



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

21. November 2018\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 273 –  
Steuernacherhebung – Induktive Methode zur Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlage –  
Recht auf Abzug der Vorsteuer – Vermutung – Grundsätze der Neutralität und der  
Verhältnismäßigkeit – Nationales Gesetz, das die Berechnung der Mehrwertsteuer auf den geschätzten  
Umsatz stützt“

In der Rechtssache C-648/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Finanzgericht der Provinz Reggio Calabria, Italien) mit Entscheidung vom 3. Mai 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Dezember 2016, in dem Verfahren

**Fortunata Silvia Fontana**

gegen

**Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Siebten Kammer T. von Danwitz in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Vierten Kammer, der Richterin K. Jürimäe sowie der Richter C. Lycourgos, E. Juhász (Berichterstatter) und C. Vajda,

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: V. Giacobbo-Peyronnel, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 18. Januar 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von R. Guizzi, avvocato dello Stato,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Tomat und R. Lyal als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 22. März 2018

\* Verfahrenssprache: Italienisch.

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Frau Fortunata Silvia Fontana und der Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (Steuerbehörde – Provinzialdirektion Reggio Calabria, Italien) (im Folgenden: Steuerbehörde) wegen eines Steuerbescheids über eine Mehrwertsteuernachforderung.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 Der 59. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:  
„Es ist in bestimmten Grenzen und unter bestimmten Bedingungen angebracht, dass die Mitgliedstaaten von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen ergreifen oder weiter anwenden können, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder bestimmte Formen der Steuerhinterziehung oder -umgehung zu verhüten.“
- 4 Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:  
„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:
  - a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;
  - b) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt
    - i) durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher handelt, für den die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 nicht gilt und der nicht unter Artikel 33 oder 36 fällt;
    - ii) wenn der betreffende Gegenstand ein neues Fahrzeug ist, durch einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren übrige Erwerbe gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder durch jede andere nichtsteuerpflichtige Person;
    - iii) wenn die betreffenden Gegenstände verbrauchssteuerpflichtige Waren sind, bei denen die Verbrauchsteuer nach der Richtlinie 92/12/EWG im Gebiet des Mitgliedstaats entsteht, durch einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren übrige Erwerbe gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen;
  - c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;
  - d) die Einfuhr von Gegenständen.“

5 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

6 Art. 242 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Jeder Steuerpflichtige hat Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und ihre Kontrolle durch die Steuerverwaltung ermöglichen.“

7 Art. 244 dieser Richtlinie sieht vor:

„Jeder Steuerpflichtige sorgt für die Aufbewahrung von Kopien aller Rechnungen, die er selbst, der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, sowie aller Rechnungen, die er erhalten hat.“

8 Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Jeder Steuerpflichtige hat eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der für diese Steuer und Abzüge maßgeblichen Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erforderlich ist.“

9 In Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

...“

### ***Italienisches Recht***

10 Art. 39 Abs. 1 des Decreto del Presidente della Repubblica n° 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (Präsidentialdekret Nr. 600 über allgemeine Bestimmungen im Bereich der Einkommensteuerveranlagung vom 29. September 1973 (GURI Nr. 268 vom 16. Oktober 1973) bestimmt:

„Im Fall von Unternehmenseinkünften natürlicher Personen nimmt die [Steuer-]Behörde die Anpassung vor,

...

d) wenn die Unvollständigkeit, Unrichtigkeit oder Ungenauigkeit der in der Erklärung oder ihren Anhängen gemachten Angaben auf der Prüfung der buchhalterischen Ergebnisse oder auf anderen Ermittlungen im Sinne von Art. 33 oder auf der Prüfung der Vollständigkeit, Richtigkeit und Wahrheit der buchhalterischen Ergebnisse auf der Grundlage von auf das Unternehmen

bezogenen Rechnungen und anderen Dokumenten sowie von durch die Behörde gemäß Art. 32 gesammelten Daten und Informationen beruht. Auf das Vorhandensein nicht angegebener Tätigkeiten oder das Nichtvorhandensein angegebener Verbindlichkeiten kann auch auf der Grundlage einfacher Vermutungen rückgeschlossen werden, sofern diese ernsthaft, klar und kohärent sind.“

11 Das Decreto del Presidente della Repubblica n° 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Präsidentialdekret Nr. 633 über die Einführung und Regelung der Mehrwertsteuer) vom 26. Oktober 1972 (GURI Nr. 292 vom 11. November 1972) regelt die Modalitäten, nach denen Mehrwertsteuererklärungen berichtigt werden. Art. 54 dieses Dekrets bestimmt im Wesentlichen, dass die Feststellung der Richtigkeit von Mehrwertsteuererklärungen im Wege einer formalen Überprüfung der durch das Unternehmen eingereichten Erklärung erreicht werden kann oder, genauer, auf der Grundlage der der Steuerverwaltung zur Verfügung stehenden Informationen und Daten oder auf der Grundlage der Informationen und Daten, die die Verwaltung kraft ihrer Ermittlungsbefugnisse erlangt hat.

12 Art. 62bis des Decreto-legge n° 331/93 (Gesetzesdekret Nr. 331/93) (GURI Nr. 203 vom 30. August 1993), umgewandelt durch das Gesetz Nr. 427 vom 29. Oktober 1993 (GURI Nr. 255 vom 29. Oktober 1993), bestimmt:

„Die Abteilungen der Einnahmensektion des Finanzministeriums erstellen nach Anhörung der Berufs- und Spartenvereinigungen bis zum 31. Dezember 1995 entsprechende Sektorenanalysen für die einzelnen Wirtschaftssektoren, um die Veranlagung effizienter zu gestalten und eine klarere Festlegung der Bestimmungsfaktoren nach Art. 11 des Decreto-legge [vom] 2. März 1989, Nr. 69, umgewandelt mit Änderungen durch das Gesetz vom 27. April 1989, Nr. 154, in geänderter Fassung, zu ermöglichen. Zu diesem Zweck wählen diese Abteilungen signifikante Stichproben von Steuerpflichtigen der jeweiligen Sektoren aus, die sie Kontrollen zur Bestimmung charakteristischer Merkmale für die ausgeübte Tätigkeit unterwerfen. Die Sektorenanalysen werden mit Dekreten des Finanzministers gebilligt, die bis zum 31. Dezember 1995 in der *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* zu veröffentlichen sind; sie können angepasst werden und gelten für Veranlagungen ab dem Besteuerungsjahr 1995.“

13 Art. 62sexies Abs. 3 des Gesetzesdekrets Nr. 331/93 lautet:

„Die Veranlagungen nach Art. 39 Abs. 1 Buchst. d des [Präsidentialdekrets Nr. 600 vom 29. September 1973 in geänderter Fassung] und Art. 54 des [Präsidentialdekrets Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 in geänderter Fassung] können auch auf das Vorliegen von gravierenden Divergenzen zwischen den angegebenen Erträgen, Vergütungen und Entgelten und jenen Werten, die sich berechtigterweise aus den Merkmalen und Ausübungsbedingungen der spezifischen Tätigkeit oder aus im Sinne des Art. 62bis dieses Dekrets durchgeführten Sektorenanalysen ableiten lassen, gestützt werden.“

14 Art. 10 des Gesetzes Nr. 146 vom 8. Mai 1998 (GURI Nr. 110, Supplemento ordinario zur GURI Nr. 93) bestimmt:

„1. Die Veranlagungen auf der Grundlage der Sektorenanalysen nach Art. 62sexies des Gesetzesdekrets Nr. 331 vom 30. August 1993, geändert und umgewandelt durch das Gesetz Nr. 427 vom 29. Oktober 1993 gelten für Steuerpflichtige nach dem in diesem Artikel festgelegten Verfahren, wenn erklärte Erträge oder Vergütungen niedriger sind als die Erträge oder Vergütungen, die auf der Grundlage solcher Studien bestimmt werden können.

...

3bis. In den in Abs. 1 genannten Fällen ersucht [die Steuerbehörde] den Steuerpflichtigen, gemäß Art. 5 des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 218 vom 19. Juni 1997 vorstellig zu werden, bevor sie den Steuerbescheid erlässt.

3ter. Wird die Unzulänglichkeit der Erträge oder Vergütungen auf der Grundlage der Sektorenanalysen bestimmt, können die Gründe, die es rechtfertigen, die Unzulänglichkeit der Erträge oder Vergütungen in Anwendung dieser Studien für unangemessen zu erklären, bescheinigt werden. Die Gründe für Divergenzen zwischen der Erklärung und den durch die oben genannten Studien ermittelten wirtschaftlichen Indikatoren können ebenfalls bescheinigt werden. Eine solche Bescheinigung wird auf Antrag der Steuerpflichtigen durch die in Art. 3 Abs. 3 Buchst. a und b der Verordnung laut Präsidialdekret Nr. 322 vom 22. Juli 1998 angeführten Personen, die befugt sind, die Erklärungen elektronisch zu übermitteln, durch die Angestellten der Steuerbeistandszentren, die aus den in Art. 32 Abs. 1 Buchst. a, b und c des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 241 vom 9. Juli 1997 genannten Personen bestehen, und durch die Bediensteten und Beamten der Berufsvereinigungen, die befugt sind, technischen Beistand nach Art. 12 Abs. 2 des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 546 vom 31. Dezember 1992 zu leisten, ausgestellt.

...

5. Für Zwecke der Mehrwertsteuer wird auf die höheren Erträge oder Vergütungen, die auf der Grundlage der besagten Sektorenanalysen unter Berücksichtigung vorhandener steuerfreier Umsätze oder von Umsätzen, die besonderen Regelungen unterliegen, ermittelt werden, der Durchschnittssatz angewandt, der sich aus dem Verhältnis zwischen der Steuer auf steuerpflichtige Umsätze, ohne Steuer auf Lieferungen abschreibungsfähiger Gegenstände, und dem erklärten Umsatz ergibt.

...

7. Durch Erlass des Finanzministers wird unter Berücksichtigung der von Wirtschaftsorganisationen und Berufsverbänden erstatteten Berichte eine Sachverständigenkommission gebildet, die durch den Minister ernannt wird. Vor der Genehmigung und Veröffentlichung jeder Sektorenanalyse gibt diese Kommission eine Stellungnahme ab über die Eignung dieser Studien, die Realität, auf die sie sich beziehen, abzubilden. Für die Beratungstätigkeit der Mitglieder der Kommission ist keine Gegenleistung vorgesehen.

...“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage**

- 15 Die Mehrwertsteuerpflichtige, Frau Fontana, erhielt für das Jahr 2010 einen Nacherhebungsbescheid.
- 16 Die Steuerbehörde ersuchte sie mit Schreiben vom 14. Mai 2014, vorstellig zu werden, was zur Eröffnung eines kontradiktorischen Nacherhebungsverfahrens führte.
- 17 In diesem Verfahren bestritt Frau Fontana die Höhe der Steuernachforderung, die ihr mitgeteilt werden sollte und die auf der Grundlage der Sektorenanalyse über freie Wirtschaftsprüfer und Steuerberater festgelegt worden war.
- 18 Am 24. Dezember 2014 übermittelte die Steuerbehörde Frau Fontana einen Steuerbescheid über die Einkommensteuer für natürliche Personen, die regionale Gewerbesteuer und die Mehrwertsteuer für das Jahr 2010.

- 19 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erhob Klage vor der Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Finanzgericht der Provinz Reggio Calabria, Italien), in der sie sich u. a. gegen die Höhe der durch die Steuerbehörde geltend gemachten Mehrwertsteuerschuld wandte. Insbesondere machte sie geltend, dass die Steuerbehörde auf ihre Situation zu Unrecht die Sektorenanalyse über freie Wirtschaftsprüfer und Steuerberater anstelle der Studie über Arbeitsberater, was die Klägerin des Ausgangsverfahrens als ihre Haupttätigkeit ansieht, angewandt habe. Darüber hinaus macht sie geltend, dass die Höhe der Mehrwertsteuer auf der Grundlage einer Sektorenanalyse berechnet worden sei, die kein kohärentes Bild der Einkünfte ihres Unternehmens in Bezug auf Verhältnismäßigkeit und Kohärenz vermitteln könne.
- 20 Die Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Finanzgericht der Provinz Reggio Calabria) weist darauf hin, dass der Einwand der Klägerin des Ausgangsverfahrens, der sich darauf beziehe, dass die Steuerbehörde ihre Tätigkeiten zu Unrecht jener der freien Wirtschaftsprüfer und Steuerberater zugeordnet habe, unbegründet sei, da „keine geeignete faktische Grundlage für die Einwendungen der Klägerin [des Ausgangsverfahrens] erkennbar“ sei.
- 21 Sie äußert jedoch insbesondere im Hinblick auf die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit Zweifel, was die auf einer Sektorenanalyse basierende Methode zur Berechnung der Mehrwertsteuerschuld betrifft.
- 22 Insoweit weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass eine solche Berechnungsmethode nur auf die Gesamteinkünfte abstelle, ohne die einzelnen vom Steuerpflichtigen getätigten Umsätze und sein Recht, den von ihm entrichteten Betrag der Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, zu berücksichtigen.
- 23 Unter diesen Umständen hat die Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Finanzgericht der Provinz Reggio Calabria) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist die in den Art. 62sexies Abs. 3 und 62bis des Gesetzesdekrets Nr. 331/93, umgewandelt mit dem Gesetz vom 29. Oktober 1993, Nr. 427, festgelegte nationale italienische Regelung im Hinblick auf die Einhaltung der Abzugsbestimmungen und der Verpflichtung, den Kunden die Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen, sowie allgemein in Bezug auf die Grundsätze der Neutralität und der Abwälzung der Besteuerung mit den Art. 113 und 114 AEUV sowie der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar, soweit sie es erlaubt, einen induktiv festgestellten Gesamtumsatz der Mehrwertsteuer zu unterwerfen?

### **Zur Vorlagefrage**

#### ***Zur Zulässigkeit***

- 24 Die italienische Regierung ist der Ansicht, dass die Vorlagefrage hypothetisch sei, da der Einwand der Klägerin des Ausgangsverfahrens, der im Wesentlichen die falsche Einstufung ihrer beruflichen Tätigkeit im Rahmen der Sektorenanalysen betroffen habe, vom vorlegenden Gericht zurückgewiesen worden sei, das tatsächlich bereits ausgeschlossen habe, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Sektorenanalyse nicht die Realität dieser wirtschaftlichen Tätigkeit abbilde.
- 25 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Fragen zum Unionsrecht spricht. Der Gerichtshof kann die Beantwortung einer Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und

rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 26. Oktober 2017, *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 26 Im vorliegenden Fall bestreitet die Klägerin des Ausgangsverfahrens die Ergebnisse der Sektorenanalyse, da diese nicht die Realität ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit widerspiegeln. Dies hat das vorlegende Gericht zu der Frage veranlasst, ob die auf dieser Sektorenanalyse – die sich auf einen Gesamtumsatz stützt, ohne die einzelnen vom Steuerpflichtigen getätigten Umsätze zu berücksichtigen – basierende Berechnungsmethode mit dem AEU-Vertrag, der Mehrwertsteuerrichtlinie und den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit im Einklang steht.
- 27 Da die Frage des vorlegenden Gerichts daher nicht offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, ist sie für zulässig zu erklären.

### *In der Sache*

- 28 Zunächst ist festzustellen, dass die Art. 113 und 114 AEUV, auf die das vorlegende Gericht in seiner Vorlagefrage Bezug nimmt, im vorliegenden Fall nicht relevant sind, da diese die institutionellen Verfahren zum Erlass von Maßnahmen zur Angleichung von Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten innerhalb der Europäischen Union betreffen.
- 29 In Anbetracht dessen ist die Frage des vorlegenden Gerichts so zu verstehen, dass es wissen möchte, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie und die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde eine induktive Methode heranziehen kann, die auf durch Ministerialdekret gebilligten Sektorenanalysen basiert, um die Höhe des Umsatzes eines Steuerpflichtigen zu bestimmen, und dementsprechend eine Steuernacherhebung, mit der die Zahlung eines zusätzlichen Mehrwertsteuerbetrags angeordnet wird, vornehmen kann.
- 30 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach der in Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten allgemeinen Regel die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung eines Gegenstands oder die Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt die vom Steuerpflichtigen tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung ist (Urteil vom 7. November 2013, *Tulică und Plavoşin*, C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Um die Anwendung der Mehrwertsteuer und ihre Kontrolle durch die Steuerbehörde zu ermöglichen, verpflichten die Art. 242 und 244 sowie Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Steuerpflichtigen, die diese Steuer schulden, angemessene Aufzeichnungen zu führen, Kopien aller von ihnen ausgestellten und aller von ihnen beglichenen Rechnungen aufzubewahren und schließlich eine Erklärung bei der Steuerbehörde abzugeben, in der alle Angaben enthalten sind, die erforderlich sind, um die Höhe der geschuldeten Mehrwertsteuer festzustellen.
- 32 Um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, ermöglicht Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten, vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten als die in dieser Richtlinie genannten vorzusehen, die sie für diese Zwecke für erforderlich erachten, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen. Außerdem soll mit der Mehrwertsteuerrichtlinie nach ihrem 59. Erwägungsgrund den Mitgliedstaaten gestattet werden, in

bestimmten Grenzen und unter bestimmten Bedingungen von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen zu ergreifen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder bestimmte Formen der Steuerhinterziehung oder -umgehung zu verhüten.

- 33 Der Gerichtshof hat entschieden, dass aus Art. 273 Abs. 1 sowie aus Art. 2 und Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 4 Abs. 3 EUV hervorgeht, dass jeder Mitgliedstaat verpflichtet ist, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in seinem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen (Urteile vom 5. Oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 20. März 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, Rn. 18).
- 34 Insoweit ist hervorzuheben, dass die fehlende Erklärung des Gesamtumsatzes eines Steuerpflichtigen der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht entgegenstehen kann und es Sache der zuständigen nationalen Einrichtungen ist, die Situation wiederherzustellen, die ohne ein solches Verhalten des Steuerpflichtigen bestanden hätte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 42).
- 35 Der Gerichtshof hat entschieden, dass Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie außer den von ihm festgelegten Grenzen weder die Bedingungen noch die Pflichten angibt, die die Mitgliedstaaten vorsehen können, und dass er diesen daher in Bezug auf die Mittel zur Erreichung der Ziele, die gesamte Mehrwertsteuer nachzufordern und den Betrug zu bekämpfen, ein Ermessen einräumt. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, insbesondere den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität, zu beachten (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 5. Oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 43 und 44 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 17. Mai 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, Rn. 41).
- 36 Somit steht Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nach der die Höhe der von einem Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer auf der Grundlage des Gesamtumsatzes festgelegt wird, der auf der Grundlage von durch Ministerialdekret gebilligten Sektorenanalysen induktiv bewertet wird, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, grundsätzlich nicht entgegen.
- 37 Allerdings können diese nationale Regelung und ihre Anwendung nur mit dem Unionsrecht im Einklang stehen, wenn sie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit beachten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 44).
- 38 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Maßnahmen mit den in der vorstehenden Randnummer angeführten Anforderungen vereinbar sind. Der Gerichtshof kann jedoch dem vorlegenden Gericht alle notwendigen Hinweise für die Entscheidung über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit geben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 46).
- 39 Was den Grundsatz der steuerlichen Neutralität betrifft, ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden, sofern seine Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Juli 2015, *Salomie und Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 56 und 57 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).



- 40 Der Gerichtshof hat wiederholt erklärt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann (Urteil vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 41 Aus der Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität folgt, dass, wenn die Steuerbehörde beabsichtigt, eine Mehrwertsteuernacherhebung vorzunehmen, deren Höhe sich aus einem durch eine induktive Methode festgestellten zusätzlichen Gesamtumsatz ergibt, der betreffende Steuerpflichtige das Recht haben muss, die von ihm bereits vorab entrichtete Mehrwertsteuer unter den hierfür in Titel X der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Voraussetzungen als Vorsteuer abzuziehen.
- 42 Was den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit angeht, so steht dieser nationalen Rechtsvorschriften, die vorsehen, dass nur erhebliche Divergenzen zwischen der Höhe des vom Steuerpflichtigen erklärten Umsatzes und der des durch die induktive Methode unter Berücksichtigung des Umsatzes von Personen, die dieselbe Tätigkeit wie dieser Steuerpflichtige ausüben, bestimmten Umsatzes das zu einer Nacherhebung führende Verfahren einleiten können, nicht entgegen. Die Sektorenanalysen, die zur Feststellung dieses Umsatzes durch Induktion eingesetzt werden, müssen genau, verlässlich und aktuell sein. Eine solche Divergenz kann nur zu einer widerlegbaren Vermutung führen, die auf der Grundlage von Gegenbeweisen vom Steuerpflichtigen entkräftet werden kann.
- 43 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass während des gesamten Steuernacherhebungsverfahrens die Verteidigungsrechte des Steuerpflichtigen gewährleistet werden müssen, was insbesondere bedeutet, dass der Steuerpflichtige vor Erlass einer ihn beschwerenden Maßnahme in die Lage versetzt werden muss, seinen Standpunkt zu den Elementen, auf die die Behörden ihre Entscheidung zu stützen beabsichtigen, sachdienlich vorzutragen (Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 30).
- 44 Daher muss der Steuerpflichtige zum einen die Möglichkeit haben, sowohl die Richtigkeit der fraglichen Sektorenanalyse und/oder deren Relevanz für die Bewertung seines Einzelfalls zu bestreiten. Zum anderen muss der Steuerpflichtige in der Lage sein, die Umstände darzulegen, aus denen der erklärte Umsatz, wenngleich er niedriger ist als der mit der induktiven Methode bestimmte Umsatz, der Realität seiner Tätigkeit im maßgeblichen Zeitraum entspricht. Soweit die Anwendung einer Sektorenanalyse für diesen Steuerpflichtigen bedeutet, gegebenenfalls negative Tatsachen nachweisen zu müssen, verlangt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dass das erforderliche Beweismaß nicht übermäßig hoch sein darf.
- 45 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass das im Ausgangsverfahren in Rede stehende System nach seiner Konzeption, seiner Struktur und den ihm zugrunde liegenden konkreten Bestimmungen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht zu verletzen scheint, was jedoch vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.
- 46 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie und die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegenstehen, nach der eine Steuerbehörde im Fall von gravierenden Divergenzen zwischen den erklärten Einnahmen und den auf der Grundlage von Sektorenanalysen geschätzten Einnahmen eine induktive Methode heranziehen kann, die auf solchen Sektorenanalysen beruht, um die Höhe des Umsatzes eines Steuerpflichtigen zu bestimmen, und dementsprechend eine Steuernacherhebung, mit der die Zahlung eines zusätzlichen Mehrwertsteuerbetrags angeordnet wird, vornehmen kann, sofern diese Regelung und ihre Anwendung es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter Beachtung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit sowie der Verteidigungsrechte die mit dieser Methode erzielten Ergebnisse auf der Grundlage aller Gegenbeweise, über die er verfügt, in Frage zu stellen und sein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Bestimmungen in Titel X der Mehrwertsteuerrichtlinie auszuüben, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

## Kosten

- 47 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

**Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegenstehen, nach der eine Steuerbehörde im Fall von gravierenden Divergenzen zwischen den erklärten Einnahmen und den auf der Grundlage von Sektorenanalysen geschätzten Einnahmen eine induktive Methode heranziehen kann, die auf solchen Sektorenanalysen beruht, um die Höhe des Umsatzes eines Steuerpflichtigen zu bestimmen, und dementsprechend eine Steuernacherhebung, mit der die Zahlung eines zusätzlichen Mehrwertsteuerbetrags angeordnet wird, vornehmen kann, sofern diese Regelung und ihre Anwendung es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter Beachtung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit sowie der Verteidigungsrechte die mit dieser Methode erzielten Ergebnisse auf der Grundlage aller Gegenbeweise, über die er verfügt, in Frage zu stellen und sein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Bestimmungen in Titel X der Richtlinie 2006/112 auszuüben, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.**

Unterschriften