

Downloaded via the EU tax law app / web

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

POIARES MADURO

vom 16. Februar 2005(1)

Verbundene Rechtssachen C-354/03, C-355/03 und C-484/03

Optigen Ltd

und

Fulcrum Electronics Ltd (In liquidation)

und

Bond House Systems Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

(Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division [Vereinigtes Königreich])

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 2 Absatz 1, Artikel 4 Absätze 1 und 2 – Wirtschaftliche Tätigkeit – Umsatz, der Teil einer Lieferkette ist, an der ein Händler, der seinen Verpflichtungen nicht nachkommt, oder ein Händler beteiligt ist, der eine nicht zugelassene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet – Karussellbetrug“

1. In drei Rechtssachen, in denen es um Wirtschaftsteilnehmer geht, die unwissentlich an einer als „Karussellbetrug“ bezeichneten Form des Mehrwertsteuerbetrugs beteiligt waren, möchte der High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, vom Gerichtshof wissen, ob Umsätze, die zu einem von Dritten errichteten Betrugssystem gehören, als „wirtschaftliche Tätigkeiten“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates(2) anzusehen sind.

2. Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht in Rechtsmittelverfahren vor dem High Court of Justice (Chancery Division) in den Rechtssachen Optigen Ltd (im Folgenden: Optigen), Fulcrum Electronics Ltd (im Folgenden: Fulcrum) und Bond House Systems Ltd (im Folgenden: Bond House). Rechtsmittelgegner sind in allen Fällen die Commissioners of Customs and Excise. Die Rechtsmittel von Optigen und Fulcrum richten sich gegen eine Entscheidung des VAT and Duties Tribunal London. Das Rechtsmittel von Bond House richtet sich gegen eine Entscheidung des VAT and Duties Tribunal Manchester. In beiden Entscheidungen wurde im Wesentlichen

festgestellt, dass Umsätze, die zu einem Karussellbetrug gehörten, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen.

I – Einschlägige Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts

3. Artikel 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates(3) umreißt den Kern des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems wie folgt:

„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.

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.

...“

4. Nach Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

5. Nach Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt als „Steuerpflichtiger“, „wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“.

6. „Wirtschaftliche Tätigkeiten“ sind nach der Definition in Artikel 4 Absatz 2 „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe“. Weiter heißt es dort: „Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“

II – Sachverhalt und Vorabentscheidungsersuchen

A – Allgemeiner Hintergrund: „Karussellbetrug“

7. In seiner Entscheidung im Fall Bond House gibt das VAT and Duties Tribunal Manchester eine gut verständliche Erklärung dessen, was die Commissioners als Karussellbetrug beschreiben(4):

„In seiner einfachsten Form funktioniert ein Karussellbetrug folgendermaßen. Ein mehrwertsteuerpflichtiger Händler (A) in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union verkauft steuerpflichtige Gegenstände an einen mehrwertsteuerpflichtigen Händler (B) in einem anderen Mitgliedstaat. Der Verkauf von A an B unterliegt im Mitgliedstaat von A dem Nullsatz(5). B hat den Erwerb im eigenen Mitgliedstaat anzumelden und Steuern auf den Erwerb zu entrichten, und er muss dann, sofern er beabsichtigt, diese Gegenstände seinerseits für eine steuerpflichtige Lieferung zu verwenden, den entsprechenden Betrag als Vorsteuer geltend machen. Ist er an einem Karussellbetrug beteiligt, so macht er gewöhnlich nichts von beidem. B verkauft die Gegenstände dann an einen weiteren mehrwertsteuerpflichtigen Händler (C) in seinem eigenen Mitgliedstaat, wobei er Mehrwertsteuer auf den Kaufpreis berechnet und erhält. Er meldet diese Mehrwertsteuer jedoch nicht bei den Steuerbehörden an und verschwindet einfach; er wird das,

was [die Commissioners] als ‚verschwindenen Händler‘ [missing trader] bezeichnen. Zum Zeitpunkt des Verkaufs an C, als B noch als mehrwertsteuerpflichtiger Unternehmer eingetragen war und bevor die Commissioners gemerkt haben, dass er ein verschwundener Händler ist oder werden könnte, und eingreifen konnten (z. B. durch Austragung des B), lässt er eine Rechnung, in der die Mehrwertsteuer ausgewiesen wird, C zukommen, der die an B gezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend macht. C (den die Commissioners als Mittelsmann [broker] bezeichnen) verkauft die Gegenstände anschließend an einen mehrwertsteuerpflichtigen Händler in einem anderen Mitgliedstaat. Kennzeichen der einfachsten Betrugsvariante ist, dass es sich bei dem betreffenden Käufer um A handelt, und es ist diese Kreisförmigkeit, die zum Begriff ‚Karussellbetrug‘ führt. C hat einen Anspruch auf Vorsteuererstattung, ist aber, weil sein Verkauf an A im Mitgliedstaat von C von der Steuer befreit ist, nicht verpflichtet, selbst Mehrwertsteuer anzumelden(6). Im Ergebnis hat B, wenn der Betrug gelingt, die Mehrwertsteuer, die die Steuerbehörden an C zahlen müssen, erhalten, aber nicht angemeldet. In diesem Fall handelt B sicher und A wahrscheinlich in betrügerischer Absicht; C kann aber völlig ahnungslos sein, was diese Machenschaften und die Ausnutzung seiner Beteiligung angeht. ... Das Ziel von B besteht aus der Sicht der Commissioners nicht darin, im gewöhnlichen Geschäftsgang zu kaufen und zu verkaufen, sondern sich in eine Lage zu bringen, in der er Mehrwertsteuer erhält ... Die Gegenstände sind nicht mehr als ein Zeichen, das erforderlich ist, um die Umsätze wahrscheinlich zu machen ... A (wenigstens, wenn er an dem Betrug beteiligt ist) hat ebenfalls kein echtes Geschäftsinteresse am Rückerwerb dessen, was er gerade verkauft hat. Obwohl es möglich ist, dass auch A ein unwissentlich Beteiligter ist, wenn die Gegenstände von C zu einem niedrigeren Preis als dem an ihn verkauft werden, zu dem er sie an B verkauft hatte (oder zu einem Preis, zu dem er sie unter Berücksichtigung der Marktbewegungen in Zukunft verkaufen könnte), nehmen die Commissioners an, dass A und B in Absprache handeln und dass der Rückerwerb durch A erstrebenswert ist, teilweise aus Gründen der Kontrolle und teilweise, weil es einfacher und billiger ist, eine begrenzte Menge von Gegenständen mehrmals zu verwenden, als für jeden einzelnen Betrugsfall Nachschub auf dem freien Markt zu besorgen ... B, der weiß, dass er von der Nichtanmeldung der bei ihm entstandenen Mehrwertsteuer profitieren wird, kann es sich leisten, Gegenstände zu einem niedrigeren Preis an C zu verkaufen, als er an A gezahlt hat, und er wird dies tun, wenn es notwendig ist, um einen Verkauf zustande zu bringen.“

8. Endlose, erheblich kompliziertere Varianten in der Kette der Umsätze als die oben beschriebene sind denkbar, und in Wirklichkeit können ein und dieselben Gegenstände mehrere verschiedene Ketten „durchlaufen“. Doch bleibt das Problem grundsätzlich das gleiche: Ein Händler nimmt einen Betrag ein, der als Mehrwertsteuer an ihn gezahlt wird, meldet ihn aber nicht bei den Steuerbehörden an. Der Händler, der seinen Verpflichtungen nicht nachkommt, kann eine „entwendete“ Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nehmen oder sich selbst als mehrwertsteuerpflichtiger Unternehmer eintragen lassen und verschwindet einfach, bevor die Steuerbehörden Maßnahmen ergreifen.

9. Diese Form des Betrugs hat offenbar im innergemeinschaftlichen Handel in den letzten Jahren zugenommen und stellt derzeit ein erhebliches Problem für die Mitgliedstaaten dar. Obwohl der genaue Betrag, um den es bei diesen Betrugsfällen geht, schwer zu beziffern ist, ist klar, dass sie zu erheblichen Steuermindereinnahmen führen(7).

B – Sachverhalt

10. Aus den Vorlagebeschlüssen des High Court of Justice ergibt sich in den vorliegenden Rechtssachen folgender Sachverhalt.

a) Sachverhalt in den Rechtssachen Optigen und Fulcrum

11. Optigen und Fulcrum handelten hauptsächlich mit Computerchips, die sie von Unternehmen

im Vereinigten Königreich erwarben und an Kunden in anderen Mitgliedstaaten verkauften. Sie wurden nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts unwissentlich Beteiligte an einer Reihe von Umsätzen, die einen Karussellbetrug darstellten. Sie standen nicht im Geschäftsverkehr mit dem Händler, der „verschwunden“ ist, und weder wussten sie, dass sie anders als jemand, der gewöhnlich von einem Händler kauft und gewöhnlich an ein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat verkauft, an einem System von Umsätzen beteiligt waren, noch hatten sie Grund, dies anzunehmen. Die Commissioners lehnten die von Optigen und Fulcrum eingereichten Anträge auf Mehrwertsteuererstattung mit der Begründung ab, dass die betreffenden Käufe und Verkäufe ohne wirtschaftliche Substanz seien und nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit gehörten. Die Käufe seien keine Lieferungen, die für die Zwecke einer Geschäftstätigkeit verwendet würden oder hätten verwendet werden sollen, und die Verkäufe seien keine Lieferungen im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften gewesen, die im Laufe einer Geschäftstätigkeit vorgenommen worden seien.

12. Optigen und Fulcrum erhoben gegen die Bescheide der Commissioners Klage beim VAT and Duties Tribunal London, das die beiden Verfahren verbunden hat. Mit Entscheidung vom 1. Mai 2003 wies das VAT and Duties Tribunal die Klage von Fulcrum und Optigen ab, da sich die Commissioners zutreffend auf den Standpunkt gestellt hätten, dass die fraglichen Umsätze nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen. Ein Händler habe keinen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer, die auf Gegenstände gezahlt worden sei, die er anschließend an Unternehmen außerhalb des Vereinigten Königreichs verkauft habe, wenn es in der Lieferkette einen Händler gebe, der seinen Verpflichtungen nicht nachkomme, oder einen Händler, der eine „entwendete“ Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwende, auch wenn der Händler, der die Erstattung beantrage, nicht daran beteiligt gewesen sei, dass der andere Händler seinen Verpflichtungen nicht nachgekommen sei oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer „entwendet“ habe, und davon auch nichts gewusst habe, und auch wenn die Lieferketten, zu denen die Käufe und Verkäufe durch den Händler gehört hätten, Teil eines Karussellbetrugs gewesen seien, der von Dritten ohne seine Kenntnis begangen worden sei. Optigen und Fulcrum legten beide beim High Court of Justice Rechtsmittel gegen die Entscheidung des VAT and Duties Tribunal London ein.

b) Sachverhalt im Fall Bond House

13. Bond House war zur entscheidungserheblichen Zeit eine in England und Wales registrierte Gesellschaft, die mit Computerbestandteilen handelte. Der wertmäßig größere Teil ihrer Geschäftstätigkeit bestand im Großeinkauf von Prozessoren (CPUs) von im Vereinigten Königreich zur Mehrwertsteuer veranlagten Händlern, die sie an in anderen Mitgliedstaaten zur Mehrwertsteuer veranlagte Händler verkaufte. Im Mai 2002 tätigte Bond House, während sie wie zuvor Handel trieb, eine Reihe von Käufen und Verkäufen von CPUs. Ein Teil dieser Verkäufe – 51 Geschäfte, die rund 99 % ihres Umsatzes im Mai 2002 darstellten – ging an Kunden in anderen Mitgliedstaaten. In allen diesen Fällen kaufte Bond House die CPUs von einem Lieferanten im Vereinigten Königreich zu einem ihrer Ansicht nach angemessenen Marktpreis, nahm die Lieferungen entgegen und zahlte dem Lieferanten den vereinbarten Preis zuzüglich eines Betrages, der ihr als Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurde. Sie lieferte die CPUs an ihre ausländischen Kunden zu einem Preis, der etwas über dem lag, den sie selbst gezahlt hatte. Da solche Lieferungen dem Nullsatz unterliegen, gab Bond House für Mai 2002 eine Mehrwertsteuererklärung ab, mit der Erstattung des Betrages verlangt wurde, den sie auf ihre Käufe als Mehrwertsteuer gezahlt hatte. Die Commissioners of Customs and Excise lehnten in Bezug auf 27 Käufe den Antrag von Bond House auf Vorsteuererstattung ab.

14. Bond House erhob gegen den Bescheid der Commissioners Klage beim VAT and Duties Tribunal Manchester. Mit Entscheidung vom 29. April 2003, geändert durch ein Addendum vom 8.

Mai 2003, stellte das VAT and Duties Tribunal fest, dass 26 der 27 Käufe nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie angesehen werden könnten und nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen. Die betreffenden Käufe gehörten zu einer Reihe von Umsätzen, mit denen ein betrügerisches Ziel verfolgt worden sei. Obwohl Bond House dieses Ziel nicht gekannt und sich nicht strafbar gemacht habe, hätten diese Umsätze keine wirtschaftliche Substanz. Sie müssten anhand objektiver Kriterien beurteilt werden. Es sei daher unerheblich, dass Bond House nicht gegen das Gesetz verstoßen habe. Schließlich könne Bond House berechnete Erwartungen dahin haben, dass ihr Anspruch auf Erstattung der von ihr gezahlten Vorsteuer erfüllt werde; dadurch, dass die Commissioners Bond House gegenüber die Erstattung abgelehnt hätten, hätten sie weder die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit noch die Grundrechte von Bond House verletzt. Bond House legte gegen diese Entscheidung Rechtsmittel beim High Court of Justice ein. Dieser stellt in seinem Vorlagebeschluss fest, dass Bond House von dem Betrug, den die Commissioners angenommen hatten, nichts gewusst habe und bei der Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit auch nicht grob fahrlässig gehandelt habe.

C – Vorlagefragen

15. In der Erwägung, dass das anwendbare nationale Recht – der Value Added Tax Act 1994 – im Licht des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems der Gemeinschaft auszulegen sei, möchte der High Court of Justice wissen, wie festzustellen ist, ob die fraglichen Umsätze in den Anwendungsbereich dieses Systems fallen. Im vorliegenden Fall ist streitig, ob Bond House, Fulcrum und Optigen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübten, als sie unwissentlich als Teil eines „Karussells“ handelten. Der High Court of Justice möchte im Wesentlichen wissen, ob Umsätze wie die fraglichen als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen sind und ob für die Beantwortung dieser Frage auf die Umsatzkette als Ganzes oder auf jeden einzelnen Umsatz abzustellen ist.

16. Schriftliche Erklärungen haben Optigen, Fulcrum und Bond House, die Regierungen des Vereinigten Königreichs und Dänemarks sowie der Rat und die Kommission abgegeben. In der mündlichen Verhandlung vom 8. Dezember 2004 vor dem Gerichtshof haben Optigen, Fulcrum und Bond House, die Regierungen des Vereinigten Königreichs, der Tschechischen Republik und Dänemarks sowie die Kommission Ausführungen gemacht. Der Rat hat auf mündliche Ausführungen verzichtet, nachdem sich herausgestellt hatte, dass keiner der Verfahrensbeteiligten die Gültigkeit von Bestimmungen der Sechsten Richtlinie in Frage stellen würde.

III – Beurteilung

17. Selbstverständlich wird der Handel mit CPUs gewöhnlich als wirtschaftliche Tätigkeit betrachtet. Die folgende Analyse wird sich daher im Wesentlichen auf die Frage konzentrieren, warum das aus der Sicht des Vereinigten Königreichs unter den vorliegenden Umständen nicht der Fall ist. Zuerst werde ich die Auffassung prüfen, dass die Rechtsnatur der Umsätze unter Bezugnahme auf das Karussellsystem als Ganzes zu beurteilen sei. Zweitens werde ich den Gedanken erörtern, dass auf den zugrunde liegenden betrügerischen Zweck der Umsätze abzustellen sei. Anschließend werde ich auf die Auswirkungen der Rechtsprechung eingehen, wonach bestimmte ungesetzliche Tätigkeiten aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer herausfallen. Viertens werde ich mich der Frage der Rechtssicherheit widmen, einen Gesichtspunkt, auf den Optigen, Fulcrum und Bond House in ihren mündlichen und schriftlichen Ausführungen großen Wert gelegt haben. Der letzte Teil wird einige Überlegungen im Hinblick auf die erforderliche Bekämpfung des Karussellbetrugs enthalten.

A – Die Auffassung, dass das Karussell als Ganzes zu betrachten sei

18. Optigen, Fulcrum, Bond House und die Kommission tragen vor, dass die Umsätze als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen seien. An- und Verkauf von CPUs seien als solche eine wirtschaftliche Tätigkeit. Dass Dritte eine Kette von Umsätzen in Gang gesetzt hätten, um die Steuerbehörden zu betrügen, habe keine Auswirkung auf die Rechtsnatur der Umsätze, an denen Bond House, Optigen und Fulcrum beteiligt gewesen seien.

19. Die Regierungen Dänemarks und der Tschechischen Republik schließen sich den Ausführungen des Vereinigten Königreichs an, wonach die Umsätze nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie zu betrachten seien. Das Vereinigte Königreich trägt vor, dass Umsätze, die Teil eines Karussellbetrugs seien, aus dem Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie herausfielen, weil es sich nicht um echte wirtschaftliche Tätigkeiten handle; ihr endgültiges Ziel sei die Unterschlagung von Geld, das als Mehrwertsteuer gezahlt worden sei, und nicht das Inverkehrbringen von Erzeugnissen für den Verbrauch. Da auf die Umsätze keine Mehrwertsteuer zu entrichten sei, könne es keine Grundlage für die Erstattung von Mehrwertsteuer geben. Dies gelte für jedes Glied in der Kette, denn ohne die betrügerischen Machenschaften hätte keiner der Umsätze stattgefunden.

20. Entscheidend für die Argumentation des Vereinigten Königreichs ist die Ansicht, dass auf den Karussellplan als Ganzes abzustellen sei, um festzustellen, ob die einzelnen darin enthaltenen Umsätze unter die Mehrwertsteuerregelung fallen. Ich teile diese Ansicht nicht.

21. Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit in Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie weit zu verstehen und objektiv festgelegt ist⁽⁸⁾. Befreiungen vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer müssen ausdrücklich angeordnet werden und eindeutig sein⁽⁹⁾. Wie der Gerichtshof im Urteil Rompelman ausgeführt hat, gewährleistet „das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ..., dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten ... unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden“⁽¹⁰⁾. In seinem Urteil vom 26. März 1987 (Kommission/Niederlande) hat der Gerichtshof entschieden, dass für die Frage, ob es sich bei einer Tätigkeit um eine solche im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems handelt, „die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird“⁽¹¹⁾.

22. Das Vereinigte Königreich stützt sich auf die Urteile in den Rechtssachen Faaborg?Gelting Linien⁽¹²⁾ und Stockholm Lindöpark⁽¹³⁾, um zu begründen, dass Umsätze im Licht der Umstände beurteilt werden müssten, unter denen sie stattfinden, damit bestimmt werden könne, ob sie der Mehrwertsteuer unterliegen. Diese Urteile können jedoch nicht als Beleg dafür dienen, dass eine Lieferkette als Ganzes zu betrachten ist, um festzustellen, ob die zu ihr gehörenden Umsätze als eine wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sind.

23. Im Urteil Faaborg?Gelting Linien wurde der Gerichtshof gefragt, ob Restaurantumsätze als Lieferungen von Gegenständen oder als Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen seien. Er hat entschieden, dass solche Umsätze als Dienstleistung zu betrachten sind, da sie durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet sind, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei weitem überwiegen⁽¹⁴⁾.

24. Die Rechtssache Stockholm Lindöpark betraf die Frage, ob die Tätigkeit des Betriebes eines Golfplatzes für die Feststellung, ob sie von der Mehrwertsteuer befreit ist, als Vermietung von Grundstücken oder als Dienstleistung im Zusammenhang mit der Ausübung von Sport oder Körperertüchtigung angesehen werden kann. Der Gerichtshof hat entschieden, dass „die Tätigkeit des Betriebes eines Golfplatzes im Allgemeinen nicht nur die passive Zurverfügungstellung eines Geländes [umfasst], sondern außerdem seitens des Dienstleistenden eine Vielzahl geschäftlicher

Tätigkeiten wie Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung, Zurverfügungstellung anderer Anlagen u. ä.“(15). Sofern nicht ganz besondere Umstände vorliegen, kann die Vermietung des Golfplatzes deshalb nicht die ausschlaggebende Dienstleistung darstellen(16).

25. Weder in der Rechtssache Faaborg?Gelting Linien noch in der Rechtssache Stockholm Lindöpark war zweifelhaft, dass die fraglichen Tätigkeiten wirtschaftlicher Art waren. In beiden Fällen ging es um Umsätze, die nach der Sechsten Richtlinie steuerbar waren. Anstatt jedoch den steuerbaren Umsatz in seine einzelnen Bestandteile zu zerlegen, um diese getrennt zu besteuern, wandte der Gerichtshof den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung an, wie Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Hotel Scandic Gåsabäck bemerkt hat(17).

26. Darüber hinaus betrafen die Umstände, die der Gerichtshof im Urteil Faaborg?Gelting Linien berücksichtigt hat, eine Reihe von Handlungen, die bei ein und derselben Gelegenheit in Verbindung mit einem einzigen Umsatz von einem einzigen Steuerpflichtigen getätigt wurden. In der Rechtssache Stockholm Lindöpark hatte es der Gerichtshof mit einer Reihe von Handlungen zu tun, die zusammen betrachtet eine einzige wirtschaftliche Tätigkeit darstellten.

27. Demgegenüber bezieht sich der Karussellbetrug auf eine Serie aufeinander folgender Tätigkeiten, die von einer Reihe von Händlern in einer Lieferkette ausgeübt werden. Es ist ein grundlegendes Merkmal des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, dass Mehrwertsteuer auf alle Umsätze in einer Lieferkette geschuldet wird(18). Jeder Umsatz ist daher für sich zu betrachten. Folglich ändern vorausgehende oder nachfolgende Ereignisse nichts am Charakter eines bestimmten Umsatzes in der Kette(19).

28. Das Vereinigte Königreich trägt zutreffend vor, dass die Mehrwertsteuer entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Situation angewandt werden müsse. Das bedeutet jedoch nicht, dass der Charakter eines Umsatzes in einer Lieferkette unter Bezugnahme auf die ganze Kette zu bestimmen ist. Ganz im Gegenteil, die Rechtsprechung bestätigt die Regel, dass eine Tätigkeit objektiv und für sich zu betrachten ist, wenn es heißt, dass auf die tatsächliche wirtschaftliche Situation abgestellt werden müsse und die Rechtsform nicht entscheidend sei(20).

29. Die Regel, dass jeder Umsatz einzeln und für sich, ohne Rücksicht auf seinen Zweck oder sein Ergebnis, zu betrachten ist, beruht sowohl darauf, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem neutral zu sein hat, als auch auf dem Grundsatz der Rechtssicherheit, wonach die Anwendung des Gemeinschaftsrechts für die Betroffenen vorhersehbar sein muss(21). Sie stellt sicher, dass zum Zeitpunkt des steuerbaren Umsatzes grundsätzlich feststellbar ist, ob der betreffende Umsatz in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt.

B – Der eigentliche Zweck der Umsätze

30. Das Vereinigte Königreich trägt außerdem vor, dass es notwendig sei, den eigentlichen Zweck der Umsätze zu betrachten(22), der darin bestehe, einen Betrug zu begehen. Ohne diesen Zweck hätten das Karussell und alle Umsätze, aus denen es bestanden habe, nicht als normales wirtschaftliches Phänomen existiert. Optigen wendet ein, diese Betrachtungsweise sei in Wirklichkeit subjektiv, weil sie die Sicht des Händlers übernehme, der seinen Verpflichtungen nicht nachkomme, während sie die Absichten der anderen Händler ignoriere. Das Vereinigte Königreich meint, dass seine Betrachtungsweise nicht auf den Absichten eines bestimmten Händlers, sondern auf der objektiven Schlussfolgerung beruhe, dass die Gegenstände als Teil eines Karussells, das keinem wirtschaftlichen Zweck gedient habe, in Umlauf gebracht worden seien.

31. Dieses Argument ist zurückzuweisen, wenn auch nur, weil es auf einer Bewertung von Zweck und Ergebnis der gesamten Kette anstatt der Merkmale jedes einzelnen Umsatzes beruht. Die

Behauptung, dass die Umsätze letztlich keinen wirtschaftlichen Zweck gehabt hätten, fußt auf einer Reihe von Umständen, die über die Faktoren, die festlegen, ob ein Umsatz in der Kette in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, hinausgehen. Wie ich oben festgestellt habe, ist jeder Umsatz einzeln zu betrachten, ohne Rücksicht auf seinen Zweck oder sein Ergebnis. Am Charakter eines Umsatzes in einer Kette ändert sich nichts dadurch, dass die Gegenstände später durch die Hände desselben Händlers gehen. Das Ziel, Geld zu unterschlagen, mag am Beginn der Umsatzkette gestanden haben, aber eine solche Unterschlagung ist eine eigenständige Tätigkeit; sie ist nicht notwendig mit der Tätigkeit des Handels mit CPUs verbunden, und sie ändert nicht den Charakter einzelner Umsätze anderweitig in der Kette.

32. Offensichtlich misst das Vereinigte Königreich der Tatsache besondere Bedeutung bei, dass das Karussell den eigentlichen Zweck hat, das zu begehen, was es für einen Mehrwertsteuerbetrug hält.

33. Entgegen dem Vorbringen des Vereinigten Königreichs folgt aus dem Standpunkt des Gerichtshofes in den Rechtssachen Breitsohl(23) und INZO(24) jedoch nicht, dass einer Tätigkeit ihr wirtschaftlicher Charakter abgesprochen werden kann, wenn sie zu betrügerischen Zwecken ausgeübt wird oder wenn sie aufgrund ihres Ergebnisses Betrugereien in irgendeiner Art und Weise erleichtert.

34. Um eine ganz andere Frage geht es, wenn jemand, der den Vorsteuerabzug beantragt, falsche Erklärungen über seinen Status als Steuerpflichtiger abgibt. Dieses Problem wurde in den Rechtssachen Breitsohl und INZO behandelt. Der Gerichtshof hat entschieden, dass „die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nur dann endgültig erlangt [wird], wenn die Erklärung, die beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeiten aufnehmen zu wollen, vom Betroffenen in gutem Glauben abgegeben wurde. In Fällen von Betrug oder Missbrauch, in denen der Betroffene z. B. die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorgespiegelt, in Wirklichkeit jedoch versucht hat, abzugsfähige Gegenstände seinem Privatvermögen zuzuführen, kann die Steuerbehörde rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen, da diese Abzüge aufgrund falscher Erklärungen gewährt wurden.“(25)

35. Diese Rechtsprechung erkennt an, dass „die Steuerbehörden den objektiven Nachweis für die erklärte Absicht einer Person verlangen [können], einer zu steuerbaren Umsätzen führenden wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen, und bei Fehlen eines solchen Nachweises das Recht auf Vorsteuerabzug verneinen [können]“(26). Diese Frage spielt im vorliegenden Fall keine Rolle. Erstens wird weder behauptet, dass Fulcrum, Optigen und Bond House den Vorsteuerabzug auf der Grundlage falscher Erklärungen beantragt hätten, noch, dass sie nicht beabsichtigt hätten, wirtschaftlichen Tätigkeiten nachzugehen. Zweitens sollte genau unterschieden werden zwischen der Absicht, wirtschaftliche Tätigkeiten auszuüben, und dem mit den wirtschaftlichen Tätigkeiten selbst verfolgten Zweck(27).

36. Darüber hinaus wäre die Ansicht des Vereinigten Königreichs, wonach besondere Bedeutung der Tatsache beizumessen sei, dass der eigentliche Zweck der Umsätze ein Betrug sei, wenn ihr gefolgt würde, schwer mit dem Wortlaut von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu vereinbaren, in dem von einer wirtschaftlichen Tätigkeit, gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis, die Rede ist. Ein solcher Ansatz würde vielmehr den objektiven Charakter der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ ignorieren und das abwegige Ergebnis haben, dass eine ganze Lieferkette aus dem Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie herausfiele, nur weil ein einziger Händler in der Kette bei den Steuerbehörden keine Mehrwertsteuer angemeldet hat. Dieses Ergebnis ist besonders verblüffend, da es bedeuten würde, dass ein Händler, der keine Mehrwertsteuer anmeldet, tatsächlich von vornherein nicht zur Entrichtung von Mehrwertsteuer verpflichtet wäre.

C – Unerlaubte Tätigkeiten und Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer

37. Das Vereinigte Königreich vertritt die Auffassung, dass es eine Parallele gebe zwischen den vorliegenden Rechtssachen und denen, in denen der Gerichtshof entschieden habe, dass bestimmte unerlaubte Tätigkeiten nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen seien und daher aus dem Anwendungsbereich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems herausfielen. Ich finde diese Analogie nicht überzeugend.

38. Nach ständiger Rechtsprechung verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Tätigkeiten⁽²⁸⁾. Grundsätzlich fallen sogar unerlaubte Tätigkeiten in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie und unterliegen der Mehrwertsteuer⁽²⁹⁾. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn eine Tätigkeit wegen ihrer besonderen Merkmale vollständig aus dem legalen Wirtschaftssektor herausfällt⁽³⁰⁾. So fällt z. B. die Lieferung von Betäubungsmitteln nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie⁽³¹⁾, während der Betrieb eines unerlaubten Roulettespiels darunter fällt, da er mit der Veranstaltung erlaubter Gewinnspiele in Wettbewerb steht⁽³²⁾.

39. Anders als Betäubungsmittel oder Falschgeld unterliegen CPUs nach den Ausführungen des Gerichtshofes jedoch nicht zwangsläufig einem vollständigen Einfuhr- und Verkehrsverbot in der Gemeinschaft⁽³³⁾. Der Ausschluss vom Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems betrifft nur Waren, die aufgrund ihrer Art oder ihrer besonderen Merkmale weder in den Verkehr gebracht noch in den Wirtschaftskreislauf einbezogen werden können⁽³⁴⁾. Das ist bei CPUs nicht der Fall.

40. Zweitens fällt entgegen den Ausführungen des Vereinigten Königreichs der Handel mit CPUs nicht vollständig aus dem legalen Wirtschaftssektor heraus, da sich die Umsatzkette letztlich als kreisförmig erweist. Wie sich aus der Darstellung der Commissioners davon ergibt, was sie unter Karussellbetrug verstehen, besteht sein Kennzeichen darin, dass er den legalen Wirtschaftskreislauf nutzt, um die Einbehaltung von Geld zu erleichtern, das als Mehrwertsteuer gezahlt wird.

D – Der Grundsatz der Rechtssicherheit

41. Würde der Gerichtshof der vom Vereinigten Königreich vertretenen Auslegung folgen, so würde dies zu erheblicher Unsicherheit in Bezug auf die Anwendung der Sechsten Richtlinie führen. Eine solche Auslegung würde bedeuten, dass die Händler, wenn sie bei der Vornahme des Geschäfts sicher sein wollen, dass sie Rechte und Pflichten nach dem Mehrwertsteuersystem erwerben, vorhersagen müssten, ob die einzelnen Gegenstände, auf die sich das Geschäft bezogen hat, an irgendeiner Stelle wieder in die Hände eines Händlers gelangen würden, der bereits an der Lieferkette beteiligt gewesen war. In diesem Fall müssten sie außerdem von einem späteren „Verschwinden“ dieses Händlers wissen⁽³⁵⁾. Es sollte aber in Betracht gezogen werden,

dass ein und dieselbe Sendung Gegenstände enthalten kann, die zum Betrug verwendet werden, und andere, bei denen dies nicht der Fall ist – nur diese unterlägen der Mehrwertsteuer, wenn dem Vorbringen des Vereinigten Königreichs gefolgt würde. Diese Auslegung des Begriffes der wirtschaftlichen Tätigkeit läuft dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider, bei dem es sich um einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts handelt, der von den Mitgliedstaaten bei der Durchführung der Sechsten Richtlinie zu beachten ist⁽³⁶⁾. Wie Optigen, Fulcrum und Bond House darüber hinaus zutreffend ausführen, könnte der Ansatz des Vereinigten Königreichs die Wirtschaftsteilnehmer auch von legalen Handelstätigkeiten abhalten.

E – Möglichkeiten zur Bekämpfung des Karussellbetrugs

42. Das Vereinigte Königreich beabsichtigt offenbar, Karussellbetrug dadurch zu bekämpfen – oder wenigstens sich der durch ihn verursachten Probleme zu entledigen –, dass es den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems einschränkt. Meines Erachtens sollte der Gerichtshof diesem Ansatz nicht folgen. Er würde die Last des Problems in drastischer Weise von den Zollbehörden auf den privaten Sektor verlagern, auf Kosten des legalen Handels und des ordnungsgemäßen Funktionierens des Mehrwertsteuersystems. Darüber hinaus hielte es die Mitgliedstaaten davon ab, angemessene Maßnahmen gegen Karussellbetrug zu ergreifen. Insoweit ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass, wenn eine Tätigkeit in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt, dies nicht bedeutet, dass die Mitgliedstaaten ihre Befugnis verlieren, gegen sie vorzugehen⁽³⁷⁾. So stellt Artikel 21 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten frei, eine gesamtschuldnerische Haftung vorzusehen. Ein Steuerpflichtiger kann demzufolge auf Zahlung der von seinem Vertragspartner geschuldeten Mehrwertsteuer in Anspruch genommen werden, wenn er von dessen betrügerischen Machenschaften wusste oder hätte wissen müssen⁽³⁸⁾. Mehrere Mitgliedstaaten haben Maßnahmen gegen diese Art des Karussellbetrugs ergriffen⁽³⁹⁾.

IV – Ergebnis

43. Aufgrund dieser Erwägungen sollte der Gerichtshof dem High Court of Justice meines Erachtens folgende Antwort geben:

Um festzustellen, ob ein Umsatz in einer Lieferkette als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage anzusehen ist, ist der Umsatz einzeln und für sich zu beurteilen. Umsätze, die Teil einer kreisförmigen Lieferkette sind, in der ein Händler die Beträge unterschlägt, die ihm als Mehrwertsteuer gezahlt werden, anstatt sie bei den Steuerbehörden anzumelden, hören nicht deshalb auf, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie darzustellen.

1 – Originalsprache: Portugiesisch.

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, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 – Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. P 71, S. 1301, im Folgenden: Erste Richtlinie).

- 4 – Entscheidung des VAT and Duties Tribunal Manchester vom 29. April 2003 (Vorsitzender: Colin Bishopp, Bond House Systems Ltd v C&E, Nrn. 15 bis 18 [Fußnoten hinzugefügt]).
- 5 – Gemäß Artikel 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist die Lieferung von Gegenständen an einen Wirtschaftsteilnehmer in einem anderen Mitgliedstaat von der Mehrwertsteuer befreit. Mit den Worten des UK Value Added Tax Act 1994 [Mehrwertsteuergesetz] wird die Lieferung mit 0 % versteuert („zero-rated“).
- 6 – Wie oben festgestellt, ist die Lieferung von Gegenständen an einen Wirtschaftsteilnehmer in einem anderen Mitgliedstaat von der Mehrwertsteuer befreit. Der Verkäufer hat einen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer gemäß Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe d der Sechsten Richtlinie, der mit ihrem Artikel 28f Absatz 1 eingefügt worden ist.
- 7 – Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über den Einsatz der Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des MwSt.-Betrugs vom 16. April 2004, KOM(2004) 260 endg.
- 8 – Vgl. Urteile vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 8), vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), vom 4. Dezember 1990 in der Rechtssache C-186/89 (Van Tiem, Slg. 1990, I-4363, Randnr. 17) und vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-305/01 (MKG-Kraftfahrzeuge-Factory, Slg. 2003, I-6729, Randnr. 42).
- 9 – Urteil in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Randnr. 19).
- 10 – Urteil Rompelman (Randnr. 19) und Urteil vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnr. 15).
- 11 – Urteil in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Randnr. 8).
- 12 – Urteil vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Slg. 1996, I-2395).
- 13 – Urteil vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-150/99 (Slg. 2001, I-493).
- 14 – Randnr. 14. Etwas anderes gelte, „wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel ‚zum Mitnehmen‘ bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen“ (ebenda).
- 15 – Urteil Stockholm Lindöpark (Randnr. 26).
- 16 – Ebenda.
- 17 – Rechtssache (Sinclair Collis, Slg. 2003, I-5965, Randnrn. 25 bis 30).
- 18 – Siehe Artikel 2 der Ersten Richtlinie des Rates.
- 19 – In diesem Sinne Urteil vom 29. Juni 1999 in der Rechtssache C-158/98 (Coffeeshop Siberië, Slg. 1999, I-3971, Randnr. 22).
- 20 – In diesem Sinne Urteile vom 21. Oktober 2004 in der Rechtssache C-8/03 (BBL, Slg. 2004, I-0000, Randnr. 36) und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-77/01 (EDM, Slg. 2004, I-0000, Randnr. 48) sowie Urteile Van Tiem (Randnr. 18) und Rompelman (Randnr. 23).
- 21 – Vgl. u. a. Urteile vom 22. Februar 1984 in der Rechtssache 70/83 (Kloppenburg, Slg. 1984,

1075, Randnr. 11), vom 15. Dezember 1987 in der Rechtssache 348/85 (Dänemark/Kommission, Slg. 1987, 5225, Randnr. 19), vom 1. Oktober 1998 in der Rechtssache C?209/96 (Vereinigtes Königreich/Kommission, Slg. 1998, I?5655, Randnr. 35), vom 22. November 2001 in der Rechtssache C?301/97 (Niederlande/Rat, Slg. 2001, I?8853, Randnr. 43) und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C?17/01 (Sudholz, Slg. 2004, I?0000, Randnr. 34).

22 – Hierzu verweist das Vereinigte Königreich auf die Urteile vom 20. Juni 1996 in der Rechtssache C?155/94 (Wellcome Trust, Slg. 1996, I?3013, Randnrn. 31 bis 36) und vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C?60/90 (Polysar Investments, Slg. 1991, I?3111, Randnr. 12).

23 – Urteil vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C?400/98 (Slg. 2000, I?4321).

24 – Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C?110/94 (Slg. 1996, I?857).

25 – Urteil INZO (Randnr. 24). Vgl. auch Urteil Breitsohl (Randnr. 39) und Urteil vom 21. März 2000 in den verbundenen Rechtssachen C?110/98 bis C?147/98 (Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I?1577).

26 – Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache C?32/03 (I/S Fini H, Slg. 2004, I?0000, Nr. 21).

27 – Ein Vergleich zwischen den beiden folgenden Situationen mag diesen Punkt verdeutlichen. Situation I: X erklärt, dass er ein Restaurant eröffnen will, und erwirbt den (vorläufigen) Status eines Steuerpflichtigen. Er kauft Stühle, Tische und andere Einrichtungsgegenstände und stellt einen Antrag auf Vorsteuerabzug. Das Restaurant wird jedoch niemals eröffnet. Situation II: Y eröffnet ein Restaurant und nutzt es zur Begehung eines Betrugs. Er erbringt Bewirtschaftungsleistungen und berechnet seinen Kunden Mehrwertsteuer, meldet dann aber nicht die verzeichneten Einnahmen an und versucht so, die Steuerbehörden zu täuschen und einen Teil der erhaltenen Mehrwertsteuer zu behalten. Situation I lässt leichte Zweifel am Status des X als Steuerpflichtiger aufkommen. Die Steuerbehörden können den objektiven Nachweis für die erklärte Absicht des X verlangen und prüfen, ob X tatsächlich beabsichtigte, das Restaurant zu betreiben (vgl. Urteil INZO sowie Urteile vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C?37/95 [Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I?1] und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C?396/98 [Schloßstraße, Slg. 2000, I?4279]). Umgekehrt berührt Situation II den Status des Y als Steuerpflichtiger nicht, weil Y eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt: Er erbringt Bewirtschaftungsleistungen. Aus Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie folgt, dass weder der Zweck noch das Ergebnis dieser Tätigkeit seinen Status als Steuerpflichtiger berührt.

28 – Vgl. u. a. Urteil Rompelman (Randnr. 19) und Urteil vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache C?283/95 (Fischer, Slg. 1998, I?3369, Randnr. 28).

29 – Urteile vom 28. Februar 1984 in der Rechtssache 294/82 (Senta Einberger, Slg. 1984, 1177), vom 2. August 1993 in der Rechtssache C?111/92 (Lange, Slg. 1993, I?4677, Randnr. 16), vom 5. Juli 1988 in der Rechtssache 289/86 (Happy Family, Slg. 1988, 3655, Randnr. 20), vom 5. Juli 1988 in der Rechtssache 269/86 (Mol, Slg. 1988, 3627, Randnr. 18), vom 28. Mai 1998 in der Rechtssache C?3/97 (Goodwin und Unstead, Slg. 1998, I?3257, Randnr. 9) und vom 29. Juni 2000 in der Rechtssache C?455/98 (Salumets u. a., Slg. 2000, I?4993, Randnr. 19).

30 – Urteile Happy Family (Randnr. 20) und Mol (Randnr. 18).

31 – Urteile Senta Einberger und Happy Family (Randnr. 23).

32 – Urteil Fischer (Randnrn. 19 bis 23 und 28). Zur Rechtsgrundlage für die Erwägungen des

Gerichtshofes bemerkt Generalanwalt Jacobs in Nr. 20 seiner Schlussanträge in der Rechtssache C?343/89 (Witzemann, Slg. 1990, I?4477), dass es „etwas unklar [ist], worauf sich dieser Grundsatz wirklich stützt“, und sich „nicht behaupten [lässt], dass es einen fundamentalen Rechtsgrundsatz gibt, wonach die Besteuerung von illegalen Transaktionen ausgeschlossen ist“. Der Gerichtshof vertritt im Wesentlichen die Ansicht, dass Mehrwertsteuer auf die Tätigkeiten anwendbar ist, die in den normalen Wirtschaftssektor fallen, weil sie entweder rechtmäßig sind oder mit rechtmäßigen wirtschaftlichen Tätigkeiten in Wettbewerb stehen können; außerhalb dieses Bereichs kommt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht zum Tragen. Vgl. auch Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache C?158/98 (Coffeeshop Sibirië, Nr. 16).

33 – Urteil Senta Einberger (Randnr. 15). Vgl. auch Rechtssache Witzemann und Nr. 20 der Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache Goodwin und Unstead.

34 – Urteile Salumets u. a. (Randnrn. 19 und 21), Fischer (Randnr. 20) und Lange (Randnr. 12).

35 – Nur wenn diese Voraussetzungen kumulativ vorlägen, wäre die Theorie des Vereinigten Königreichs anwendbar. Weder die Kreisförmigkeit der Lieferkette noch die Tatsache, dass es einen verschwundenen Händler gibt oder geben wird, ließe für sich genommen den Schluss zu, dass ein Umsatz aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer herausfällt. „Betrug eines verschwundenen Händlers“ kann in einer geraden Lieferkette vorkommen; dann würden die Umsätze in der Kette gleichwohl unter das Mehrwertsteuersystem fallen. Kreisförmiger Handel kann auf bestimmten Gütermärkten als normales Wirtschaftsphänomen auftreten. Das Mehrwertsteuersystem ist so beschaffen, dass es mit diesem Phänomen zurechtkommt und die Umsätze unabhängig davon, ob die vermarkteten Gegenstände beim Verbraucher ankommen, auf jeden Fall der Mehrwertsteuer unterliegen.

36 – In diesem Sinne Urteil vom 29. April 2004 in den verbundenen Rechtssachen C?487/01 und C?7/02 (Gemeente Leusden und Holin, Slg. 2004, I?0000, Randnrn. 57, 58, 65 und 69). Im Wege der Analogie: Urteil vom 6. April 1995 in der Rechtssache C?4/94 (BLP, Slg. 1995, I?983, Randnr. 24). Vgl. auch Urteil vom 3. Dezember 1998 in der Rechtssache C?381/97 (Belgocodex, Slg. 1998, I?8153, Randnr. 26), Urteil Schloßstraße (Randnr. 44) sowie Urteile vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C?62/00 (Marks & Spencer, Slg. 2002, I?6325, Randnr. 44) und vom 26. April 1988 in der Rechtssache 316/86 (Krücken, Slg. 1988, 2213, Randnr. 22). Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes gilt das Gebot der Rechtssicherheit in besonderem Maß dann, wenn es sich um Vorschriften handelt, die finanzielle Konsequenzen haben können. Denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang ihrer Rechte und Pflichten genau zu erkennen. Vgl. z. B. Urteile des Gerichtshofes vom 15. Dezember 1987 in der Rechtssache 325/85 (Irland/Kommission, Slg. 1987, 5041, Randnr. 18, und in der Rechtssache 326/85 (Niederlande/Kommission, Slg. 1987, 5091, Randnr. 24) sowie Urteil Sudholz (Randnr. 34). In diesem Sinne auch Urteil vom 9. Juli 1981 in der Rechtssache 169/80 (Gondrand Frères, Slg. 1981, 1931, Randnr. 17).

37 – Illegales Glücksspiel z. B. ist eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie; selbstverständlich hindert das die Mitgliedstaaten nicht daran, Maßnahmen gegen illegales Glücksspiel zu ergreifen (vgl. Urteil Fischer). So auch ausdrücklich Randnr. 24 des Urteils Lange.

38 – Genau in diesem Rahmen sollte die Frage behandelt werden, ob die Händler tatsächlich von der Existenz des Betrugsplans wussten oder hätten wissen müssen, und nicht, wie die dänische Regierung vorschlägt, im Rahmen der Definition der wirtschaftlichen Tätigkeit.

39 – Auch mittlerweile das Vereinigte Königreich (vgl. Section 18 des Finance Act 2003).