... der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist;

...

e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb

5 — Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1).

6 — Richtlinie des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. L 384, S. 47).

des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

...

— Gestellung von Personal, ...

...“

Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus

10. Artikel 21 bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet

1. im inneren Anwendungsbereich

a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der Dienstleistungen nach Buchstabe b. Wird die steuerpflichtige Lieferung von

Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt bzw. erbracht, so können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person geschuldet wird. Als solche kann unter anderem ein Steuervertreter oder der Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen bzw. der steuerpflichtigen Dienstleistung bestimmt werden.

...

b) der Empfänger einer in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e genannten Dienstleistung ...; die Mitgliedstaaten können jedoch vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat;

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

...“

Rechnungen

11. Artikel 22 Absatz 3 bestimmt zu den Pflichten der Steuerschuldner u. a.:

„a) Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die

Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen. ... Der Steuerpflichtige muss eine Ausfertigung von allen ausgestellten Dokumenten aufbewahren.

...

- b) Die Rechnung muss getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen.

...^[7]

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

7 — Für bestimmte Arten von Leistungen, um die es im vorliegenden Fall nicht geht, verlangt Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b weitere Einzelheiten, wie insbesondere die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern der beiden am Umsatz beteiligten Parteien.

12. Ich möchte darauf hinweisen, dass Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b seit der im vorliegenden Fall maßgebenden Zeit durch die Richtlinie 2001/115/EG⁸ dahin gehend geändert wurde, dass eine erweiterte und abschließende Liste von auf einer Rechnung aufzuführenden Angaben eingefügt wurde, und Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c durch diese Richtlinie aufgehoben wurde. Die neue Bestimmung sieht vor:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß Buchstabe a Unterabsätze 1, 2 und 3 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten“.

13. Die Liste enthält u. a. die folgenden Angaben:

„die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ..., unter der der Steuerpflichtige die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirkt hat“,

8 — Richtlinie des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungstellung (ABl. 2002, L 15, S. 24). Die Mitgliedstaaten müssen Maßnahmen zur Umsetzung der Richtlinie 2001/115 mit Wirkung ab dem 1. Januar 2004 erlassen.

„den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und seines Kunden“,

„den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen“,

„den zu zahlenden Steuerbetrag, außer bei Anwendung einer speziellen Regelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird“ und

„bei Steuerbefreiung oder wenn der Kunde Steuerschuldner ist: den Verweis auf die einschlägige Bestimmung dieser Richtlinie oder die entsprechende einzelstaatliche Bestimmung oder einen Hinweis darauf, dass für die Leistung eine Steuerbefreiung gilt bzw. diese der Verlagerung der Steuerschuld unterliegt“.

14. Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können unter Beachtung der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen im Inland und zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterzie-

hungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen.“

15. Seit der maßgebenden Zeit wurde durch die Richtlinie 2001/115 ein weiterer Unterabsatz in Artikel 22 Absatz 8 angefügt. Dieser lautet: „Die in Unterabsatz 1 vorgesehene Möglichkeit darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Absatz 3 genannten Pflichten noch weitere Pflichten aufzuerlegen.“

Recht auf Vorsteuerabzug

16. Artikel 17 „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ sieht vor:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteu-

ten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige

- a) die im Inland 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^[9],

- a) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen;

...

...“

- d) bei der Entrichtung der Steuer als Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger im Falle der Anwendung des Artikels 21 Ziffer 1 die von jedem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten erfüllen;

17. Artikel 18 Absatz 1 der Richtlinie, der die Regeln für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug enthält, bestimmt:

...“

⁹ — In der zur maßgebenden Zeit anwendbaren Fassung schienen sich die durch die Richtlinie 91/680 eingefügten Worte ‚im Inland‘ oder deren Entsprechung in vielen Sprachfassungen, einschließlich der englischen, französischen, italienischen und spanischen Fassung, auf die Haftung des Dienstleistenden zu beziehen. In der deutschen Fassung bezogen sie sich jedoch auf den Ort, an dem die Mehrwertsteuer geschuldet oder entrichtet wurde, und in der niederländischen Fassung auf den Ort der Erbringung der Leistung. Durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer — Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18), die am 1. Januar 1996 in Kraft getreten ist, sind seitdem alle Sprachfassungen entsprechend der deutschen Fassung vereinheitlicht worden. Die englische Fassung des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a lautet jetzt: ‚value added tax due or paid within the territory of the country in respect of goods or services supplied or to be supplied to him by another taxable person‘ (Hervorhebung hinzugefügt).

Die einschlägigen nationalen Vorschriften

18. Deutschland hat von der Möglichkeit, die ihm Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie eröffnet, Gebrauch gemacht. Nach § 18 Umsatzsteuergesetz

1993, das 1995 anwendbar war, kann das Bundesministerium der Finanzen zur Sicherung des Steueranspruchs bestimmen, dass derjenige, an den die Waren oder Dienstleistungen von einem im Ausland Ansässigen geliefert bzw. erbracht werden, die Umsatzsteuer auf diese Umsätze zu entrichten hat. In den Durchführungsbestimmungen können weitere Bedingungen, insbesondere hinsichtlich der Art und Weise der Berechnung und der Zahlung der Steuer, festgelegt werden.

19. Die §§ 51 ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (im Folgenden: UStDV) 1993 sehen demgemäß ein Einbehaltungsverfahren vor.

20. Nach § 51 UStDV hat der Empfänger von Werklieferungen und sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmens die entsprechende Umsatzsteuer einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen, selbst wenn ungelöste Zweifel darüber bestehen, ob der Leistungserbringer tatsächlich im Ausland ansässig ist.

21. § 52 sieht einige Ausnahmen von diesen Verpflichtungen vor. In § 52 Absatz 2 ist die so genannte „Nullregelung“

enthalten, ein System, bei dem der Leistungsempfänger nicht verpflichtet ist, Steuern einzubehalten und abzuführen, wenn der im Ausland ansässige Leistungserbringer keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer erteilt hat und der Leistungsempfänger im Falle des gesonderten Ausweises der Steuer den Vorsteuerabzug hinsichtlich dieser Steuer voll in Anspruch nehmen könnte. In derartigen Fällen muss der Leistungsempfänger anscheinend nur den vollen Betrag der geschuldeten Umsatzsteuer entrichten, anstatt die Vorsteuer auf diese Leistungen vorzuschießen und sie anschließend abzuziehen.

22. Auf Einwände der Kommission, dass dieses Einbehaltungsverfahren nicht völlig mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei, wurde es jedoch mit Wirkung ab dem 1. Januar 2002 abgeschafft.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

23. Gerhard Bockemühl betreibt in Deutschland ein Bauunternehmen, das u. a. im Hochbau, Brücken- und Tunnelbau tätig ist. 1995 wurden für das Unternehmen einige Arbeiten von Arbeitern der Firma Jaylink Bau Ltd Building Contractors ver-

richtet. Diese Firma unterhielt eine Kontaktadresse in den Niederlanden. Das vorlegende Gericht bemerkt, dass ein Offshore-Unternehmen mit dem Namen Jaylink Building Contractors in England mit Sitz bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Mayfair, London, eingetragen sei.

Nach Ansicht des Finanzamts wurden diese Dienstleistungen von einem dritten, unbekanntem, außerhalb von Deutschland ansässigen Unternehmen erbracht. Außerdem seien die erbrachten Leistungen unzutreffend bezeichnet worden (Gewerke statt Gestellung von Personal). Herr Bockemühl, der Empfänger der Leistungen, schulde daher Umsatzsteuer in Höhe von 17 219,17 DM auf diese steuerbaren Umsätze.

24. Die erbrachten Dienstleistungen wurden von Jaylink Bau Ltd Building Contractors in Rechnung gestellt. Die Rechnungen wiesen eine englische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und die Angaben zu einem deutschen Bankkonto aus. Es wurde jedoch kein Umsatzsteuerbetrag genannt. In den Rechnungen hieß es lediglich „Nullregelung Par. 52 UStDV vereinbart“. Die Rechnungen gaben zunächst die vorstehend genannte Adresse in Mayfair und später eine andere Adresse in London an.

26. Nach erfolglosem Einspruch erhob Herr Bockemühl Klage vor dem zuständigen Finanzgericht, das zu seinen Gunsten entschied. Dieses Gericht hatte keine „vernünftigen Zweifel daran, dass die Identität zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer gegeben ist“. Das Finanzamt ersucht um Überprüfung dieser Entscheidung durch den Bundesfinanzhof, das vorlegende Gericht.

25. Nach einer Betriebsprüfung erließ das Finanzamt Gummersbach gegen Herrn Bockemühl einen Steuerbescheid über die Umsatzsteuer auf die an ihn erbrachten Dienstleistungen. Das Finanzamt wies darauf hin, dass die Rechnungen den Steuerbetrag nicht auswiesen. Auch der Name und die Adresse des Unternehmens, das die Rechnungen ausgestellt habe, seien nicht korrekt, so dass nicht festgestellt werden könne, ob das Unternehmen, das die Rechnungen ausgestellt habe, dasselbe sei wie das, das die Leistungen erbracht habe.

27. Das Finanzamt macht geltend, dass Herr Bockemühl die auf die an ihn erbrachten Leistungen anfallende Steuer im Zweifel hätte einbehalten müssen. Außerdem wäre er, selbst wenn die Rechnung die Steuer getrennt ausgewiesen hätte, nicht berechtigt gewesen, diese abzuziehen, da derjenige, der die Leistungen in Rechnung gestellt — oder tatsächlich erbracht — habe, nicht ein-

deutig identifizierbar sei. § 52 Absatz 2 UStDV sei daher nicht anwendbar. Der Kläger hafte daher als Empfänger der Leistungen für die Steuer.

zu können, gemäß Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG eine nach Artikel 22 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG ausgestellte Rechnung besitzen?

28. Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass es nach seiner Rechtsprechung auch im Verfahren nach § 52 Absatz 2 einer Rechnung bedürfe. Diese Rechnung müsse ferner von dem Erbringer der Leistung ausgestellt sein und die Leistung so bezeichnen, dass der steuerbare Umsatz genau bestimmbar und leicht nachprüfbar sei.

2. Falls dies zutrifft: Welche Angaben muss die Rechnung enthalten? Ist es schädlich, wenn statt der Gestellung von Personal die mit Hilfe dieses Personals erstellten Gewerke als Leistungsgegenstand bezeichnet werden?

29. Der Bundesfinanzhof hat jedoch Zweifel hinsichtlich der Auslegung der Anforderungen der Richtlinie an die Rechnungsstellung in einem Fall wie dem vorliegenden. Er hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

3. Welche Rechtsfolgen hätten nicht behebbare Zweifel daran, dass der Rechnungsaussteller die berechnete Leistung erbracht hat?

1. Muss der Empfänger von Dienstleistungen, der gemäß Artikel 21 Nummer 1 der Richtlinie 77/388/EWG Steuerschuldner und als solcher in Anspruch genommen worden ist, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben

30. Die deutsche Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Das Finanzamt, Herr Bockemühl, die deutsche Regierung und die Kommission haben außerdem eine Frage des Gerichtshofes danach, ob die Mitgliedstaaten nach den Artikeln 18 Absatz 1 Buchstabe d und 22 Absatz 3 Buchstabe c der Richtlinie ermächtigt sind, Ausnahmen von den An-

forderungen der Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a und 22 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie zuzulassen, schriftlich beantwortet. In der mündlichen Verhandlung haben sich das Finanzamt, Herr Bockemühl und die Kommission geäußert.

§ 52 Absatz 2 UStDV seien auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens insoweit anwendbar, als der Leistungsempfänger, wie in Artikel 21 der Richtlinie vorgesehen, die Mehrwertsteuer schulde und vom Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch machen könne, wie es die Richtlinie bestimme.

Würdigung

33. Es ist zu betonen, dass es bei den Fragen im vorliegenden Fall um die Auslegung der Richtlinie geht und nicht darum, ob die §§ 51 ff. UStDV mit dieser vereinbar sind.

Einleitende Bemerkungen

31. Erstens war mit den §§ 51 ff. UStDV anscheinend die Umsetzung von Bestimmungen der Richtlinie beabsichtigt.

34. Es ist jedoch anerkannt, dass nationale Gerichte in einem durch eine Richtlinie geregelten Bereich das nationale Recht — gleich, ob es sich um vor oder nach dieser Richtlinie erlassene Vorschriften handelt — so weit wie möglich nach dem Wortlaut und Zweck dieser Richtlinie auszulegen haben, um das damit verfolgte Ziel zu erreichen¹⁰. Es ist daher Sache des vorliegenden Gerichts, festzustellen, inwieweit die fraglichen nationalen Vorschriften so ausgelegt werden können, dass sie mit der Richtlinie vereinbar und damit im vorliegenden Fall anwendbar sind.

32. Der Bundesfinanzhof räumt jedoch ein, dass diese nationalen Vorschriften nicht völlig mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar gewesen und deswegen aufgehoben worden seien. Das vorliegende Gericht ist trotzdem der Ansicht, die Regel, dass der Leistungsempfänger der Steuerschuldner sei, und das System der „Nullregelung“ in

10 — Vgl. u. a. Urteil vom 13. November 1990 in der Rechtssache C-106/89 (Marleasing, Slg. 1990, I-4135, Randnr. 8) und Urteil vom 14. Juli 1994 in der Rechtssache C-91/92 (Faccini Dori, Slg. 1994, I-3325, Randnr. 26).

35. Zweitens ist es hilfreich, sich vor der Prüfung der Fragen selbst einen schematischen Überblick über die Art und Weise zu verschaffen, in der die vorstehend genannten Bestimmungen der Richtlinie bei ihrer Anwendung auf den fraglichen Sachverhalt zusammenwirken.

36. In diesem Zusammenhang scheint ungewiss zu sein, ob die erbrachten Leistungen in Bauleistungen oder in der Gestellung von Personal bestanden. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich jedoch, dass diese Ungewissheit zumindest für die erste und dritte Frage sowie für Teile der zweiten Frage unberücksichtigt bleiben kann. Geht es also um Bauleistungen, ist der Ort der Dienstleistung nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der des betroffenen Grundstücks; geht es um die Gestellung von Personal, ist der Ort der Dienstleistung nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der der Niederlassung des Empfängers. In beiden Fällen ist das Land Deutschland. Ist Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e anwendbar, schuldet der Empfänger die Mehrwertsteuer nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b; fällt die Leistung unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a, steht es dem Mitgliedstaat frei, den Empfänger nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a zum Schuldner zu bestimmen. Aus dem Vorla-

gebeschluss lässt sich schließen, dass Deutschland sich für diese Möglichkeit entschieden hat, so dass Herr Bockemühl in beiden Fällen Steuerschuldner ist.

37. Herr Bockemühl möchte auch die Steuer abziehen und beruft sich dafür auf Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a. In verschiedenen Sprachfassungen der zur fraglichen Zeit anwendbaren Fassung der Richtlinie schien das Abzugsrecht nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a auf Fälle beschränkt gewesen zu sein, in denen der Leistungserbringer die Steuer im Staatsgebiet des Landes schuldete, in dem der Abzug geltend gemacht wurde¹¹. Dabei handelte es sich jedoch eindeutig um ein Redaktionsversehen, das durch die Richtlinie 95/7 entsprechend der ursprünglichen deutschen Fassung berichtigt wurde, die sich einfach auf die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer bezieht. Außerdem wurden die Widersprüche zwischen den einzelnen Sprachfassungen in Fällen, in denen der Leistungserbringer in einem anderen Mitgliedstaat ansässig war als der die Steuer schuldenende Leistungsempfänger, anscheinend nicht als Hindernis bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug angesehen¹². Ich teile daher die Ansicht, gegen die im Laufe des Verfahrens keine Einwände vorgebracht wurden, dass

11 — Vgl. Fußnote 9.

12 — Vgl. z. B. B. G. M. Terra und J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, Amsterdam, 1993, Band 2, Kapitel XI.4.

Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a in derartigen Fällen die richtige Rechtsgrundlage für Abzüge ist.

und in Fällen wie dem vorliegenden die Erfüllung der von den Mitgliedstaaten vorgeschriebenen Förmlichkeiten.

38. Nach Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a muss der Leistungsempfänger für die Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug im Sinne von Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a eine gemäß Artikel 22 Absatz 3 erstellte Rechnung besitzen, d. h., diese muss vom Leistungserbringer unter Beachtung bestimmter Bedingungen ausgestellt worden sein. Ist der Empfänger selbst Steuerschuldner im Sinne von Artikel 21 Absatz 1, muss er nach Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe d für die Ausübung des Abzugsrechts die von dem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten erfüllen.

40. Drittens ist daran zu erinnern, dass das Mehrwertsteuersystem vorbehaltlich ausdrücklich entgegenstehender Vorschriften verlangt, dass ein Steuerpflichtiger, der Mehrwertsteuer (Vorsteuer) auf Waren oder Dienstleistungen gezahlt hat, die er für Zwecke der von ihm zu erbringenden besteuerten Leistungen erworben hat, diese von der Mehrwertsteuer (geschuldete Steuer) abziehen kann, die er für die von ihm erbrachten Leistungen an den Fiskus entrichten muss, sofern er die Vorsteuerzahlung nachweisen kann und alle rechtmäßig vorgeschriebenen Förmlichkeiten erfüllt hat.

Erste Frage

39. Zusammengefasst legt Artikel 9 Absatz 2 den Ort der Dienstleistung (hier: Deutschland) fest, und auf dieser Grundlage bestimmt Artikel 21 Absatz 1 den Steuerschuldner (hier: der Leistungsempfänger). In Artikel 17 Absatz 2 ist das Recht des Leistungsempfängers auf Vorsteuerabzug geregelt, und Artikel 18 Absatz 1 enthält Regeln für die Ausübung dieses Rechts. Diese Regeln nennen den Besitz einer nach Artikel 22 Absatz 3 erstellten Rechnung

41. Mit seiner ersten Frage möchte der Bundesfinanzhof wissen, ob ein Empfänger von Dienstleistungen, der gemäß Artikel 21 Absatz 1 der Richtlinie Schuldner der Mehrwertsteuer auf diese Leistungen und auf Zahlung dieser Steuer in Anspruch genommen worden ist, das Recht auf Vor-

steuerabzug nach Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a nur dann ausüben kann, wenn er eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzt.

erschuldner ist, die Rechnung nicht dieselbe Bedeutung hat, wie wenn der Dienstleistende die Steuer schuldet.

42. Das ist zu bejahen.

45. Ich sehe dies anders. Zwar ist es wichtig, bei der Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie den Zweck, zu dem sie geschaffen wurden, und ihre Stellung im Gesamtsystem der Mehrwertsteuer im Auge zu behalten, dieser Ansatz führt meiner Ansicht nach in der vorliegenden Angelegenheit jedoch zu keinem anderen Ergebnis als dem, das sich schon aus dem Wortlaut des Artikels 18 Absatz 1 Buchstabe a ergibt.

43. Nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie ist ein Steuerpflichtiger berechtigt, von der von ihm geschuldeten Steuer die für von einem anderen Steuerpflichtigen an ihn erbrachte Leistungen entrichtete Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit diese Leistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. In Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a heißt es ausdrücklich und eindeutig: „Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige ... über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen“. Dieser Wortlaut lässt kaum Raum für Zweifel.

46. Soll Mehrwertsteuer abgezogen werden, muss ein Beweis für deren Entrichtung vorliegen. Im Rahmen des Mehrwertsteuersystems der Gemeinschaft ist die Rechnung ein wichtiges und wahrscheinlich das eindeutigste Mittel zur Erbringung dieses Beweises. Sie stellt die „Eintrittskarte“ für das Recht auf Vorsteuerabzug dar¹³. Daher muss jeder Steuerpflichtige, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, Sorgfalt bei der Beschaffung und Aufbewahrung der erforderlichen Unterlagen walten lassen, um zu verhindern, dass sein Anspruch als unbegründet abgewiesen wird. Die ordnungsgemäße Ausstellung und Aufbewahrung von Rechnungen ist auch für die Überprüfungen äußerst wichtig, die die betreffenden Steuerbehörden zur Gewähr-

44. Das vorliegende Gericht erkennt in der Tat an, dass der Wortlaut recht eindeutig ist. Es gibt jedoch zu bedenken, dass, wenn der Empfänger der Dienstleistung der Steu-

13 — Wie es Generalanwalt Slynn in den verbundenen Rechts-sachen 123/87 und 330/87 (Jeunehomme, Slg. 1988, 4517, 4534) ausgedrückt hat.

leistung der Einhaltung der einschlägigen Mehrwertsteuerregelungen durchführen.

von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er ... bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen [hat]" allgemein anwendbar ist.

47. Der Umstand, dass im vorliegenden Fall der zum Abzug der Mehrwertsteuer Berechtigte auch der Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus ist, ändert nichts an dieser Wertung. Es gelten dieselben Erwägungen. Wie die deutsche Regierung bemerkt, sind außerdem das Schulden der Mehrwertsteuer und das Recht auf Vorsteuerabzug unterschiedliche Angelegenheiten, die unter verschiedene Vorschriften fallen. Wenn in bestimmten Fällen der Leistungsempfänger und nicht der Leistungserbringer der Steuerschuldner ist, berührt dies nicht das Erfordernis, für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts eine Rechnung zu besitzen.

49. Ich komme daher zu dem Ergebnis, dass ein Empfänger von Dienstleistungen, der gleichzeitig Schuldner der Mehrwertsteuer auf diese Leistungen ist, das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nur dann ausüben kann, wenn er eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzt.

48. Dieser Ansatz steht mit anderen Bestimmungen der Richtlinie im Einklang. Nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn Gegenstände von einem in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen geliefert werden, sofern u. a. eine „von dem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung“ vorliegt, die „Artikel 22 Absatz 3 [entspricht]“. Und nach Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a ist eine Rechnung auch bei Lieferungen von Gegenständen erforderlich, die nach Artikel 28c Teil A befreit sind. Meiner Ansicht nach kann ohne Bedenken angenommen werden, dass das Erfordernis des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe a, dass „[j]eder Steuerpflichtige ... für die Lieferungen

Zweite Frage

50. Mit seiner zweiten Frage möchte der Bundesfinanzhof wissen, was die Rechnung enthalten muss. In seiner Begründung fragt er im Einzelnen, ob die Rechnung i) den Steuerbetrag sowie ii) den Namen und die Adresse des Dienstleistenden ausweisen muss. Außerdem möchte er erfahren, iii) ob der steuerbare Umsatz zutreffend beschrieben sein muss, insbesondere ob die Angabe der von dem gestellten Personal verrichteten Arbeiten statt der Angabe der Gestellung von Personal selbst (sofern dies die tatsächlich erbrachte Leistung ist) die

Tauglichkeit der Rechnung für Mehrwertsteuerzwecke beeinträchtigt.

51. Es erscheint mir sinnvoll, die Angabe des Steuerbetrags und die Angaben zu den anderen beiden Punkten getrennt zu prüfen, da Ersterer ausdrücklich in Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b genannt wird, Letztere jedoch nicht.

Steuerbetrag

52. Nach Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie muss die Rechnung getrennt „den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung“ ausweisen.

53. Der Bundesfinanzhof hat trotzdem Zweifel, ob eine derartige ausdrückliche Ausweisung in Fällen wie dem vorliegenden, in denen der Leistungsempfänger und nicht der Erbringer dem Fiskus gegenüber unmittelbar die Steuer schuldet, erforderlich ist. In ähnlichem Sinne machen die Kommission und die deutsche Regierung gel-

tend, Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b sei in derartigen Fällen so auszulegen, dass es ausreiche, wenn auf der Rechnung ausdrücklich angegeben sei, dass der Empfänger die Steuer schulde, oder auf die Vorschrift verwiesen werde, aus der sich dies ergebe. Die Kommission schlägt in diesem Zusammenhang vor, einen Umsatz mit Umkehr der Steuerschuldnerschaft¹⁴ für die Zwecke des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b wie eine Befreiung zu behandeln.

54. Ich stimme dem, zumindest was das Ergebnis betrifft, zu.

55. Erbringt ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen eine steuerbare Leistung und schuldet Letzterer die Mehrwertsteuer auf den Umsatz, so ist klar, dass eine Angabe des Betrages ohne Steuer auf der Rechnung für das reibungslose Funktionieren des Mehrwertsteuersystems unerlässlich ist. In der zur fraglichen Zeit anwendbaren Fassung der Richtlinie hatte der Leistungserbringer die Rechnung auszustellen¹⁵.

14 — Vgl. Fußnote 4.

15 — In der durch die Richtlinie 2001/115 geänderten Fassung (zitiert in Fußnote 8) verlangt Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a von dem Dienstleistenden nicht mehr, dass er die Rechnung ausstellt, sondern dass er „eine Rechnung entweder selbst aus[stellt], oder ... dafür Sorge [trägt], dass eine Rechnung von seinem Kunden oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird“.

56. Von diesem Leistungserbringer außerdem die Ausweisung des geschuldeten Steuerbetrags zu verlangen, wirkt mindestens zwei Probleme auf.

Anforderung ist zwar keineswegs unerfüllbar, ihr kann jedoch der die Steuer in seinem eigenen Land schuldende Leistungsempfänger um vieles leichter genügen; abgesehen von allen weiteren Erwägungen würde die Gefahr mühsam zu berichtighender Fehler stark verringert.

57. Erstens würde dadurch grundsätzlich der Leistungserbringer zum Steuerschuldner im Sinne des Artikels 21 Absatz 1 Buchstabe c — ein Ergebnis, das entweder dazu führen würde, dass die Steuer zweimal erhoben würde oder dazu, dass der gesamte Mechanismus der Umkehr der Steuerschuldnerschaft zunichte gemacht würde. Es steht fest, dass mit Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c, der in erster Linie dem Schutz vor Betrug und Verlusten von Steuereinnahmen dient¹⁶, kein solches Ergebnis bezweckt wurde, die Vorschrift ist vielmehr eindeutig und enthält keine Ausnahmen.

59. Die offensichtliche Inkohärenz und mangelnde Praktikabilität der Regelung in dieser Hinsicht mag darauf zurückzuführen sein, dass man bei ihrer Schaffung überwiegend nicht an grenzüberschreitende Umsätze mit Umkehr der Steuerschuldnerschaft gedacht hat. Vor 1993 funktionierte das Mehrwertsteuersystem im Wesentlichen in jedem Mitgliedstaat unabhängig, und grenzüberschreitende Lieferungen von Gegenständen waren grundsätzlich im Ursprungsmitgliedstaat befreit (unter Abzug der Vorsteuer) und wurden bei der Einfuhr in den Bestimmungsmitgliedstaat besteuert. Während alle Bestimmungen über Dienstleistungen, mit denen wir uns im vorliegenden Fall zu befassen haben, im Wesentlichen bereits in der Fassung der Richtlinie von 1977 enthalten waren, wurde insbesondere Artikel 22 anscheinend nicht für grenzüberschreitende, sondern für innerstaatliche Situationen geschaffen. Er ist mit „Pflichten im inneren Anwendungsbereich“ überschrieben, im Gegensatz zu „Pflichten bei der Einfuhr“, der Überschrift von Artikel 23. Vor 1993 bedeutete Einfuhr jedoch „in das Inland“, während es jetzt heißt „in die Gemeinschaft“¹⁷. Die Verwei-

58. Zweitens würde es auf einer mehr praktischen Ebene bedeuten, dass der Leistungserbringer mit den unterschiedlichen Regeln über Mehrwertsteuersätze in jedem Mitgliedstaat, in dem er Dienstleistungen erbringt, völlig vertraut sein müsste. Diese

16 — Vgl. Urteile vom 13. Dezember 1989 in der Rechtssache 342/87 (Genius Holding, Slg. 1989, 4227), vom 19. September 2000 in der Rechtssache C-454/98 (Schmeink & Cofreth, Slg. 2000, I-6973) und insbesondere vom 15. Oktober 2002 in der Rechtssache C-427/98 (Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-8315, Randnr. 41).

17 — Vgl. die Definition von „Einfuhr“ in Artikel 7 der Richtlinie in den verschiedenen Fassungen.

sung auf Artikel 22 Absatz 3 in Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a scheint ursprünglich vor diesem Hintergrund geschaffen worden zu sein. Derartige Erwägungen sprechen für eine weite Auslegung.

60. Auf jeden Fall ist offensichtlich — und darin bestand Übereinstimmung in der mündlichen Verhandlung —, dass die verschiedenen Fassungen der Richtlinie schlicht nicht alle wortwörtlich auf Sachverhalte wie den des vorliegenden Falles angewendet werden können, ohne dass dies zu etwas absurden Ergebnissen führen würde, etwa, wie ich soeben ausgeführt habe, dass die Steuer zweimal erhoben oder der Mechanismus der Umkehr der Steuerschuldnerschaft ausgehebelt wird. Die eine oder andere Bestimmung muss weiter ausgelegt werden, und der Gerichtshof muss bestimmen, welche Bestimmung dies sein muss und wie sie auszulegen ist.

61. In Bezug auf Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b ist eines klar: „sowie“ kann nicht wortwörtlich verstanden werden, wenn eine einzelne Leistung in Rechnung gestellt wird. Eine Leistung wird entweder besteuert, oder sie ist befreit, beides ist nicht möglich. Besteht eine Leistung aus verschiedenen Bestandteilen, von denen einige besteuert werden (vielleicht zu verschiedenen

Sätzen) und einige befreit sind, müssen diese einzeln aufgeführt werden, wobei jeder Posten nur einer Kategorie angehören kann. Viele Rechnungen werden jedoch über eine einzelne Leistung ausgestellt. Für solche Leistungen und für jeden einzelnen Posten einer umfassenden Rechnung ist es unmöglich, einen Steuerbetrag „sowie“ eine Befreiung anzugeben. Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b ist daher auf jeden Fall so auszulegen, dass damit „der Preis ohne Steuer zusammen mit dem auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag *oder gegebenenfalls* die Steuerbefreiungen“ gemeint ist.

62. Die Kommission befürwortet eine derartige Auslegung und geht unter den vorliegenden Umständen einen Schritt weiter, indem sie vorschlägt, die Umkehr der Steuerschuldnerschaft für diesen Zweck einer Befreiung gleichzustellen. Sie hat klargestellt, dass dieser Vorschlag im Wesentlichen auf dem Wortlaut der ab 1. Januar 2004 anwendbaren Fassung des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b beruht¹⁸.

63. Obwohl klar zu sein scheint, dass die neue Fassung wesentlich mehr ist als eine Erläuterung der alten, halte ich diesen Vorschlag auch beim derzeitigen Wortlaut nicht für unangebracht. Aus der Sicht des

18 — Vgl. Nr. 13.

Leistungserbringers ist ein Umsatz mit Umkehr der Steuerschuldnerschaft hinsichtlich der Steuerschuld und des Abzugsrechts einem nach Artikel 15 der Sechsten Richtlinie befreiten Ausfuhrumsatz mit Vorsteuerabzug oder Erstattung der Vorsteuer nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b sehr ähnlich — aus der Sicht des Leistungsempfängers ist er einer nach Artikel 2 Nummer 2 zu steuernden Einfuhr mit Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe b vergleichbar. Ich ziehe daher eine Auslegung von Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b vor, wonach der Leistungserbringer für jeden Posten der Rechnung den Preis ohne Steuer und je nachdem entweder den zu entrichtenden Steuerbetrag oder die Befreiung oder die Anwendung des Mechanismus der Umkehr der Steuerschuldnerschaft anzugeben hat.

64. Es ist richtig, dass durch eine weite Auslegung von Artikel 18 Absatz 1 der Richtlinie ein ähnliches Ergebnis erzielt werden könnte, wenn Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe d (der anwendbar ist, wenn der Leistungsempfänger nach Artikel 21 Absatz 1 die Steuer schuldet) als Ausnahme statt als Ergänzung zur allgemeinen Regelung des Artikels 18 Absatz 1 Buchstabe a verstanden würde, wonach der Besitz einer Rechnung im Sinne des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b immer dann erforderlich ist, wenn das Recht auf Vorsteuerabzug auf

Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a gestützt wird. In diesem Fall wäre es Sache eines jeden Mitgliedstaats, die zu erfüllenden Förmlichkeiten vorzuschreiben, zu denen nicht die Angabe des Steuerbetrags zu gehören braucht.

65. Ich befürworte eine solche Auslegung jedoch nicht. Die Mehrwertsteuer ist ein Bereich, in dem ein gewisser Grad an Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene notwendig ist. Da viele Angelegenheiten tatsächlich den Mitgliedstaaten überlassen bleiben, erschiene es nicht sinnvoll, wenn es eine Gemeinschaftsregel für den Abzug der „im Inland“ geschuldeten oder entrichteten Steuer¹⁹ und nationale Regeln für im Wesentlichen grenzüberschreitende Umsätze gäbe. Und wenn Umsätze mit Umkehr der Steuerschuldnerschaft ganz vom Anwendungsbereich von Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a ausgenommen würden, würde damit sogar die Gemeinschaftsregel, dass der Besitz einer Rechnung erforderlich ist, aufgehoben. Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung zu Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c vorgetragen hat, geht es in Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe d mehr darum, „wie“, als darum, „ob“ Angaben zu machen sind.

¹⁹ — Nach den Artikeln 17 Absatz 2 Buchstabe b und 18 Absatz 1 Buchstabe b auch in Bezug auf eingeführte Gegenstände.

66. Ich bin daher der Ansicht, dass Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b in der zur maßgeblichen Zeit anwendbaren Fassung vom Leistungserbringer verlangt, für jeden Rechnungsposten den Preis ohne Steuer und je nachdem entweder den zu entrichtenden Steuerbetrag oder die Befreiung oder die Anwendung des Mechanismus der Umkehr der Steuerschuldnerschaft anzugeben, und dass die Rechnung als Beweis für das Recht des Leistungsempfängers auf Vorsteuerabzug zurückgewiesen werden kann, wenn eine dieser Angaben fehlt.

Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern keine Diskriminierung zwischen im Inland und innerhalb der Gemeinschaft bewirkten Umsätzen vorliegt und mit dem Grenzübertritt keine Förmlichkeiten verbunden sind. In der Begründung zum Vorschlag der Kommission für die Sechste Richtlinie²⁰ heißt es, dass es (zu jenem Zeitpunkt) nicht erforderlich schien, die mannigfachen nationalen Vorschriften über die Modalitäten der Rechnungsausstellung zu vereinheitlichen, und in der ersten Begründungserwägung der Richtlinie 2001/115 wird bestätigt, dass „Artikel 22 Absatz 3 [zurzeit] an die Rechnungstellung nur relativ wenige Anforderungen [stellt] und die Mitgliedstaaten ... die wichtigsten Pflichten selbst fest [legen]“.

Name und Anschrift des Leistungserbringers — Bezeichnung des besteuerten Umsatzes

67. Die anwendbare Fassung von Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b verlangt jedoch nicht ausdrücklich weitere Angaben, außer unter bestimmten Umständen, die im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben sind, den Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des Leistungserbringers und des Empfängers sowie bestimmten Angaben bei neuen Fahrzeugen.

69. Die Richtlinie 2001/115 harmonisiert dagegen jetzt vollständig den Inhalt der Rechnung für Mehrwertsteuerzwecke mit Wirkung ab dem 1. Januar 2004. Die Liste der erforderlichen Angaben im Sinne des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b ist wesentlich erweitert worden und umfasst u. a. „den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und seines Kunden“ sowie „den Umfang

68. Die Liste der erforderlichen Angaben ist jedoch nicht abschließend. Die Mitgliedstaaten können weitere Angaben auf den Rechnungen verlangen. Nach Artikel 22 Absatz 8 können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der

20 — *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 23; der heutige Artikel 22 war im ursprünglichen Vorschlag Artikel 23.

und die Art der erbrachten Dienstleistungen“. Außerdem dürfen nur diese Angaben verlangt werden. Damit ist es den Mitgliedstaaten nunmehr verwehrt, für Mehrwertsteuerzwecke weitere Angaben vorzuschreiben²¹.

bestätigt worden — falls eine Bestätigung nötig gewesen sein sollte²².

70. Daher befinden sich unter den Angaben, die eine Rechnung nach der zur maßgebenden Zeit anwendbaren Fassung der Richtlinie enthalten muss, weder der Name und die Anschrift des Leistungserbringers noch die Bezeichnung des besteuerten Umsatzes. Die Mitgliedstaaten können jedoch die Aufführung dieser und/oder anderer Angaben verlangen. Ihr Ermessen in dieser Hinsicht unterliegt dabei nur bestimmten Vorschriften über den freien Handel, zusätzliche Anforderungen sollten jedoch selbstverständlich im Interesse der Rechtssicherheit vor der Anwendung auf einzelne Fälle ordnungsgemäß bekannt gemacht werden.

72. Es kann nützlich sein, die ausdrückliche Angabe des Namens und der Anschrift des Leistungserbringers und in der Tat des Empfängers auch dann zu verlangen, wenn die Rechnung schon dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthält. Es sorgt zusätzlich für Klarheit, und sollte z. B. ein Schreibfehler bei der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vorliegen, so kann es bei der Klärung von Unsicherheiten über die Identität der Steuerpflichtigen helfen.

71. Die Bedeutung von Angaben wie den zu prüfenden und ihr Beitrag zum reibungslosen Funktionieren des Mehrwertsteuersystems, insbesondere um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sind offensichtlich und durch ihre Aufnahme in die Liste zwingender Angaben nach der Änderung durch die Richtlinie 2001/115

73. Die Bezeichnung des besteuerten Umsatzes hat eindeutig große praktische Bedeutung für die Bestimmung der anzuwendenden Vorschriften. Es ist offensichtlich, dass der besteuerte Umsatz, wenn er genannt wird, korrekt im Einklang mit den Kategorien der Richtlinie bezeichnet werden muss, da eine andere Einstufung zur Anwendung anderer Bestimmungen der Richtlinie und möglicherweise anderen Steuersätzen führen kann. In dieser Hinsicht unzutreffende Bezeichnungen können die Anwendung der Richtlinie beeinträchtigen und den Wettbewerb verzerren.

21 — Vgl. auch den zweiten Unterabsatz von Artikel 22 Absatz 8, der mit der Richtlinie 2001/115 angefügt wurde (zitiert in Nr. 15).

22 — Dass sie bisher darin fehlten, mag auf der Annahme beruhen, dass jede kaufmännische Rechnung zwangsläufig den Leistungserbringer und die Leistung bezeichnen muss, um im normalen Handel von praktischem Nutzen zu sein.

74. Im vorliegenden Fall waren auf der Rechnung die verrichteten Bauarbeiten genannt, das Finanzamt ist jedoch der Ansicht, dass die Gestellung von Personal zur Ausführung dieser Arbeiten hätte angegeben werden müssen. Wenn die Beschreibung der in Rechnung gestellten Leistungen unzutreffend ist und so zu einer unrichtigen Anwendung der Mehrwertsteuer führt, kann die Rechnung meiner Meinung nach zu Recht nach den von dem Mitgliedstaat in dieser Hinsicht erlassenen Regeln als für Mehrwertsteuerzwecke untauglich angesehen werden. Es scheint jedoch so, als hätte das Finanzamt in Herrn Bockemühls Fall in erster Linie aus Bedenken wegen möglicher Umgehungen von nationalen arbeitsrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften gehandelt. Obwohl derartige Bedenken natürlich sehr wichtig sind, sind sie im Verhältnis zu den Mehrwertsteuerregeln sachfremd und dürfen meiner Ansicht nach für die Entscheidung im vorliegenden Fall nicht berücksichtigt werden.

75. Ich bin trotzdem der Meinung, dass die Mitgliedstaaten nach der anwendbaren Fassung der Sechsten Richtlinie von den Leistungserbringern verlangen können, auf jeder für Mehrwertsteuerzwecke genutzten Rechnung ihren Namen und ihre Anschrift anzugeben und die Art der Leistung genau zu bezeichnen, und somit einem Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug

verweigern können, wenn diese Angaben fehlen oder inhaltlich unzutreffend sind.

76. Im Urteil Jeunehomme²³ hat der Gerichtshof klargestellt, dass, „was die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug ... betrifft — die Richtlinie sich darauf beschränkt, eine Rechnung zu fordern, die bestimmte Angaben enthält. Die Mitgliedstaaten sind befugt, zusätzliche Angaben zu verlangen, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern“²⁴.

77. Er hat jedoch auch gewarnt: „Die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug darf ... nur insoweit davon abhängig gemacht werden, dass die Rechnung über die in Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie geforderten Angaben hinaus noch weitere Angaben enthält, als dies erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern. Außerdem dürfen solche Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.“²⁵ Meiner Ansicht nach ist bei grundlegenden Angaben wie dem Namen und der Anschrift des Leis-

23 — Angeführt in Fußnote 13.

24 — Randnr. 16 des Urteils.

25 — Randnr. 17 des Urteils.

tungserbringers sowie der (zutreffenden) Bezeichnung des besteuerten Umsatzes keine solche Erschwernis gegeben.

Dritte Frage

78. In der dritten Frage geht es um die Rechtsfolgen von Schwierigkeiten bei der Feststellung, dass der Rechnungsaussteller dieselbe Person wie der Erbringer der besteuerten Leistung ist; aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass das nationale Gericht insbesondere wissen möchte, ob die Beweislast dem Kläger oder dem Finanzamt obliegt.

79. In der Richtlinie wird das Thema des Beweises des Vorsteuerabzugsrechts durch den Steuerpflichtigen zwar nicht ausdrücklich behandelt, ich schließe mich jedoch Deutschland und der Kommission darin an, dass auch die Antwort zu diesem Punkt in Artikel 22 Absatz 8 zu finden ist.

80. Nach dieser Bestimmung können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen,

die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Eine ordentliche Bezeichnung des Leistungserbringers ist in diesem Zusammenhang in der Tat ein nützlicher Bestandteil. Daraus ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand der Richtlinie tatsächlich in Fällen, in denen Zweifel bestehen oder Steuerhinterziehungen vermutet werden, den Nachweis verlangen können, dass der Rechnungsaussteller und der Erbringer der Dienstleistung ein und dieselbe Person sind²⁶. Da keine Gemeinschaftsbestimmungen vorliegen, sind die Verfahrensregeln für die Führung dieses Beweises ebenfalls Sache der Mitgliedstaaten.

81. Wie der Gerichtshof jedoch im Urteil *Jeunehomme*²⁷ entschieden hat, dürfen die einem Steuerpflichtigen, der sich auf das Recht zum Vorsteuerabzug beruft, auferlegten Verpflichtungen die Ausübung dieses Rechts nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Meiner Meinung nach muss dies unabhängig davon gelten, ob diese Verpflichtungen inhaltlicher oder verfahrenstechnischer Art sind. Es ist daher Sache des nationalen Gerichts, im Einklang mit diesem Erfordernis seine eigenen Beweisregeln anzuwenden.

26 — Vgl. auch Urteil vom 5. Dezember 1996 in der Rechtssache C-85/95 (Reisdorf, Slg. 1996, I-6257, Randnr. 29). Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass ab 1. Januar 2004 ausdrücklich bestimmt ist, dass der Erbringer der Leistung und der Rechnungsaussteller nicht ein und dieselbe Person sein müssen (vgl. Fußnote 15).

27 — Zitiert in Nr. 77.

Ergebnis

82. Ich schlage daher dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Ein Empfänger von Dienstleistungen, der gleichzeitig Schuldner der Mehrwertsteuer auf diese Leistungen und als solcher in Anspruch genommen worden ist, kann das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 des Rates nur dann ausüben, wenn er eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzt.
2. In der vor dem 1. Januar 2004 anwendbaren Fassung dieser Richtlinie verlangt Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b von dem Leistungserbringer, für jeden Rechnungsposten den Preis ohne Steuer und je nachdem entweder den zu entrichtenden Steuerbetrag oder die Befreiung oder die Anwendung des Mechanismus der Umkehr der Steuerschuldnerschaft anzugeben; wenn eine dieser Angaben fehlt, kann die Rechnung als Beweis für das Recht des Leistungsempfängers auf Vorsteuerabzug zurückgewiesen werden. Nach Artikel 22 Absatz 8 können die Mitgliedstaaten von den Leistungserbringern verlangen, auf jeder für Mehrwertsteuerzwecke genutzten Rechnung ihren Namen und ihre Anschrift anzugeben und die Art der Leistung genau zu bezeichnen, und somit einem Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug verweigern, wenn diese Angaben fehlen oder inhaltlich falsch sind.
3. Es ist Sache der Mitgliedstaaten, die Rechtsfolgen von Schwierigkeiten bei der Feststellung, dass der Rechnungsaussteller auch der Erbringer der steuerbaren Leistung ist, festzulegen, sofern die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird.