



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ATHANASIOS RANTOS
vom 12. Mai 2022¹

Rechtssache C-235/21

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.
gegen
Republika Slovenija

(Vorabentscheidungsersuchen des Vrhovno sodišče [Oberster Gerichtshof, Slowenien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 203 – Finanzierungsleasingvertrag (*Sale and lease back*) – Art. 226 – Angaben, die auf der Rechnung enthalten sein müssen – Möglichkeit, einen schriftlichen Vertrag einer Rechnung gleichzusetzen“

I. Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem².
2. Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Raiffeisen Leasing d.o.o. (im Folgenden: Raiffeisen) und der Republika Slovenija (Republik Slowenien), vertreten durch das Ministrstvo za finance (Finanzministerium, Slowenien), wegen der Mehrwertsteuer, die aufgrund eines Leasingvertrags geschuldet wurde, der als „Rechnung“ im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingestuft wurde, weil in diesen Vertrag der Wert der Mehrwertsteuer mit einbezogen war.
3. Trotz der besonderen Sachverhaltskonstellation betreffend die Durchführung eines „Finanzierungsleasinggeschäfts“ (*Sale and lease back*)³, handelt es sich bei der vorliegenden Rechtssache um eine relativ einfache Frage. Kann ein schriftlicher Vertrag zwischen zwei Vertragsparteien, wie z. B. ein Leasingvertrag über eine Immobilie, in dem die Höhe der Mehrwertsteuer ausgewiesen ist, für sich genommen als „Rechnung“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden und dazu führen, dass zum einen die Pflicht des

¹ Originalsprache: Französisch.

² Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

³ Die vorliegende Rechtssache ist die dritte Rechtssache, in der der Gerichtshof mit einem Vorgang befasst wird, der als „Sale and lease back“ bezeichnet wird. Vgl. auch Urteile vom 2. Juli 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, im Folgenden: Urteil *NLB Leasing*, EU:C:2015:440), und vom 27. März 2019, *Mydibel* (C-201/18, im Folgenden: Urteil *Mydibel*, EU:C:2019:254).

Rechnungsausstellers zur Entrichtung der Mehrwertsteuer und zum anderen ein Recht des Rechnungsempfängers auf Vorsteuerabzug begründet wird, und welche Voraussetzungen gelten dafür?

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Der 46. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Verwendung elektronischer Rechnungstellung sollte den Steuerverwaltungen ermöglichen, ihre Kontrollen durchzuführen. Um ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten, sollte daher ein harmonisiertes Verzeichnis der Angaben erstellt werden, die jede Rechnung enthalten muss; ...“

5. Art. 203 dieser Richtlinie bestimmt, dass „[d]ie Mehrwertsteuer ... von jeder Person geschuldet [wird], die diese Steuer in einer Rechnung ausweist“.

6. In Kapitel 3 („Erteilung von Rechnungen“), das zum Titel XI der genannten Richtlinie gehört, sind Abschnitt 2 („Definition der Rechnung“), der die Art. 218 und 219 umfasst, Abschnitt 3, („Ausstellung der Rechnung“), der zu dem für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Zeitpunkt die Art. 220 bis 225 umfasste, sowie Abschnitt 4 („Rechnungsangaben“), der die Art. 226 bis 231 umfasste, enthalten.

7. Art. 218 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie erkennen die Mitgliedstaaten als Rechnung alle auf Papier oder elektronisch vorliegenden Dokumente oder Mitteilungen an, die den Anforderungen dieses Kapitels genügen.“

8. Art. 219 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Einer Rechnung gleichgestellt ist jedes Dokument und jede Mitteilung, das/die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist.“

9. Art. 226 Nrn. 7 und 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

...

7. das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung im Sinne des Artikels 220 Nummern 4 und 5 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist;

...

9. den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz.“

B. Slowenisches Recht

10. Art. 67 Abs. 1 des Zakon o davku na dodano vrednost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDV-1) bestimmt:

„Um sein Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben, muss ein Steuerpflichtiger folgende Bedingungen erfüllen:

- a) Für den Vorsteuerabzug nach Art. 63 Abs. 1 Buchst. a des vorliegenden Gesetzes in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss der Steuerpflichtige eine gemäß den Art. 80.a bis 84.q des vorliegenden Gesetzes ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

11. Art. 76 ZDDV-1 sieht vor:

„(1) Entrichten muss die Mehrwertsteuer:

...

9. jede Person, die die Mehrwertsteuer in der Rechnung ausweist.

...“

III. Ausgangsverfahren, Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof

12. Die RED d.o.o. (im Folgenden: RED) war Eigentümerin eines in Rožna Dolina, im Stadtgebiet von Ljubljana (Slowenien) belegenen Grundstücks mit einem darauf befindlichen Gebäude (im Folgenden zusammen: in Rede stehender Gegenstand).

13. Um die Finanzierung eines Neubaus auf diesem Grundstück sicherzustellen, vereinbarte RED mit Raiffeisen ein Finanzierungsleasing (*Sale and lease back*), das in zwei Schritten durchgeführt wurde.

14. In einem ersten Vertrag vom 19. November 2007 gingen die Gesellschaften folgende Verpflichtungen ein: Raiffeisen verpflichtete sich, den in Rede stehenden Gegenstand von RED zu erwerben, während RED sich verpflichtete, Raiffeisen die monatlichen Leasingraten bis zur vollständigen Rückzahlung in Höhe des Wertes des Grundstücks und des neu errichteten Gebäudes (insgesamt 1 294 786,56 Euro) zu zahlen (im Folgenden: Leasingvertrag). Obwohl in diesem Vertrag die Mehrwertsteuer in Höhe von 110 056,86 Euro ausgewiesen war, stellte Raiffeisen RED keine spezifische Rechnung aus. Darüber hinaus wurde diese Mehrwertsteuer von Raiffeisen weder erklärt noch entrichtet. Auf der Grundlage dieses Vertrags machte RED ein Recht auf Vorsteuerabzug für diese Mehrwertsteuer geltend, da sie der Ansicht war, dass der Vertrag eine Rechnung im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle, weshalb sie diese Rechnung in ihre Mehrwertsteuererklärung aufnahm.

15. Mit einem zweiten Vertrag vom 22. November 2007 schlossen RED und Raiffeisen einen Kaufvertrag über den in Rede stehenden Gegenstand, in dem der Verkaufspreis sowie die Mehrwertsteuer angegeben wurden. RED stellte Raiffeisen eine Rechnung mit Mehrwertsteuer aus. Nach Abschluss dieses Vertrags machte Raiffeisen auf der Grundlage des Vertrags einen Vorsteuerabzug geltend.

16. Am 21. Oktober 2011 kündigten Raiffeisen und RED den Leasingvertrag in gegenseitigem Einvernehmen, da RED ihren Verpflichtungen aus dem Vertrag nicht fristgerecht nachgekommen war. Raiffeisen veräußerte daraufhin die Immobilie an einen anderen Käufer zu einem Preis inklusive Mehrwertsteuer.

17. Am 25. Juli 2014 erging im Rahmen einer Steuerprüfung ein rechtskräftiger Bescheid der Finančna uprava Republike Slovenije (Steuerverwaltung der Republik Slowenien, im Folgenden: FURS) gegen RED, mit dem ihr das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wurde⁴.

18. Infolgedessen erhielt Raiffeisen das Recht, die im Rahmen des Leasingvertrags in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer zu berichtigen, weil mit dem Bescheid der FURS die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden war.

19. Trotz dieser Berichtigung gab die FURS Raiffeisen u. a. auf⁵, auf die Steuerschuld in Höhe von 50 571,88 Euro Zinsen zu zahlen, da im Rahmen der Steuerprüfung festgestellt worden sei, dass Raiffeisen die aufgrund des Leasingvertrags geschuldete Mehrwertsteuer für den Zeitraum vom 3. Januar 2008 bis zum 25. Juli 2014 nicht entrichtet habe. Genauer gesagt war die FURS der Ansicht, dass der Leasingvertrag, da er den Wert mit einer ausdrücklichen Ausweisung der Mehrwertsteuer angegeben habe, als „Rechnung“ im Sinne von Art. 76 Abs. 1 Nr. 9 ZDDV-1 (die Bestimmung, die Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie umsetzt) einzustufen sei und dass davon auszugehen sei, dass die Verpflichtung von Raiffeisen zur Zahlung der Mehrwertsteuer im Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrags entstanden sei. RED konnte nämlich auf der Grundlage dieses Dokuments einen Vorsteuerabzug geltend machen.

20. Raiffeisen focht den Bescheid der FURS an, indem sie zunächst Verwaltungsbeschwerde beim Finanzministerium einlegte und dann Klage vor dem Upravno sodišče (Verwaltungsgericht, Slowenien) erhob. Die Beschwerde wurde zurück- und die Klage abgewiesen. Daraufhin legte sie Revision beim vorlegenden Gericht, dem Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof, Slowenien), ein.

21. Raiffeisen stützte ihre Klage insbesondere darauf, dass der Finanzierungsleasingvertrag nicht als „Rechnung“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie eingestuft werden könne, da er nicht alle wesentlichen Elemente einer Rechnung (nämlich den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz oder den Zeitpunkt der Lieferung des Gegenstands) enthalte. Folglich liegen nach Ansicht von Raiffeisen die formalen Anforderungen, die es RED erlauben würden, den Vorsteuerabzug geltend zu machen, nicht vor; aus diesem Grund bestehe keine Gefahr von Steuerausfällen.

⁴ Das vorlegende Gericht erläutert nicht die Gründe für die Versagung des Vorsteuerabzugs und insbesondere nicht, ob die Versagung auf der Kündigung des Leasingvertrags beruhte. Wie die Europäische Kommission zu Recht bemerkt, ergibt sich aus der Sachverhaltschilderung des Vorabentscheidungsersuchens auch nicht, ob RED der Vorsteuerabzug für den gesamten, im Leasingvertrag ausgewiesenen Betrag von 110 056,86 Euro versagt wurde oder ob RED der Vorsteuerabzug für die Monatsraten gewährt wurde, die sie aufgrund des Vertrags während dessen Gültigkeit für einen Zeitraum von fast vier Jahren zu zahlen hatte.

⁵ Zudem war das Geschäft, auf das sich der zweite Kaufvertrag über den in Rede stehenden Gegenstand bezog, nach Ansicht der FURS von der Mehrwertsteuer befreit, so dass Raiffeisen keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte, obwohl eine Rechnung ausgestellt worden war, die die – letztendlich nicht geschuldete – Mehrwertsteuer auswies. Folglich musste Raiffeisen Mehrwertsteuer in Höhe von 44 200 Euro und Zinsen in Höhe von 11 841,97 Euro nachzahlen. Nach Ansicht der FURS ist der Umstand, dass der in Rede stehende Gegenstand von Raiffeisen im Rahmen eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes an einen anderen Käufer veräußert wurde, unerheblich, da es sich um eine spätere Tatsache handelte.

22. Das vorlegende Gericht erinnert daran, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer als Folge der Ausstellung einer Rechnung mit ausgewiesener Mehrwertsteuer auch dann entstehen könnte, wenn die Rechnung bestimmte Angaben, die die Mehrwertsteuerrichtlinie vorschreibe, nicht enthalte, insbesondere wenn der Ort, an dem die Dienstleistung erbracht werde, nicht angegeben sei⁶. Diese Auslegung werde sowohl durch den Wortlaut von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch durch das mit der Richtlinie verfolgte Ziel, nämlich Steuerausfälle zu verhindern, gestützt.

23. Das Gericht führt jedoch aus, dass sich ein Vertrag als ein dem Schuldrecht unterliegendes Geschäft von einer Rechnung unterscheiden könne und nur die Rechtsgrundlage für einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz darstellen könne; dabei müsse die Rechnung in jedem Fall zu dem Zeitpunkt ausgestellt werden, zu dem der Tatbestand eintrete, der die Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer begründe (d. h. zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen erfolge)⁷.

24. Das vorlegende Gericht möchte daher wissen, ob ein Vertrag nur dann als Rechnung im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden kann, wenn ihm objektiv der von den Parteien klar zum Ausdruck gebrachte Wille zu entnehmen ist, dass dieser Vertrag einer Rechnung für einen bestimmten Umsatz gleichgestellt werden soll, und ein solcher Vertrag somit bei dem Erwerber vernünftigerweise die Überzeugung begründen kann, dass er auf der Grundlage dieses Vertrags zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

25. Unter diesen Umständen hat der Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann ein schriftlicher Vertrag nur dann als Rechnung im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie gelten, wenn er alle in Titel XI Kapitel 3 („Erteilung von Rechnungen“) dieser Richtlinie vorgeschriebenen Angaben enthält?
2. Wenn die Frage zu verneinen ist, welche Angaben bzw. Umstände untermauern in jedem Fall den Standpunkt, dass ein schriftlicher Vertrag (auch) eine Rechnung darstellt, die gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer begründet?
3. Konkreter, kann ein schriftlicher Vertrag, der von zwei Mehrwertsteuerpflichtigen über die Lieferung von Gegenständen bzw. über die Erbringung von Dienstleistungen abgeschlossen wird, als Rechnung im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie gelten, wenn aus ihm objektiv der klar zum Ausdruck gebrachte Wille des Verkäufers bzw. des Anbieters von Dienstleistungen als Vertragspartei hervorgeht, dass es sich um eine Rechnung in Verbindung mit einem bestimmten Umsatz handeln soll, die in dem Käufer vernünftigerweise die Vermutung wecken kann, dass er auf ihrer Grundlage die Vorsteuer abziehen kann?

26. Schriftliche Erklärungen haben Raiffeisen, die slowenische Regierung sowie die Kommission abgegeben.

⁶ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, im Folgenden: Urteil Stadeco, EU:C:2009:380, Rn. 26 und 27).

⁷ Vgl. Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

IV. Würdigung

27. Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein (schriftlicher) Finanzierungsleasingvertrag, der von zwei mehrwertsteuerpflichtigen Personen geschlossen wurde, für den aber dann keine Mehrwertsteuer-Rechnung ausgestellt wurde, als „Rechnung“ im Sinne dieser Vorschrift angesehen werden kann, mit der Folge, dass der Verkäufer (Leasinggeber) die Mehrwertsteuer zu zahlen verpflichtet ist und der Käufer (Leasingnehmer) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

28. Falls dies bejaht wird, möchte das vorlegende Gericht zum einen wissen, welche Angaben dieser Vertrag zwingend enthalten muss, um als eine solche Rechnung angesehen werden zu können, insbesondere im Hinblick auf die in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Angaben, und zum anderen, ob es sachdienlich ist, zu prüfen, ob aus dem genannten Vertrag objektiv der Wille des Verkäufers eines Gegenstands bzw. des Dienstleistungserbringers als Vertragspartei (Leasinggeber) hervorgeht, dass es sich um eine Rechnung handeln soll, die beim Käufer (Leasingnehmer) die Überzeugung begründen kann, dass er auf der Grundlage dieses Vertrags zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

29. Raiffeisen macht geltend, dass ein Finanzierungsleasingvertrag wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende nur dann als Rechnung im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden könne, wenn er eine ausdrückliche Bestimmung in diesem Sinne enthalte und wenn alle in Kapitel 3 („Erteilung von Rechnungen“) des Titels XI der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgeschriebenen Bestandteile vorlägen. Dagegen trägt die slowenische Regierung vor, dass ein solcher schriftlicher Vertrag einer Rechnung gleichgestellt werden könne, auch wenn er nicht alle in diesem Kapitel vorgeschriebenen Angaben enthalte, sofern in diesem Vertrag der Leasinggeber und der Leasingnehmer, die Beschreibung des Geschäfts, der Wert der Lieferung des Gegenstands bzw. der Erbringung der Dienstleistung und der Betrag der vom Leasingnehmer zu zahlenden Mehrwertsteuer angegeben seien und objektiv aus dem erklärten Willen des Leasinggebers als Vertragspartei hervorgehe, dass es sich um eine Rechnung handeln solle, die beim Leasingnehmer die Überzeugung begründen könne, dass er auf dieser Grundlage zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, und sofern sich entweder aus einer ausdrücklichen Vertragsklausel oder aus anderen Vertragsbestimmungen oder sogar aus den Umständen des Geschäfts ergebe, dass die Ausstellung einer Rechnung als gesondertes Dokument nicht vorgesehen gewesen sei⁸.

A. Zum Begriff „Rechnung“

30. Vorab ist daran zu erinnern, dass Art. 218 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, dass „[f]ür die Zwecke dieser Richtlinie ... die Mitgliedstaaten als Rechnung alle auf Papier oder elektronisch vorliegenden Dokumente oder Mitteilungen [anerkennen], die den Anforderungen des Kapitels 3 im Titel XI dieser Richtlinie genügen“. Darüber hinaus stellt Art. 219 dieser Richtlinie „jedes Dokument und jede Mitteilung, das/die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist“, einer Rechnung gleich.

⁸ Die Kommission hat bei ihrer Antwort auf die Fragen die unterschiedlichen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens angewandt. Hinsichtlich Art. 203 dieser Richtlinie hat sie ausgeführt, dass diese Bestimmung dem entgegenstehe, dass die Steuerverwaltung vom Erbringer der Dienstleistung die Zahlung der Mehrwertsteuer allein deshalb verlange, weil der Empfänger der Leistung diese Mehrwertsteuer auf der Grundlage eines mit dem Leistungserbringer geschlossenen Vertrags unberechtigterweise abgezogen und Letzterer keine Rechnung für die Dienstleistung ausgestellt habe.

31. Damit ein Dokument als Rechnung gelten kann, ist es nach diesen Bestimmungen folglich nicht von Belang, dass es eine bestimmte Form hat oder dass der Begriff „Rechnung“ in irgendeiner Weise darin erwähnt wird, da eine Rechnung auch aus mehreren Dokumenten bestehen kann⁹. Somit spricht nichts dagegen, dass ein Leasingvertrag, wie er im Ausgangsverfahren in Rede steht, eine Rechnung darstellen kann, sofern die in Kapitel 3 des Titels XI der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind.

32. Insoweit bestimmt zum einen Art. 220 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie hinsichtlich der Vorschriften über die Ausstellung von Rechnungen, dass eine Rechnung u. a. für jede Lieferung von Gegenständen und jede Dienstleistung ausgestellt werden muss, die ein Steuerpflichtiger an einen anderen Steuerpflichtigen erbringt¹⁰.

33. Was zum anderen die Vorschriften über die Rechnungsangaben betrifft, so sind diese in Abschnitt 4 des Kapitels 3 geregelt. Dieser Abschnitt umfasste zum Zeitpunkt des fraglichen Sachverhalts die Art. 226 bis 231. Insbesondere bestimmt Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen gemäß den Art. 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die in dieser Bestimmung angeführten Angaben enthalten müssen¹¹ (im Folgenden: Pflichtangaben).

34. Aus dem Wortlaut der oben genannten Bestimmungen könnte gefolgert werden, dass nur Dokumente, die die Pflichtangaben enthalten, als Rechnungen für die Zwecke der Mehrwertsteuer dienen können. So hat der Gerichtshof z. B. klargestellt, dass die Mitgliedstaaten die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht nach eigenem Gutdünken von der Erfüllung von Voraussetzungen betreffend den Inhalt der Rechnungen abhängig machen können, die in den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht ausdrücklich vorgesehen sind¹². Diese Pflichtangaben sind daher in Art. 226 der Richtlinie verbindlich und abschließend festgelegt¹³.

35. Ein solcher Ansatz würde jedoch trotz der Vorteile, die er in Bezug auf Rechtssicherheit und Kohärenz darstellen würde, in gewissen Situationen zu der Gefahr führen, die primäre Rolle, die die Mehrwertsteuerrichtlinie den „Rechnungen“ zuweist, zu missachten. Wie sich nämlich aus dem 46. Erwägungsgrund dieser Richtlinie ergibt, werden die Rechnungen ausgestellt, insbesondere um „den Steuerverwaltungen [zu] ermöglichen, ihre Kontrollen durchzuführen“. Hierzu hat der Gerichtshof erläutert, dass die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, es den Steuerverwaltungen ermöglichen sollen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren¹⁴. Im Übrigen müssen

⁹ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, im Folgenden: Urteil Barlis, EU:C:2016:690, Rn. 44), sowie Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in derselben Rechtssache (EU:C:2016:101, Nrn. 90 und 91).

¹⁰ Die Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der [Mehrwertsteuer]richtlinie und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (ABl. 2017, L 348, S. 7) hat eine neue Bestimmung, Art. 219a, hinzugefügt, die in zeitlicher Hinsicht nicht auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbar ist. Diese Bestimmung sieht in Abs. 1 vor, dass „[d]ie Rechnungsstellung ... den Vorschriften des Mitgliedstaats [unterliegt], in dem die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung im Einklang mit Titel V der Mehrwertsteuerrichtlinie als ausgeführt gilt“.

¹¹ Urteil vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, Rn. 40).

¹² Vgl. Urteil Barlis (Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

¹³ Ich erinnere daran, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 221 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei Rechnungen, die für andere Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen als die in Art. 220 dieser Richtlinie genannten ausgestellt werden, geringere Anforderungen stellen können als diejenigen, die insbesondere in Art. 226 der Richtlinie aufgezählt sind.

¹⁴ Urteil Barlis (Rn. 27).

die Steuerpflichtigen, um diese Art von Kontrollen zu ermöglichen, gemäß Art. 244 dieser Richtlinie alle Rechnungen, die sie erhalten haben, und Kopien aller Rechnungen, die sie ausgestellt haben, aufbewahren.

36. Folglich ist im Licht des Zwecks, es den Steuerbehörden zu erleichtern, eine Steuerprüfung in Bezug auf die Entrichtung der geschuldeten Mehrwertsteuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts durchzuführen, zu untersuchen, ob ein Leasingvertrag, wie er im Ausgangsvertrag in Rede steht, als Rechnung im Sinne von Art. 203 gelten kann¹⁵.

B. Die Rechnung als Nachweis der Entrichtung der nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie geschuldeten Steuer

37. Eine Rechnung muss bestätigen können, dass die Mehrwertsteuer ordnungsgemäß abgeführt wurde. Im vorliegenden Fall ist, um zu beurteilen, ob ein Vertrag wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine solche Überprüfung ermöglicht, der Inhalt von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu untersuchen, der Anlass für die Ansicht der FURS war, dass Raiffeisen die Mehrwertsteuer hätte entrichten müssen.

38. Nach einer wörtlichen Auslegung wird die Mehrwertsteuer gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof klargestellt, dass die in einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer vom Aussteller dieser Rechnung geschuldet wird, auch wenn kein tatsächlicher steuerpflichtiger Umsatz vorliegt¹⁶.

39. Somit besteht die Verpflichtung zur Abführung der Mehrwertsteuer gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie unabhängig von der Verpflichtung, diese Mehrwertsteuer aufgrund eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes im Sinne von Art. 2 dieser Richtlinie zu entrichten. Anders als im Fall der Steuerschuld, die möglicherweise aufgrund eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes entsteht, hat der Gerichtshof nämlich entschieden, dass die in Art. 203 der Richtlinie vorgesehene Steuerschuld ausschließlich deshalb entsteht, weil die Mehrwertsteuer in der Rechnung ausgewiesen ist, ohne dass für die Entstehung dieser Schuld also der Ort der in Rechnung gestellten Dienstleistungen relevant wäre¹⁷, ein Element, das indes in Art. 226 der Richtlinie ausdrücklich als Pflichtangabe auf einer Rechnung vorgesehen ist.

40. Vor diesem Hintergrund stelle ich im Rahmen einer systematischen Auslegung der Richtlinie fest, dass sich Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar auf eine „Rechnung“ bezieht, im Gegensatz zu Art. 178 Buchst. a dieser Richtlinie, der die Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen betrifft, aber nicht ausdrücklich vorsieht, dass diese Rechnung allen in den Art. 220 bis 236 sowie den Art. 238, 239 und 240 vorgesehenen Anforderungen genügen muss. Wenn diese Formvorschriften für die Rechnungsstellung relevant wären, könnte der Rechnungsaussteller die Pflicht zur Abführung der Mehrwertsteuer im Übrigen leicht umgehen, indem er einfach keine der in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgeschriebenen Angaben in die Rechnung aufnimmt.

¹⁵ Vgl. entsprechend Urteil Barlis (Rn. 27) und Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in derselben Rechtssache (EU:C:2016:101, Nrn. 30, 32 und 46).

¹⁶ Urteil Stadeco (Rn. 26) sowie Urteile vom 31. Januar 2013, LVK (C-643/11, im Folgenden: Urteil LVK, EU:C:2013:55, Rn. 42 und Tenor), vom 8. Mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 26), und vom 18. März 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 26).

¹⁷ Urteil Stadeco (Rn. 27).

41. Der Gerichtshof hat nämlich entschieden, dass diese Bestimmung der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken soll, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann¹⁸. Selbst wenn dieses Abzugsrecht nur für diejenigen Steuern besteht, die mit einem mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz in Zusammenhang stehen, ist die Gefährdung des Steueraufkommens grundsätzlich nicht vollständig beseitigt, solange der Empfänger einer Rechnung, in der die Mehrwertsteuer zu Unrecht ausgewiesen ist, diese noch dazu nutzen kann, das Abzugsrecht nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie auszuüben¹⁹. Hierzu erinnere ich daran, dass der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug in Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen geltend machen zu können, gemäß Art. 178 dieser Richtlinie eine Rechnung besitzen muss, die den einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht²⁰. Folglich kann die Gefährdung des Steueraufkommens darauf zurückzuführen sein, dass der Empfänger einer Rechnung, der alle in dieser Richtlinie vorgesehenen formalen Voraussetzungen erfüllt, einen Anspruch auf Vorsteuerabzug geltend macht, obwohl ihm die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde, da der in Rede stehende Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.

42. Insoweit weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof ebenfalls klargestellt hat, dass es gemäß dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer möglich sein muss, eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seine Gutgläubigkeit nachweist oder die Gefährdung des Steueraufkommens, die aufgrund des Rechts auf Vorsteuerabzug hätte eintreten können, rechtzeitig beseitigt hat²¹.

43. Im vorliegenden Fall ist in Anbetracht der vorstehenden Erwägungen festzustellen, dass Raiffeisen, wenn der Leasingvertrag als „Rechnung“ im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen wäre, tatsächlich den gesamten Betrag der für den Leasingvertrag geschuldeten Mehrwertsteuer, d. h. den Betrag von 110 056,86 Euro, zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrags hätte entrichten müssen. Nur auf diese Weise wäre – was Zweck dieser Bestimmung ist – die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden, da eine solche Gefährdung nicht dadurch eintreten könnte, dass RED ihren Anspruch auf Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Außerdem hätte die Tatsache, dass beide Parteien beschlossen haben, den Leasingvertrag fast vier Jahre später zu kündigen, einen Antrag auf Berichtigung der Mehrwertsteuer gerechtfertigt, um eine anteilmäßige Erstattung zu erhalten.

44. Nach alledem stelle ich fest, dass – was zum einen die Möglichkeit der Steuerbehörden angeht, die ordnungsgemäße Entrichtung der Mehrwertsteuer nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu überprüfen, – sich aus dem als Rechnung geltenden Dokument der genaue Mehrwertsteuerbetrag ergeben muss, den der Aussteller dieses Dokuments dem Empfänger desselben Dokuments in Rechnung gestellt hat, und zwar ohne Rücksicht darauf, dass der Aussteller dieses Dokuments zu dieser Mehrwertsteuer weder eine Steuererklärung abgegeben noch die Mehrwertsteuer entrichtet hat.

45. Zum anderen ergibt sich insbesondere aus der in Nr. 41 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung, dass der Sinn und Zweck von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie untrennbar mit der Gefährdung des Steueraufkommens durch

¹⁸ Vgl. u. a. Urteile LVK (Rn. 36) und vom 18. März 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 26).

¹⁹ Vgl. in diesem Sinne Urteil Stadeco (Rn. 29).

²⁰ Das heißt: den Art. 220 bis 236 sowie den Art. 238, 239 und 240 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

²¹ Urteile Stadeco (Rn. 37) und LVK (Rn. 37), sowie Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, Nr. 43).

Ausübung eines Vorsteuerabzugs verbunden ist. Deshalb ist auch unter diesem Gesichtspunkt zu prüfen, welche wesentlichen Anforderungen an das Dokument, das als Rechnung gilt, im Hinblick darauf zu stellen sind, das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug überprüfen zu können.

C. Die Rechnung als Nachweis dafür, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht

46. Was das Recht auf Vorsteuerabzug betrifft, ist nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems²².

47. Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden²³.

48. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet auf diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen²⁴.

49. Hierzu ist zwischen den formellen und den materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu unterscheiden.

50. Zu den formellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts ergibt sich aus Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass seine Ausübung den Besitz einer Rechnung voraussetzt, die u. a. im Einklang mit den Art. 220 bis 236 sowie den Art. 238, 239 und 240 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgestellt wurde.

51. Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts geht aus Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden müssen²⁵.

52. Der Gerichtshof hat entschieden, dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat²⁶.

²² Vgl. Urteil Barlis (Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²³ Vgl. Urteil Barlis (Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²⁴ Vgl. Urteil Barlis (Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²⁵ Vgl. Urteil Barlis (Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²⁶ Vgl. Urteil Barlis (Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53. Folglich darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können²⁷.

54. Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen hat der Gerichtshof entschieden, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung einige der in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen nicht erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind²⁸. Der Gerichtshof hat nämlich über die Frage entschieden, ob zum einen Rechnungen, die nur die Angaben „Erbringung juristischer Dienstleistungen ab [einem bestimmten Datum] bis zum heutigen Tag“ oder „Erbringung juristischer Dienstleistungen bis zum heutigen Tag“ enthielten, den in Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Richtlinie aufgestellten Anforderungen entsprachen und ob zum anderen die nationalen Steuerbehörden berechtigt waren, das Recht auf Vorsteuerabzug allein deshalb zu verweigern, weil diesen Anforderungen nicht genügt war, obwohl diese Behörden über alle notwendigen Informationen verfügten, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorlagen²⁹. So hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er die nationalen Steuerbehörden daran hindert, das Recht auf Vorsteuerabzug allein deshalb zu verweigern, weil die Rechnung, die der Steuerpflichtige besitzt, nicht die Voraussetzungen von Art. 226 der Richtlinie erfüllt, obwohl diese Behörden über alle notwendigen Informationen verfügen, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen³⁰. In dieser Hinsicht darf sich die Steuerverwaltung nicht darauf beschränken, nur die Rechnung als solche zu prüfen. Sie muss auch die vom Steuerpflichtigen gelieferten ergänzenden Informationen berücksichtigen.

55. In eben diesem Sinne hat der Gerichtshof auch entschieden, dass Art. 167, Art. 178 Buchst. a, Art. 220 Nr. 1 und Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung oder Praxis, nach der die nationalen Behörden einem Steuerpflichtigen das Recht, den für ihm erbrachte Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung absprechen, dass die ursprüngliche Rechnung, die zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzugs in seinem Besitz war, ein falsches Datum des Abschlusses der Dienstleistung aufgewiesen habe und dass die später berichtigte Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift nicht fortlaufend nummeriert gewesen seien, entgegenstehen, wenn die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, in der das zutreffende Datum des Abschlusses der genannten Dienstleistung vermerkt war, auch wenn diese Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift keine fortlaufende Nummerierung aufweisen³¹.

56. Im Ausgangsverfahren ist es somit Sache des vorlegenden Gerichts, sämtliche Informationen, die in dem in Rede stehenden Finanzierungsleasingvertrag enthalten sind, zu berücksichtigen, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht von RED auf Vorsteuerabzug erfüllt

²⁷ Vgl. Urteil Barlis (Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²⁸ Vgl. Urteil Barlis (Rn. 43). Vgl. in demselben Sinne Urteil vom 1. April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), zur Pflicht, eine nach der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgestellte Rechnung zu besitzen.

²⁹ Vgl. Urteil Barlis (Rn. 24).

³⁰ Vgl. Urteil Barlis (Rn. 24).

³¹ Urteil vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, Rn. 45 und Tenor).

sind. In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nachweisen muss, dass er die Voraussetzungen hierfür erfüllt. Die Steuerbehörden können somit vom Steuerpflichtigen selbst die Belege verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob der verlangte Abzug gewährt werden kann³².

57. Im vorliegenden Fall kann der Leasingvertrag nach Ansicht von Raiffeisen nicht als „Rechnung“ betrachtet werden, da der anzuwendende Mehrwertsteuersatz und das Datum der Lieferung des Gegenstands nicht darin enthalten waren, zwei Angaben, die in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich vorgesehen sind. Daraus ziehe ich den Schluss, dass alle anderen Pflichtangaben demnach im Finanzierungsleasingvertrag enthalten waren und keiner weiteren Untersuchung bedürfen.

58. Was zum einen den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz betrifft, handelt es sich dabei zwar um einen wichtigen Bestandteil der Rechnung, der in Art. 226 Nr. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie gefordert wird. Da jedoch unter den Parteien des Ausgangsverfahrens unstrittig ist, dass der zu entrichtende Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer, der nach Art. 226 Nr. 10 dieser Richtlinie erforderlich ist, im Finanzierungsleasingvertrag enthalten war, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob sich dieser Mehrwertsteuersatz aus der Berechnung zur Feststellung des Gesamtbetrags der Mehrwertsteuer oder aus einer Klausel des in Rede stehenden Vertrags, die auf die anzuwendenden Regelungen verweist, in denen der angewandte Mehrwertsteuersatz angeführt ist, unschwer hätte ableiten lassen.

59. Zum anderen sei hinsichtlich des Zeitpunkts der Lieferung des Gegenstands daran erinnert, dass nach Art. 226 Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Rechnung das Datum enthalten muss, an dem u. a. die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der Dienstleistung erfolgt oder abgeschlossen wird. Der Gerichtshof hat bereits ausgeführt, dass das Datum der Leistung, die Gegenstand der Rechnung ist, erlaubt, zu kontrollieren, zu welchem Zeitpunkt der Steuertatbestand verwirklicht wurde, und damit zu bestimmen, welche steuerlichen Vorschriften in zeitlicher Hinsicht auf den Umsatz anzuwenden sind, auf den sich das Dokument bezieht³³. Insoweit ist es gegebenenfalls wichtig, dass die dem Vertrag beigefügten Dokumente eine detailliertere Beschreibung der Lieferung enthalten³⁴.

60. Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob eine Behörde auf der Grundlage des Leasingvertrags hätte bestimmen können, ob es sich um eine „Lieferung von Gegenständen“ oder eine „Erbringung von Dienstleistungen“ handelt, und weiter, ob anhand eben dieses Vertrags der Zeitpunkt der Lieferung bestimmt werden kann.

61. Zum einen hat der Gerichtshof zur Frage der Qualifizierung eines Finanzierungsleasinggeschäfts bereits entschieden, dass dann, wenn ein Leasingvertrag über eine Immobilie vorsieht, dass das Eigentum an der Immobilie am Ende der Vertragslaufzeit auf den Leasingnehmer übertragen wird oder dass der Leasingnehmer über wesentliche Elemente des Eigentums an dieser Immobilie verfügt (was hier der Fall zu sein scheint), insbesondere die mit dem rechtlichen Eigentum an der Immobilie verbundenen Chancen und Risiken zum

³² Urteil Barlis (Rn. 46). Es ist klarzustellen, dass die Mitgliedstaaten befugt sind, Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Voraussetzungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorzusehen. Gemäß Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie dürfen sie Maßnahmen erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Maßnahmen nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen (vgl. Urteil Barlis [Rn. 47]).

³³ Urteil Barlis (Rn. 30).

³⁴ Vgl. in diesen Sinne Urteil Barlis (Rn. 34).

überwiegenden Teil auf ihn übertragen werden und die abgezinste Summe der Leasingraten praktisch dem Verkehrswert des Gegenstands entspricht, der aus einem solchen Vertrag resultierende Umsatz mit dem Erwerb eines Investitionsguts gleichzusetzen ist³⁵.

62. Zum anderen weise ich, was den Zeitpunkt der Lieferung dieses Gegenstands angeht, darauf hin, dass der Gerichtshof klargestellt hat, dass sich der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer³⁶.

63. Zwar ist es Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall anhand des gegebenen Sachverhalts festzustellen, ob ein bestimmter Umsatz mit einem Gegenstand die Übertragung der Befähigung nach sich zieht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, doch kann der Gerichtshof dem Gericht alle hierzu zweckdienlichen Hinweise geben³⁷.

64. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass Finanzierungsleasinggeschäfte (*Sale and lease back*) wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden dadurch gekennzeichnet sind, dass eine gemeinsame und gleichzeitige Übertragung zum einen eines Eigentumsrechts vom Steuerpflichtigen (hier RED) auf das Finanzinstitut (Raiffeisen) und zum anderen eines Immobilienleasings durch dieses Finanzinstitut auf den Steuerpflichtigen erfolgt. Somit ist festzustellen, ob im Kontext der Rechtsache des Ausgangsverfahrens die Übertragung des Eigentumsrechts und des Immobilienleasings als voneinander getrennt oder miteinander verbunden zu betrachten sind³⁸.

65. Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass eine einheitliche Leistung auch dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre³⁹. Es ist indes Sache des nationalen Gerichts, zu beurteilen, ob die ihm unterbreiteten Tatsachen über die vertragliche Formulierung hinaus charakteristisch für das Vorliegen eines einheitlichen Umsatzes sind⁴⁰.

66. Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze des Finanzierungsleasings (*Sale and lease back*) finanzieller Art sind, die der Erhöhung der Liquidität von RED dienen und dass das im Ausgangsverfahren in Rede stehende Gebäude in ihrem Besitz geblieben ist und von ihr dauerhaft und ununterbrochen für ihre steuerpflichtigen Umsätze genutzt wurde. Diese Umstände scheinen – vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht – nahezuzeigen, dass jeder dieser Umsätze einen einheitlichen Umsatz darstellt, wobei die Begründung des Eigentumsrechts an dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gegenstand untrennbar mit dem Immobilienleasing an demselben Gegenstand verbunden ist⁴¹.

³⁵ Urteil NLB Leasing (Rn. 26 bis 32).

³⁶ Urteil Mydibel (Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

³⁷ Vgl. in diesem Sinne Urteile NLB Leasing (Rn. 25) und Mydibel (Rn. 35).

³⁸ Vgl. in diesem Sinne Urteil Mydibel (Rn. 36 und 37).

³⁹ Vgl. Urteil Mydibel (Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁴⁰ Vgl. Urteil Mydibel (Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁴¹ Vgl. in diesem Sinne Urteil Mydibel (Rn. 40).

67. Folglich wäre es denkbar, anzunehmen, dass der Leasingvertrag ausreichend Angaben in Bezug auf den Zeitpunkt der Lieferung im Sinne der in Nr. 62 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung enthielt.

68. Nach alledem erscheint es tatsächlich denkbar, dass ein Leasingvertrag, der ausreichend Angaben enthält, die den Steuerbehörden ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuern und gegebenenfalls das Bestehen eines Vorsteuerabzugsrechts zu überprüfen, ausnahmsweise als „Rechnung“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden kann.

V. Ergebnis

69. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen des Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof, Slowenien) zu antworten:

Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass ein schriftlicher Vertrag ausnahmsweise als Rechnung im Sinne dieser Richtlinie angesehen werden kann, auch wenn er nicht alle in Kapitel 3 („Erteilung von Rechnungen“) des Titels XI dieser Richtlinie vorgeschriebenen Angaben enthält, sofern in diesem Dokument ausreichend Elemente angegeben sind, die es den Steuerbehörden ermöglichen, die Zahlung der geschuldeten Steuer und ein gegebenenfalls vorliegendes Vorsteuerabzugsrecht zu überprüfen.