

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PEDRO CRUZ VILLALÓN

vom 29. Juni 2010(1)

Rechtssache C-285/09

Strafverfahren

gegen

R.

Vorabentscheidungsersuchen des Bundesgerichtshofs (Deutschland)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 28c Teil A Buchst. a – Innergemeinschaftliche Lieferung – Versagung der Befreiung – Betrügerische Praktiken“

I – Einleitung

1. Der Bundesgerichtshof legt dem Gerichtshof in dieser Rechtssache eine Frage nach der Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(2) im Zusammenhang mit der Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von der Steuer vor.

2. Es geht konkret darum, ob der Herkunftsmitgliedstaat der Waren dem in diesem Staat ansässigen steuerpflichtigen Verkäufer die Steuerbefreiung versagen kann, wenn dieser zwar tatsächlich eine innergemeinschaftliche Lieferung durchgeführt, jedoch bestimmte den Umsatz betreffende Umstände nicht angegeben und es dem im Bestimmungsmitgliedstaat ansässigen Käufer damit ermöglicht hat, die Steuer zu hinterziehen.

3. Die Frage stellte sich im Rahmen eines Strafverfahrens gegen Herrn R., in dem es laut dem Bundesgerichtshof für eine Verurteilung (über die dieser im Rahmen der Revision zu entscheiden hat) darauf ankommt, wie der Umsatz angesichts der Sechsten Richtlinie steuerlich zu beurteilen ist. In den vorliegenden Schlussanträgen geht es jedoch allein um diese steuerliche Beurteilung, ungeachtet der Sanktionen, die sie gegebenenfalls nach sich zieht.

4. Es gibt bereits eine umfangreiche Rechtsprechung, die vom Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und missbräuchlichem Verhalten, die in einem so komplexen System wie dem der Mehrwertsteuer häufig vorkommen, geleitet ist. Bei der Entwicklung dieser Rechtsprechung hat der Gerichtshof jedoch auch dafür Sorge getragen, das Ziel der Bekämpfung der Steuerhinterziehung mit der Beachtung der grundlegenden Mehrwertsteuerprinzipien in Einklang zu bringen, indem er wohlabgewogene und auf den jeweiligen Fall abgestimmte Antworten erteilt hat.

5. Im vorliegenden Fall findet die Antwort, die sich nach dem gesunden Menschenverstand

vielleicht auf den ersten Blick aufdrängt (dem bösgläubigen Steuerpflichtigen einen Steuervorteil zu versagen), bei einer detaillierten Prüfung der für die Anwendung der Mehrwertsteuer geltenden Grundsätze jedoch keine Bestätigung. Im Ergebnis bin ich daher der Ansicht – und nehme damit meinen Vorschlag vorweg –, dass die als Ergebnis anerkanntermaßen wünschenswerte Sanktion durch andere, verhältnismäßigere und jedenfalls mit dem System, das der Steuer zugrunde liegt und an dem diese sich orientiert, besser vereinbare Mittel erreicht werden muss.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Gemeinschaftsrecht*

6. Mit der Richtlinie 91/680/EWG des Rates⁽³⁾ wurde in die Sechste Richtlinie ein neuer Abschnitt XVIa betreffend eine „Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten“ eingefügt, mit dem der Steuertatbestand des „innergemeinschaftlichen Erwerbs“ sowie die Befreiung der „innergemeinschaftlichen Lieferungen“ eingeführt wurden.

7. Gemäß Abs. 1 Buchst. a des Art. 28a dieser Richtlinie, mit dem der genannte Abschnitt beginnt, unterliegt der Mehrwertsteuer „der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder aber durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist und als solcher handelt und für ihn die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 nicht gilt und er nicht unter Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a Satz 2 oder Artikel 28b Teil B Absatz 1 fällt“.

8. Nach Art. 28c Teil A sind innergemeinschaftliche Lieferungen wie folgt von der Steuer befreit:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:

a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt.

...“

B – *Deutsches Recht*

1. Strafrecht

9. Gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung⁽⁴⁾ (im Folgenden: AO) ist strafrechtlich verantwortlich und kann mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft werden, wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

10. Laut Bundesgerichtshof ist diese Bestimmung der AO ein Blankettstraftatbestand, der nicht alle Tatbestandsmerkmale enthält und daher durch die Vorschriften des materiellen Steuerrechts ausgefüllt werden muss, das bestimmt, welche Tatsachen steuerlich erheblich sind und unter welchen Voraussetzungen eine Steuer entsteht. Demnach sei „die Steuerentstehung

Tatbestandsvoraussetzung einer strafbaren Steuerhinterziehung“.

2. Steuerrecht

11. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz(5) (im Folgenden: UStG) unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

12. In § 4 Abs. 1 Buchst. b UStG wurde jedoch die in Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung aufgenommen, wonach unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallende Umsätze bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung steuerfrei sind.

13. § 6a Abs. 1 UStG nennt die Voraussetzungen, unter denen eine Lieferung für diese Zwecke als innergemeinschaftliche Lieferung anzusehen ist. Danach ist es u. a. erforderlich, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet (Nr. 1) und dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt (Nr. 3).

14. Nach § 6a Abs. 3 UStG müssen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 vom Unternehmer nachgewiesen werden.

15. Diese Nachweispflichten sind in den §§ 17a und 17c der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung(6) (im Folgenden: UStDV) näher geregelt. § 17a UStDV sieht einen Belegnachweis vor, bei dem der Unternehmer durch geeignete Belege nachweisen muss, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gebiet der Union befördert oder versendet wurde. § 17c UStDV konkretisiert die Pflichten des Unternehmers betreffend die Buchführung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und sieht vor, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung, die sich aus § 6a UStG ergeben, insbesondere Name und Anschrift des Abnehmers sowie dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, buchmäßig nachgewiesen sein müssen.

16. Nach § 18a Abs. 1 Satz 1 UStG muss der inländische Unternehmer, der steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen durchgeführt hat, ferner dem Bundeszentralamt für Steuern eine Meldung erstatten, in der u. a. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitzuteilen ist. Nach § 18b Satz 1 UStG hat der Unternehmer außerdem die Bemessungsgrundlagen seiner innergemeinschaftlichen Lieferungen gegenüber dem für das Unternehmen zuständigen Finanzamt zu erklären.

III – Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

17. Der Angeklagte, Herr R., portugiesischer Staatsangehöriger, war Geschäftsführer eines deutschen Unternehmens, das mit hochwertigen Fahrzeugen handelte. Nach dem festgestellten Sachverhalt verkaufte es seit 2001 über 500 Fahrzeuge pro Jahr(7), größtenteils an in Portugal ansässige Fahrzeughändler.

18. Ab dem Jahr 2002 nahm der Angeklagte eine Reihe von buchhalterischen Manipulationen zur Verschleierung der Identität der tatsächlichen Käufer der Fahrzeuge vor, um es den genannten Unternehmen so zu ermöglichen, in Portugal Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Außerdem konnte er die Fahrzeuge dadurch zu einem Preis verkaufen, den er unter anderen Umständen nicht hätte verlangen können, und so beträchtliche Gewinne erzielen.

19. Die genannten Manipulationen bestanden konkret in der Ausstellung von

Scheinrechnungen an verschiedene Scheinkäufer, die als Empfänger der Lieferungen angegeben waren. Diese Rechnungen enthielten jeweils die Firma des Scheinkäufers, dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die Bezeichnung des (tatsächlich an einen anderen Erwerber gelieferten) Fahrzeugs, den Kaufpreis sowie den Zusatz „steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a UStG“. Dadurch wurde der Eindruck erweckt, dass der Scheinkäufer die Mehrwertsteuer für diesen innergemeinschaftlichen Erwerb in Portugal entrichten würde.

20. Bei diesen Scheinkäufern handelte es sich um tatsächlich existierende Unternehmen mit Sitz in Portugal. In einigen Fällen sollen sie mit der Verwendung ihrer Firma für die genannten Zwecke einverstanden gewesen sei, in anderen davon keine Kenntnis gehabt haben.

21. Die tatsächlichen Käufer der fraglichen Fahrzeuge verkauften diese ihrerseits an private Endabnehmer in Portugal, wobei sie den portugiesischen Finanzbehörden den vorangegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb verschwiegen. So vermieden sie offenbar die beim innergemeinschaftlichen Erwerb angefallene Mehrwertsteuer. Die tatsächlichen Geschäftsbeziehungen wurden durch weitere Maßnahmen zusätzlich verschleiert: Soweit die Endabnehmer zur Zeit der Lieferung bereits bekannt waren, ließ der Angeklagte die Kraftfahrzeugdokumente auf diese ausstellen und erstellte eine weitere Scheinrechnung mit dem betreffenden Endabnehmer als Adressaten und dem (unzutreffenden) Zusatz „Differenzbesteuerung nach § 25a UStG“.

22. Im Jahr 2002 verkaufte und lieferte das Unternehmen des Herrn R. so 407 Fahrzeuge für 7 720 391 Euro, im Jahr 2003 720 Fahrzeuge für 11 169 460 Euro. Alle diese Umsätze wurden in Deutschland als innergemeinschaftliche Lieferungen erklärt, die in den entsprechenden Umsatzsteuerjahreserklärungen daher steuerfrei waren. In den neben den Steuererklärungen abzugebenden Meldungen an das deutsche Bundeszentralamt für Steuern benannte der Angeklagte die in den Rechnungen aufgeführten Scheinkäufer als Vertragspartner, um eine Ermittlung der tatsächlichen Käufer in Portugal über das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem zu verhindern.

23. Nach Einleitung eines Strafverfahrens wurde der Angeklagte am 30. Januar 2008 in Untersuchungshaft genommen. Mit Urteil vom 17. September 2008 verurteilte das Landgericht Mannheim Herrn R. wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren. Nach Auffassung des Landgerichts waren die verschleierte Lieferungen nach Portugal keine innergemeinschaftlichen Lieferungen im Sinne von Art. 28c der Sechsten Richtlinie und somit nicht mehrwertsteuerfrei. Aufgrund der festgestellten Manipulationen von Dokumenten und Rechnungsbüchern sei in Portugal eine geringere Steuer angefallen, was den innergemeinschaftlichen Wettbewerb verzerre; dies stelle einen gezielten Missbrauch gemeinschaftsrechtlicher Regeln dar, der die Versagung der Steuerbefreiung in Deutschland rechtfertige. Da Herr R. seiner Verpflichtung, die Mehrwertsteuer auf die fraglichen Lieferungen zu erheben, sie an die deutsche Finanzverwaltung abzuführen und sie in seinen jährlichen Steuererklärungen anzugeben, nicht nachgekommen sei, habe er somit eine Steuerhinterziehung begangen.

24. Herr R. legte gegen dieses Urteil Revision beim Bundesgerichtshof ein. Mit seiner Revision macht er geltend, dass das Landgericht die Umsätze nicht richtig qualifiziert habe, da die Fahrzeuge tatsächlich an gewerblich tätige Erwerber in Portugal geliefert worden seien und es sich somit um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gehandelt habe. Die zur Vermeidung der Besteuerung des Erwerbs in Portugal getroffenen Verschleierungsmaßnahmen spielten für die steuerliche Qualifizierung der betreffenden Lieferungen in Deutschland keine Rolle, und eine Gefährdung der Steuererhebung in Deutschland habe zu keiner Zeit vorgelegen, da die

fragliche Mehrwertsteuer Portugal als Bestimmungsland der Gegenstände zugestanden habe.

25. In seinem Vorabentscheidungsersuchen führt der mit dieser Revision befasste Erste Strafsenat des Bundesgerichtshofs aus, dass es für die Entscheidung des Rechtsstreits auf die Auslegung des Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie ankomme. Seiner Ansicht nach ist die genannte Bestimmung dahin auszulegen, dass „für alle Beteiligten eines oder mehrerer Umsatzgeschäfte, die auf die Hinterziehung von Steuern gerichtet sind, die für die einzelnen Geschäfte grundsätzlich vorgesehenen Steuervorteile zu versagen sind, wenn der jeweilige Steuerpflichtige die missbräuchliche oder betrügerische Praktik kennt und sich daran beteiligt“. Dies folge einerseits aus dem im Gemeinschaftsrecht verankerten Verbot missbräuchlicher Praktiken, das auch für die Mehrwertsteuer gelte, und andererseits aus der teleologischen Auslegung der genannten Bestimmung der Sechsten Richtlinie.

26. Der Bundesgerichtshof ist insoweit der Ansicht, dass es zu diesem Thema bereits eine hinreichend klare Rechtsprechung des Gerichtshofs gebe, weshalb er in zwei ähnlichen Fallgestaltungen die Auffassung vertreten habe, dass vorgeblich innergemeinschaftlichen Lieferungen die Steuerbefreiung zu versagen sei, wenn der deutsche Unternehmer in kollusiver Weise mit dem ausländischen Käufer zusammengewirkt habe, um diesem die Steuerhinterziehung zu ermöglichen, und das Verhalten dieses Unternehmers demnach als Straftat eingestuft habe(8).

27. Allerdings sei zu berücksichtigen, dass das Finanzgericht Baden-Württemberg gleichzeitig in einem wegen desselben Sachverhalts gegen Herrn R. durchgeführten Besteuerungsverfahren Zweifel hinsichtlich dieser Auffassung des Bundesgerichtshofs zur Versagung der Steuerbefreiung geäußert habe(9). Seiner Ansicht nach greife das gemeinschaftsrechtliche Missbrauchsverbot hier nicht ein, da die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung hätten als die bloße Erlangung von Steuervorteilen, und der genannten Auffassung des Bundesgerichtshofs zudem die Grundsätze der Neutralität und der Territorialität der Mehrwertsteuer entgegenstünden. Der Bundesfinanzhof habe in seiner Entscheidung vom 29. Juli 2009, mit der über einen Aussetzungsantrag entschieden worden sei, dieselben Zweifel geäußert(10).

28. Angesichts dieser Meinungsunterschiede zwischen Bundesgerichtshof und Finanzgerichtsbarkeit sowie der Tatsache, dass es für die Einstufung des Verhaltens des Angeklagten als Straftat darauf ankommt, ob die Mehrwertsteuerbefreiung zu gewähren war oder nicht(11), hat es der Bundesgerichtshof für erforderlich gehalten, dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie in dem Sinne auszulegen, dass einer Lieferung von Gegenständen im Sinne dieser Vorschrift die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen ist, wenn die Lieferung zwar tatsächlich ausgeführt worden ist, aber aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der steuerpflichtige Verkäufer

a) wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, oder

b) Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen?

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

29. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 24. Juli 2009 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofs eingetragen worden.

30. Herr R., der Generalbundesanwalt, die Kommission sowie die Regierungen Deutschlands,

Griechenlands und Irlands haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

31. In der mündlichen Verhandlung am 5. Mai 2010 sind die Vertreter von Herrn R., des Generalbundesanwalts beim Bundesgerichtshof, der Kommission sowie der Regierungen Deutschlands, Griechenlands und Irlands erschienen, um mündliche Ausführungen zu machen.

V – Vorbemerkungen

32. Mit seiner im Rahmen eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung zur Vorabentscheidung vorgelegten Frage möchte der Bundesgerichtshof wissen, ob gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen ist, wenn tatsächlich eine innergemeinschaftliche Lieferung stattgefunden hat, der Verkäufer jedoch Handlungen vorgenommen hat, die eindeutig als betrügerisch anzusehen sind; insbesondere, wenn er, wie in der Frage ausgeführt, „wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen“ (a), oder „Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen“ (b)?

33. Die Entscheidung im Ausgangsverfahren hängt zweifellos von der Auslegung der genannten Bestimmung ab, denn das Verhalten von Herrn R. (der seine Buchführung manipuliert und den deutschen Steuerbehörden falsche Dokumente und Erklärungen vorgelegt habe) kann nur dann als Straftat eingestuft werden, wenn zuvor festgestellt wurde, dass keine Steuerbefreiung zu gewähren war⁽¹²⁾; andernfalls würden seine falschen Erklärungen nach dem nationalen Recht bloße Ordnungswidrigkeiten darstellen, die mit einer Geldbuße bis zu 5 000 Euro geahndet werden (§ 26a Abs. 2 UStG).

34. Der Bundesgerichtshof ist der – auch im Rahmen seiner Fragestellung vertretenen – Ansicht, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs klar sei und dass danach die Steuerbefreiung zu versagen sei; demgegenüber haben aber das Finanzgericht Baden-Württemberg (und der Bundesfinanzhof) im Rahmen eines parallelen Besteuerungsverfahrens gegen Herrn R. die gegenteilige Ansicht vertreten. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesverfassungsgericht in einem anderen ähnlich gelagerten Fall die Vollstreckung einer vom Bundesgerichtshof verhängten Strafe mit der Begründung ausgesetzt hat, dass eine Verletzung von Art. 103 Abs. 2 GG nicht von vornherein ausgeschlossen werden könne (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Strafen).

VI – Zur behaupteten Unzulässigkeit der Vorlagefrage

35. Angesichts des Vorstehenden vertritt Herr R. in seinem Schriftsatz die Ansicht, dass die Vorlagefrage aufgrund des strafrechtlichen Charakters des Ausgangsverfahrens „hypothetischer Natur“ sei. Sein Verhalten könne nicht ohne Überschreitung der Grenzen, die das deutsche Verfassungsrecht und insbesondere der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Strafen bei der Auslegung von Strafvorschriften setzten, strafrechtlich geahndet werden. Außerdem könne die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung der nationalen Strafvorschrift, selbst wenn der Gerichtshof der vom Bundesgerichtshof vorgeschlagenen Auslegung folgen sollte, nicht zu einer strafrechtlichen Verurteilung im Ausgangsverfahren führen.

36. Zwar lässt sich sicherlich nicht ausschließen, dass der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Strafen in diesem Fall, unabhängig von der Beantwortung der vom Bundesgerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegten Frage, im Rahmen der nationalen Rechtsordnung einer strafrechtlichen Verurteilung des Herrn R. entgegensteht. Die vorgelegte Frage ist jedoch allein wegen dieser Möglichkeit nicht rein hypothetisch.

37. Es ist nämlich zu berücksichtigen – und dies sollte für die Zwecke des vorliegenden Falles genügen –, dass die deutschen Gerichte, die das nationale Recht besser kennen, bereits mit dieser Frage befasst sind, ohne dass sie es für erforderlich erachtet hätten, den Gerichtshof konkret hierzu um eine Stellungnahme zu ersuchen.

38. Herr R. beruft sich in seinem Schriftsatz auch auf den gemeinschaftlichen Aspekt des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Strafen und macht geltend, dass Richtlinien nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere im Bereich des Strafrechts, nicht zulasten eines Einzelnen unmittelbare Wirkung entfalten könnten(13).

39. In den genannten Urteilen heißt es in der Tat, dass eine Richtlinie für sich allein und unabhängig von zu ihrer Durchführung erlassenen innerstaatlichen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht die Wirkung haben könne, die strafrechtliche Verantwortlichkeit derjenigen, die gegen die Vorschriften dieser Richtlinie verstießen, festzulegen oder zu verschärfen(14).

40. Anders als im vorliegenden Fall war der Gerichtshof im Großteil der genannten Rechtssachen jedoch mit einer fehlenden oder unvollständigen Umsetzung der betreffenden Richtlinien konfrontiert, aufgrund deren ein bestimmtes Verhalten im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht rechtswidrig war, nach dem geltenden nationalen Recht jedoch nicht geahndet werden konnte. In anderen Fällen, wie der Rechtssache Berlusconi, ging es darum, festzustellen, ob eine Richtlinie die Wirkung haben kann, das ihr zuwiderlaufende geltende nationale Recht zulasten eines Einzelnen, gegen den in diesem Fall in einer früheren nationalen Vorschrift vorgesehene schwerere Strafen verhängt würden, auszuhebeln oder zu verdrängen. Der tatsächliche und rechtliche Hintergrund des vorliegenden Falls unterscheidet sich eindeutig von dem der vorstehend genannten Rechtssachen: Das vorliegende Gericht möchte in diesem Fall nämlich nicht wissen, ob Sanktionsvorschriften einer Richtlinie wirksam sind, sondern es wirft die Frage auf, ob es möglich ist, einen Blanketttatbestand mit Vorschriften einer Steuerrichtlinie auszufüllen.

41. Diese Erwägungen überschreiten jedoch die Grenzen der Vorlagefrage, die ihrem Wortlaut nach lediglich eine Bestimmung der Sechsten Richtlinie und nicht deren strafrechtliche Konsequenzen oder deren etwaige unmittelbare Wirkung zulasten des Steuerzahlers betrifft.

42. Auch unter diesem Blickwinkel ist die zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage daher nicht für unzulässig zu erklären, da sie kaum als rein „hypothetisch“, „unerheblich“ oder für die Entscheidung im Ausgangsverfahren „offensichtlich bedeutungslos“ angesehen werden kann(15).

VII – Prüfung der Vorlagefrage

43. Selbst auf rein steuerlicher Ebene beherrscht das Vorliegen eines betrügerischen Verhaltens die gesamte Prüfung der zur Vorabentscheidung vorgelegten Frage(16), denn es geht um die Feststellung, ob Gutgläubigkeit unerlässlich ist, um in den Genuss der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen zu gelangen.

44. Zwei Gesichtspunkte sprechen grundsätzlich für eine Verneinung dieser Frage:

- Zum einen sind alle nach dem Wortlaut der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt (A);
- zum anderen würde die Versagung der Befreiung dazu führen, dass das Herkunftsland der Gegenstände (Deutschland) eine Mehrwertsteuer erhebt, die ihm grundsätzlich nicht zusteht; dieses Ergebnis könnte gegen die für Steuern geltenden Grundsätze der Territorialität und der Neutralität verstoßen (B).

45. Diese beiden Grundsätze gelten jedoch nicht absolut. Im nächsten Schritt meiner Überlegungen werde ich daher prüfen, ob angesichts der Rechtsprechung Ausnahmen von diesen Grundsätzen in der vom Bundesgerichtshof vorgeschlagenen Form zu machen sind (C), und schließlich, ob dieses Ergebnis dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügt (D).

A – Die in der Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs sind erfüllt

46. Laut der Rechtsprechung müssen gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie nur drei Voraussetzungen vorliegen, um einen Umsatz als mehrwertsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen zu qualifizieren: die Übertragung der dem Eigentümer zustehenden Befugnis, über den Gegenstand zu verfügen, die physische Verbringung der Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen und die Eigenschaft des Erwerbers als Steuerpflichtiger (es kann sich auch um eine nichtsteuerpflichtige juristische Person handeln, „die als ... solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt“)(17).

47. Der Bundesgerichtshof geht, ohne dies zu diskutieren, von einer alle diese Voraussetzungen erfüllenden Lieferung aus; er fragt jedoch, ob der Umstand, dass der Verkäufer von einer auf Hinterziehung der im Bestimmungsland zu zahlenden Mehrwertsteuer gerichteten Tätigkeit gewusst oder sich an dieser beteiligt hat, für die in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung eine Rolle spielt. Es geht letztlich darum, festzustellen, ob sich aus dem Wortlaut der Richtlinie das Bestehen einer weiteren, impliziten und rein subjektiven Voraussetzung hinsichtlich der Gutgläubigkeit des Verkäufers ableiten lässt, die bewirkte, dass der betreffende Verkauf in Deutschland zu besteuern wäre.

48. Ausgehend von einer teleologischen Auslegung der Richtlinie, zu deren Zielen zweifellos die Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung gehört, befürworten einige Verfahrensbeteiligte das Bestehen dieser Voraussetzung. Eine solche finalistische Auslegung, durch die zusätzliche, nicht ausdrücklich in der Richtlinie genannte Voraussetzungen aufgestellt werden, wirft jedoch einige Schwierigkeiten auf.

49. Die erste besteht darin, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie „zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch“ zusätzliche Bedingungen festlegen können. Zwar besteht zweifellos ein „relativ weiter Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten bei der Durchführung einzelner Vorschriften der Sechsten Richtlinie“(18), Art. 28c bezieht sich jedoch offenbar auf in Rechtsvorschriften enthaltene Bedingungen. Deutschland hat sich bei der Ausübung dieser Befugnis offenbar nicht strikt an die Vorgaben gehalten und könnte sich deshalb nun gezwungen sehen, sich mit den Schwierigkeiten auseinanderzusetzen, die sich aus einer Lücke in seiner Steuergesetzgebung ergeben(19). Die Rechtsprechung hat jedenfalls klargestellt, dass derartige Maßnahmen verhältnismäßig sein müssen und den Grundsatz der Neutralität der Steuer nicht in Frage stellen dürfen(20).

50. Die wesentlichste Erwägung beruht jedoch auf dem objektiven Charakter der für

innergemeinschaftliche Umsätze geltenden Regelung, die 1991 als Abschnitt XVIa in die Sechste Richtlinie aufgenommen wurde. Diese Regelung (bei der es sich bekanntlich um eine Übergangsregelung handelt) wurde bewusst als vorläufige Lösung in einer Situation erlassen, in der in den verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedliche Steuersätze galten, so dass es nicht sinnvoll gewesen wäre, das für interne Lieferungen von Gegenständen geltende logische System der Besteuerung am Ursprungsort auf den innergemeinschaftlichen Handel auszudehnen(21).

51. Die genannte Übergangsregelung wurde jedoch mit dem grundlegenden Ziel geschaffen, die Aufteilung der steuerlichen Zuständigkeit zwischen den Mitgliedstaaten beizubehalten (d. h., die Mehrwertsteuer sollte weiterhin in dem Mitgliedstaat erhoben werden, in dem der Endverbrauch stattfindet)(22). Zu diesem Zweck wurden zwei neue Kategorien geschaffen: der Steuertatbestand „innergemeinschaftlicher Erwerb“, mit dem die Besteuerung am Bestimmungsort niedergelegt wird, und die Befreiung der „innergemeinschaftlichen Lieferungen“, mit der Doppelbesteuerungen und damit die Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem inwohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden werden sollen(23).

52. Die Befreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs besitzt somit im Gegensatz zu den übrigen in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen (Art. 13 Teile A und B), die auf subjektiven Gründen oder in der Natur bestimmter Tätigkeiten liegenden Gründen beruhen, eindeutig einen Charakter *sui generis*. Der in Art. 28c Teil A vorgesehenen Befreiung liegt eine Logik zugrunde, die sich von der der vorstehend genannten Befreiungen deutlich unterscheidet: Sie soll das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems auf innergemeinschaftlicher Ebene gewährleisten. Zu diesem Zweck wird eine mehr oder weniger künstliche Unterteilung der Besteuerungskette in zwei Teile vorgenommen und die Besteuerung am Bestimmungsort der Gegenstände sichergestellt(24).

53. Der Gerichtshof hat, wie es nicht anders sein könnte, auf den objektiven Charakter dieser Begriffe der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs hingewiesen, die „unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anwendbar [sind]“. (25) Eine andere Auffassung würde unmittelbar das Erreichen der Ziele der Übergangsregelung verhindern und die dieser *zugrunde liegenden Grundsätze* der Neutralität und der Territorialität sowie den Grundsatz der Rechtssicherheit verletzen(26).

54. Die Befreiung ist letztlich aus objektiven Gründen vorgesehen (die Beachtung der Neutralität der Steuer und der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten), und auch ihre Würdigung muss grundsätzlich objektiv sein, auch wenn dies, wie im vorliegenden Fall, Personen zugutekommt, die mehr oder weniger regelwidrige Handlungen vorgenommen haben.

55. Da im vorliegenden Fall die drei einzigen in Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie für die Gewährung der Befreiung aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind (die Übertragung der Verfügungsbefugnis, die physische Verbringung der Gegenstände und die Eigenschaft des Erwerbers als Steuerpflichtiger), wäre es unverhältnismäßig, die Befreiung zu versagen, da dadurch ein wesentlicher Teil des Systems beseitigt und damit die Verwirklichung seiner Ziele gefährdet würde.

56. Der Gerichtshof sollte bei der Prüfung der vom Bundesgerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegten Frage dieser objektiven Sichtweise folgen, die jedenfalls eindeutig der von mir am Ende dieser Schlussanträge vorgeschlagenen Antwort auf diese Frage zugrunde liegt. Ich schicke schon hier voraus, dass diese Antwort mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den Auswirkungen der Bösgläubigkeit und des Rechtsmissbrauchs, so wie sie meiner Meinung nach zu verstehen ist, im Einklang steht.

B – Die Versagung der Befreiung im vorliegenden Fall würde zu einer Verletzung der Grundsätze der Territorialität und der Neutralität der Mehrwertsteuer führen

57. Die Schlussfolgerung, dass für eine tatsächlich durchgeführte innergemeinschaftliche Lieferung bei Bösgläubigkeit keine Befreiung zu gewähren ist(27), könnte auch gegen einige grundlegende Prinzipien des Mehrwertsteuersystems verstoßen.

1. Zum Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz

58. Da die Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer konzipiert ist, hat sie der Endverbraucher zu tragen. Nach dem Neutralitätsgrundsatz ist der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten „unabhängig [vom] Zweck oder ... Ergebnis [dieser Tätigkeit]“(28). Dieses Ergebnis wird über das System des Vorsteuerabzugs erreicht, dessen Grundgedanken es darstellt; durch dieses System wird die Mehrwertsteuer für den Unternehmer dergestalt umgewandelt, dass sie sich objektiv nicht wesentlich von einem Buchungsposten unterscheidet.

59. Demzufolge verbietet der Neutralitätsgrundsatz, „gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Leistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln“(29).

60. Die deutsche Regierung spricht sich mit dem Argument, dass die Anerkennung der Befreiung den Wettbewerb verzerren könnte, gegen die Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes im vorliegenden Fall aus(30). Sie verweist zu diesem Zweck auf das jüngere Urteil NCC Construction Danmark, in dem der Gerichtshof ausgeführt hat, dass der Neutralitätsgrundsatz bestimmten nationalen Maßnahmen zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen auf dem Binnenmarkt nicht entgegensteht(31). In diesem Urteil wird jedoch keinesfalls eine allgemeine Ausnahme vom Neutralitätsgrundsatz festgelegt, und es betrifft einen Fall, der dem vorliegend zu prüfenden in nichts ähnelt(32). Meiner Meinung nach wollte der Gerichtshof den Mitgliedstaaten mit diesem Urteil keineswegs eine Art Freibrief erteilen, um unter bloßem Verweis auf die Verteidigung des freien Wettbewerbs Ausnahmen vom Mehrwertsteuersystem aufzustellen.

61. Noch weniger gewichtig – wenn überhaupt – ist das Argument, dass allein aus dem Grund, dass bei einem Umsatz ein rechtswidriges Verhalten vorliege, eine Ausnahme vom Neutralitätsgrundsatz geboten sei. Nach ständiger Rechtsprechung verbietet dieser Grundsatz eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften(33). Der angeführte Umstand kann folglich keinen Einfluss auf die steuerliche Beurteilung des Umsatzes haben, wenn damit gegen den Neutralitätsgrundsatz verstoßen wird.

62. Im vorliegenden Fall würde der Neutralitätsgrundsatz meiner Ansicht nach unweigerlich angetastet, wenn den fraglichen Lieferungen die Befreiung versagt und Herr R. verpflichtet würde, den deutschen Behörden die Mehrwertsteuer auf den Verkaufspreis zu zahlen (als hätte er einen internen Umsatz getätigt). Anders als ein Lieferant, der innerhalb des Landes verkauft, hätte Herr R. diesen Betrag nämlich naturgemäß nicht auf den – bereits im Bestimmungsland der Waren steuerpflichtigen – Käufer überwälzen können und wäre so künstlich als Endverbraucher angesehen worden.

63. Würde Herrn R. die Befreiung verweigert und gelänge es den portugiesischen Behörden gleichzeitig, die ihnen zustehende Mehrwertsteuer einzutreiben, käme es damit überdies zu einer Doppelbesteuerung, die ebenfalls gegen den Neutralitätsgrundsatz verstieße.

64. In seinem Vorabentscheidungsersuchen führt der Bundesgerichtshof aus, dass sich diese

Doppelbesteuerung vermeiden ließe, wenn die deutschen Behörden die von Herrn R. erhobene Mehrwertsteuer zurückzahlten, sobald sich herausstellte, dass der betreffende Umsatz in Portugal bereits besteuert worden sei. Nach meinem Verständnis dient dieser (in § 227 AO vorgesehene) Erstattungsmechanismus jedoch nicht der Vermeidung einer Doppelbesteuerung, sondern allein dazu, deren Auswirkungen auszugleichen, wenn es zu einer solchen gekommen ist. Er reicht zur Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes daher offensichtlich nicht aus(34).

65. Der Bundesgerichtshof führt ferner den Beschluss Transport Service(35) an, in dessen Randnr. 31 es heißt, dass der Grundsatz der Neutralität nicht verhindert, dass ein Mitgliedstaat Mehrwertsteuer von einem Steuerpflichtigen nachfordern kann, der *zu Unrecht* eine Rechnung unter Anwendung der Befreiung für eine Lieferung von Gegenständen ausgestellt hat, und dass es hierbei keine Rolle spielt, ob die Mehrwertsteuer auf den späteren Verkauf an den Endverbraucher an den Fiskus entrichtet wurde. In jener Rechtssache ist es jedoch nicht zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung gekommen, sondern es ging darum, eine Situation zu bereinigen, in der die Befreiung *zu Unrecht* zur Anwendung gekommen war; für den Neutralitätsgrundsatz bestand somit keine Gefahr.

2. Zum Verstoß gegen den Territorialitätsgrundsatz

66. Eindeutiger ist meiner Ansicht nach der Verstoß gegen den Territorialitätsgrundsatz.

67. Nach diesem Grundsatz steht die Mehrwertsteuer unabhängig von ihrer Höhe dem Mitgliedstaat zu, in dem der Endverbrauch des Gegenstands stattfindet. Diese Regelung erlaubt eine strikte Aufteilung der Mehrwertsteuereinnahmen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen und eine klare Abgrenzung der Steuerhoheit der betroffenen Mitgliedstaaten(36).

68. Würde im vorliegenden Fall das Herkunftsland der Gegenstände (Deutschland) Herrn R. die Befreiung verweigern, hieße dies, dass Deutschland die Mehrwertsteuer erhöbe, obwohl ihm gegenüber keine Steuerschuld besteht, denn nach der Logik der Übergangsregelung steht die Steuer vollständig dem Land zu, in dem der Gegenstand verbraucht wird (Portugal). Dadurch würde ein schwerer Verstoß gegen den Territorialitätsgrundsatz begangen. Die einvernehmliche Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten stellt meiner Ansicht nach ein vorrangiges Ziel dar, von dem nicht, wegen des – an sich legitimen – Ziels der Ahndung unzulässiger Verhaltensweisen und der Bekämpfung der Steuerhinterziehung, anteilige Ausnahmen gemacht werden dürfen, wenn das letztgenannte Ziel unschwer durch Vorschriften erreicht werden kann, die die Staaten jederzeit erlassen können.

69. In diesem Sinne ist darauf hinzuweisen, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber und die Rechtsprechung in dem Bestreben, die praktische Anwendung dieser Zuständigkeitsaufteilung zu erleichtern, einige Regelungen eingeführt haben.

70. Zum einen nimmt nach Art. 21 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005(37) „[d]er Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände, in dem ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen im Sinne von Artikel 28a der Richtlinie 77/388/EWG erfolgt, ... seine Besteuerungskompetenz unabhängig von der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Umsatzes im Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände wahr“.

71. Zum anderen heißt es im Urteil Teleos(38), dass „[i]m Rahmen der Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die innergemeinschaftliche Lieferung ... zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlich [ist], dass die zuständigen Finanzbehörden unabhängig voneinander prüfen, ob die Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Befreiung der entsprechenden Lieferung erfüllt sind“.

72. Obwohl demnach, wie die Rechtsprechung ausgeführt hat, die „innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb ... in Wirklichkeit ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang [sind]“(39), ist die steuerliche Zuständigkeit in Bezug auf diesen Umsatz zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten geteilt, die jeweils die ihnen zustehenden Befugnisse auszuüben haben(40).

73. Das Vorstehende ist meiner Meinung nach lediglich eine weitere Folge des genannten objektiven Charakters der Übergangsregelung: Es geht darum, dass jeder einzelne beteiligte Mitgliedstaat die Merkmale der fraglichen Umsätze im Hinblick auf ihre Befreiung oder im Gegenteil auf ihre Besteuerung überprüft, jedoch ohne sich in die Zuständigkeiten eines anderen Mitgliedstaats einzumischen.

74. Die Koordination und damit der Schutz vor Betrug werden bereits über die in der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003(41) geregelten Mechanismen der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und des Informationsaustauschs verwirklicht. Diese Zusammenarbeit ist ein möglicherweise wirksameres Werkzeug und – worauf es vor allem ankommt – eine sachgemäßere Lösung zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung bei innergemeinschaftlichen Umsätzen als diejenige, die sich aus der Fragestellung im Vorabentscheidungsersuchen ergibt. Wie die Kommission in ihren Erklärungen zutreffend ausführt, würden diese Mechanismen preisgegeben, wenn man an das Land des Versands unter Missachtung der Verteilung der Steuerhoheit nach der Sechsten Richtlinie die Befugnis delegierte, die Mehrwertsteuer zu erheben.

75. Meiner Ansicht nach wird die Bedeutung des Territorialitätsgrundsatzes durch das Urteil vom 22. April 2010, X(42), auf das in der mündlichen Verhandlung mehrfach verwiesen wurde, nur bekräftigt. Nach diesem Urteil können innergemeinschaftliche Erwerbe, die in dem Mitgliedstaat besteuert werden, der dem Erwerber die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat (dieser Fall tritt gemäß Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie ein, wenn der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb am Ort der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände besteuert worden ist), kein Recht auf Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 17 der Sechsten Richtlinie begründen. Nach Ansicht des Gerichtshofs könnte die Gewährung eines Abzugsrechts in diesen Fällen „die praktische Wirkung des Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie beeinträchtigen, weil für den Steuerpflichtigen, der im Mitgliedstaat der Identifizierung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kein Anreiz mehr bestünde, die Besteuerung des fraglichen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung nachzuweisen. Eine solche Lösung könnte letztlich die Anwendung der Grundregel gefährden, nach der bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb davon auszugehen ist, dass der Ort der Besteuerung im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung, d. h. im Endverbrauchsmitgliedstaat, liegt, was das Ziel der Übergangsregelung ist.“(43) Meiner Meinung nach bekräftigt diese Entscheidung einmal mehr die Notwendigkeit, die Verteilung der steuerlichen Zuständigkeit in Bezug auf die Mehrwertsteuer zu beachten.

C – Mögliche Auswirkungen der Steuerhinterziehung

76. All dies bedeutet jedoch nicht, dass es sich bei den Grundsätzen der Neutralität und der Territorialität um absolute Grundsätze handelt. Die Überlegungen sind daher noch zu ergänzen, indem geprüft wird, ob hier sogar aufgrund der konkreten Umstände des Falls doch eine

Ausnahme von der Anwendung der Grundsätze der Neutralität und der Territorialität der Steuer zu machen ist.

77. Verschiedene Gruppen von Urteilen sind insoweit von Bedeutung. Zum einen hat der Gerichtshof eine umfassende Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch entwickelt und sich gleichzeitig zu den Folgen geäußert, die das Vorliegen einer Steuerhinterziehung für das System des Vorsteuerabzugs haben kann. Zum anderen hat die Rechtsprechung in einer Reihe von Fällen, in denen es um innergemeinschaftliche Lieferungen ging, anerkannt, dass der Neutralitätsgrundsatz nur dann strikt anzuwenden ist, wenn der Betroffene gutgläubig gehandelt hat oder die Gefahr eines Ausfalls von Steuereinnahmen vollständig beseitigt hat.

78. Eine oberflächliche Prüfung der erstgenannten Gruppe von Urteilen könnte zu dem voreiligen Schluss verleiten, dass das Herkunftsland der Waren (im vorliegenden Fall Deutschland) frei über die Befreiung verfügen und deren Gewährung versagen kann, wenn der Betreffende bösgläubig gehandelt hat.

79. Bevor man zu diesem Schluss gelangt, ist jedoch mit besonderer Sorgfalt die einschlägigere Rechtsprechung über innergemeinschaftliche Lieferungen zu prüfen, in der das empfindliche Gleichgewicht zwischen den Mechanismen der Bekämpfung der Steuerhinterziehung einerseits und den Grundsätzen der Neutralität und der Territorialität andererseits besser zum Ausdruck kommt.

80. Ich werde im Folgenden die in diesen Urteilen aufgeführten Kriterien und deren Anwendung auf den vorliegenden Fall prüfen und mich dabei insbesondere auf das Urteil Collée beziehen.

1. Rechtsprechung über missbräuchliches und betrügerisches Verhalten

81. Der Gerichtshof hat wiederholt und allgemein anerkannt, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird, und eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt ist(44).

82. Was zunächst den Rechtsmissbrauch angeht, bietet die Rechtsprechung bereits heute konkrete Kriterien, um festzustellen, wann ein solcher vorliegt, und – was wichtiger ist – um seine Folgen zu bemessen(45). Insbesondere aus dem Urteil Halifax geht hervor, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer Folgendes erfordert:

- zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe;
- zum anderen, dass mit den Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

83. Im Fall von Herrn R. hat jedoch offensichtlich keine rein „formale Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen“ stattgefunden, da die Lieferung tatsächlich durchgeführt wurde.

84. Es ist auch höchst zweifelhaft, ob der „wesentliche Zweck“ dieser Umsätze darin bestand, einen Steuervorteil zu erlangen, selbst wenn dieser weit ausgelegt würde, d. h. als Erlangung eines Steuervorteils für sich oder einen Dritten (in diesem Fall die in Portugal tätigen Käufer). Die von Herrn R. getätigten Verkäufe stellten wirtschaftlich lohnende Umsätze dar, keine allein zum Erlangen eines Steuervorteils geschaffenen Scheinumsätze.

85. Sicherlich war das von Herrn R. tatsächlich verfolgte Ziel wettbewerbswidrig, denn man

kann sich vorstellen, dass die Verschleierung der Identität der Empfänger es ihm ermöglichte, diesen einen höheren und zugleich für sie vorteilhafteren Preis zu berechnen als den von seinen „steuerehrlichen“ (wie es der Bundesgerichtshof ausdrückt) Wettbewerbern veranschlagten. Dieser Umstand reicht jedoch nicht aus, um die Umsätze von Herrn R. als missbräuchlich im Sinne unserer Rechtsprechung zu bezeichnen, nach der es sich vielmehr um einen vollkommen künstlichen Betrag handeln muss.

86. Demgemäß hat der Gerichtshof im Urteil Halifax festgestellt, dass Umsätze „im Rahmen einer missbräuchlichen Praxis in der Weise neu zu definieren sind, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte“(46). Selbst wenn Herr R. also gegenüber den deutschen Behörden die Namen der tatsächlichen Käufer anstelle derjenigen anderer, falscher Käufer angegeben hätte, lägen immer noch innergemeinschaftliche und damit Mehrwertsteuerbefreite Lieferungen vor. Die betrügerische Erklärung steht im vorliegenden Fall in keinem Kausalzusammenhang mit den erhaltenen Steuervorteilen (vorbehaltlich der Frage, ob die Umsätze ohne die genannte Verschleierung von Angaben für Herrn R. von großem Interesse gewesen wären).

87. Aufgrund sämtlicher vorstehender Erwägungen bin ich der Ansicht, dass das Verhalten von Herrn R. keinen Rechtsmissbrauch im Sinne der Rechtsprechung im Urteil Halifax darstellt.

88. Selbst wenn das Verhalten von Herrn R. nicht als missbräuchlich im Sinne der Rechtsprechung eingestuft werden kann, ist es nach Maßgabe des bewiesenen Sachverhalts immer noch betrügerisch. Es ist jedoch fraglich, ob die Versagung der Befreiung die angemessenste und verhältnismäßigste Form ist, dies zu ahnden. Auch hier bietet die Rechtsprechung jedoch keine hinreichenden Argumente, um die Befreiung zu versagen.

89. Gewiss gibt es zahlreiche Urteile, in denen entschieden wurde, dass ein Steuervorteil zu entziehen ist, wenn Betrug vorliegt(47). Auf viele dieser Urteile wurde im vorliegenden Verfahren wiederholt verwiesen, es ging darin jedoch größtenteils um Fälle, in denen lediglich das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stand, nicht die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, bei der der Territorialitätsgrundsatz eine Rolle spielt. Die in diesen Urteilen genannten Kriterien können daher nicht automatisch entsprechend angewandt werden.

2. Die Rechtsprechung zur Bösgläubigkeit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

90. Da die Rechtsprechung zu Missbrauch und Bösgläubigkeit bei internen Umsätzen nicht herangezogen werden kann, bietet meiner Ansicht nach nur die Rechtsprechung zu Fällen innergemeinschaftlicher Lieferungen einige für den vorliegenden Fall relevante Gesichtspunkte.

91. In zwei jüngeren Urteilen, Teleos und Collée(48), geht es um die Anerkennung der Befreiung bei innergemeinschaftlicher Lieferung im Zusammenhang mit einem etwaigen bösgläubigen Vorgehen des Lieferanten.

92. Im Urteil Teleos ist der Gerichtshof von einer Situation ausgegangen, in der keine innergemeinschaftliche Lieferung stattgefunden (die Gegenstände hatten das Versandland nicht verlassen), der Lieferant jedoch zum betreffenden Zeitpunkt Beweise vorgelegt hatte, aufgrund deren die Befreiung gewährt werden konnte. In diesem Fall ist entschieden worden, dass der Lieferant, wenn er beweist, dass er vollkommen gutgläubig gehandelt hat, nicht verpflichtet werden kann, später die Steuer zu entrichten.

93. Laut diesem Urteil kann, selbst wenn keine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne der Sechsten Richtlinie stattgefunden hat, von dem Lieferanten, wenn dieser gutgläubig gehandelt hat, nicht im Nachhinein die Mehrwertsteuer verlangt werden, von der er zu Unrecht befreit wurde(49).

Im Umkehrschluss ist daraus zu folgern, dass die Mehrwertsteuer vom Lieferanten zurückgefordert werden müsste, wenn keine Lieferung stattgefunden und der Lieferant bösgläubig gehandelt hat. In beiden Fällen hat der Betroffene keinen Anspruch auf die Befreiung; bei Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen verpflichtet der Gerichtshof jedoch den betroffenen Mitgliedstaat, auf die Erhebung der ihm zustehenden Mehrwertsteuer zu verzichten (letztlich verzichtet er in Anbetracht dieser Gutgläubigkeit darauf, die Situation zu bereinigen).

94. Dem Wortlaut des Urteils Teleos lässt sich jedoch nicht – wie die deutsche Regierung behauptet – eindeutig entnehmen, dass der bloße Umstand, dass Bösgläubigkeit vorliegt, genügt, um unter allen Umständen (insbesondere, wenn wie hier eine innergemeinschaftliche Lieferung stattgefunden hat) die Befreiung zu versagen und es dem Mitgliedstaat der Herkunft der Gegenstände zu erlauben, eine ihm nicht zustehende Mehrwertsteuer zu erheben. Die Anwendbarkeit dieses Urteils auf den vorliegenden Fall ist somit zweifelhaft.

95. Dieses Ergebnis wird durch das Urteil Collée bestätigt, in dem es um einen Fall ging, in dem tatsächlich eine innergemeinschaftliche Lieferung stattgefunden hatte, auch wenn diese zunächst aus anderen als steuerlichen Gründen vom Lieferanten verschleiert wurde. Der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt ist zwar mit dem des vorliegenden Falls nicht identisch, er ist ihm jedoch am ähnlichsten: In beiden Fällen erfolgten eine innergemeinschaftliche Lieferung und ein entsprechender innergemeinschaftlicher Erwerb; in der Rechtssache Collée hat es der Lieferant jedoch vorgezogen, den innergemeinschaftlichen Charakter dieser Lieferung zu verschleiern (und auf die entsprechende Befreiung zu verzichten), um so eine Provision nicht zu gefährden, auf die er keinen Anspruch hatte, wenn er außerhalb des Gebiets verkaufte, das ihm vertraglich zugeteilt war⁽⁵⁰⁾; im Gegensatz dazu hat Herr R. im vorliegenden Fall die wahre Identität der Empfänger der Lieferungen verschleiert, nicht jedoch die Lieferungen an sich.

96. Von besonderem Interesse sind die Randnrn. 35 ff. des Urteils Collée, in denen der Gerichtshof eine Argumentation in zwei Schritten vornimmt.

97. Ausgehend von den Urteilen Genius Holding⁽⁵¹⁾ und Schmeink & Cofreth⁽⁵²⁾ wird in Randnr. 35 des Urteils Collée zunächst die Möglichkeit, die zu Unrecht berechnete Mehrwertsteuer zu berichtigen, davon abhängig gemacht, dass der Lieferant „die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat“. Ist dies geschehen, verlangt der Neutralitätsgrundsatz die Anerkennung der Befreiung; für das Ergebnis kommt es somit nicht darauf an, ob der Lieferant gut? oder bösgläubig gehandelt hat⁽⁵³⁾.

98. Derselbe Grundsatz scheint auf den Fall von Herrn R. anwendbar, auch wenn hier die von den deutschen Behörden beabsichtigte „Berichtigung“ in der Versagung einer Befreiung bestünde, die für einen Umsatz, der stets als das erklärt worden ist, was er war – eine innergemeinschaftliche Lieferung –, bereits anerkannt worden war. Die Schwierigkeit des vorliegenden Falls besteht darin, zu bestimmen, ob diese Gefährdung des Steueraufkommens in Bezug auf den Mitgliedstaat vorliegen muss, der die „Berichtigung“ beabsichtigt, oder ob es ausreicht, dass sie in Bezug auf das Mehrwertsteuersystem im Allgemeinen auftritt.

99. Der Generalbundesanwalt vertritt in seinem Schriftsatz die Ansicht, dass die Rechtsprechung sich, da die Bekämpfung der Steuerhinterziehung eines der Ziele der Sechsten Richtlinie darstelle, nur auf die Gefährdung der Erhebung der Steuer im gesamten Gemeinschaftsgebiet beziehen könne. Die irische Regierung vertritt unter ausdrücklichem Verweis auf Randnr. 36 des Urteils Collée, wo von „Gefährdung des Steueraufkommens ... oder [Beeinträchtigung der] Erhebung von Mehrwertsteuer“ die Rede ist, dieselbe Ansicht. Die angeführte Passage könnte in der Tat den Gedanken entstehen lassen, dass es nicht darauf ankomme, welchem Mitgliedstaat die Steuer zusteht.

100. In Randnr. 34 dieses Urteils heißt es jedoch eindeutig, dass die Antwort auf die Frage, ob es für die Steuerbefreiung auf den guten Glauben des Steuerpflichtigen ankommt, „davon abhängt, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens *des betroffenen Mitgliedstaats* besteht“(54). Nach Randnr. 37 kann zudem „die Nichterhebung der Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung, die zunächst zu Unrecht als im Inland ausgeführte Lieferung qualifiziert wurde, ... nicht als eine Gefährdung des Steueraufkommens angesehen werden ... Nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität stehen solche Einnahmen nämlich dem Mitgliedstaat zu, in dem der Endverbrauch erfolgt.“

101. Die Analogie zum Fall von Herrn R. erscheint mir offensichtlich. Der Wortlaut des Urteils ist in diesem Punkt sehr klar, und es lässt sich kaum – wie es der Generalbundesanwalt tut – vertreten, dass seine Aussage auf den vorliegenden Fall allein deswegen nicht anwendbar sein sollte, weil der Empfänger in der Rechtssache Collée von Anfang an die Mehrwertsteuer bezahlt hatte.

102. Es steht zwar außer Frage, dass die Gefährdung des Steueraufkommens zum Nachteil eines Mitgliedstaats ein Thema ist, das die gesamte Gemeinschaft beschäftigen sollte(55), ich glaube jedoch, dass der Gerichtshof in den wiedergegebenen Randnummern des Urteils Collée der Anwendung des Territorialitätsgrundsatzes eine klare Priorität einräumen wollte, selbst wenn Bösgläubigkeit vorlag. Diese Lösung ist logisch: In Fällen wie dem von Herrn R. wäre die Versagung der Befreiung eine in steuerlicher Hinsicht völlig unpassende Sanktion, da Deutschland insoweit keinerlei Ansprüche hat. Die Rechtsprechung folgte bei der Festlegung der „Gefährdung des Steueraufkommens“ als Kriterium zur Beurteilung der Auswirkungen der Bösgläubigkeit der Vorstellung, dass die wirtschaftliche Situation des betroffenen Fiskus so ausgeglichen werden sollte, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die Steuerhinterziehung oder missbräuchliche Praxis hätte bestehen sollen(56).

103. Der Argumentationsstrang des Urteils Collée ist damit nicht erschöpft. In den folgenden Randnummern findet sich eine eindeutige Aufforderung an das nationale Gericht, zu prüfen, ob ein missbräuchlicher oder der Steuerhinterziehung dienender Umsatz getätigt wurde, unter ausdrücklichem Verweis auf das Urteil Kittel und Recolta Recycling(57) und die Rechtsprechung über Rechtsmissbrauch im Urteil Halifax(58). Wie ich bereits ausgeführt habe, kann das Verhalten von Herrn R. jedoch nicht als missbräuchlich im Sinne der Rechtsprechung eingestuft werden, und trotz seines betrügerischen Charakters erfüllt es nicht die erforderlichen Voraussetzungen, um der getätigten innergemeinschaftlichen Lieferung die Befreiung zu versagen.

D – *Die Versagung der Befreiung ist unverhältnismäßig*

104. Abschließend führt der Gerichtshof im Urteil Collée aus, dass „das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, die Verschleierung des Vorliegens eines innergemeinschaftlichen Umsatzes unter bestimmten Voraussetzungen als versuchte Mehrwertsteuerhinterziehung zu behandeln und in einem solchen Fall die nach ihrem nationalen Recht vorgesehenen Sanktionen wie Geldstrafe oder Geldbuße zu verhängen“, die stets in angemessenem Verhältnis zur Schwere der missbräuchlichen Handlung stehen müssten(59).

105. Meiner Meinung nach weist die Rechtsprechung mit dieser Präzisierung darauf hin, dass alternativ andere Sanktionen angewandt werden können, die verhältnismäßiger sind als die Versagung einer Befreiung, durch die das gesamte System der territorialen Verteilung der Zuständigkeit in Mehrwertsteuerangelegenheiten verändert würde.

106. Nach dieser Rechtsprechung und nach Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten für solche Verhaltensweisen zweifellos gesetzlich die Verhängung von (verwaltungs- oder strafrechtlichen) Sanktionen vorsehen(60). Es spräche auch nichts dagegen,

wenn die Höhe einer etwaigen Geldstrafe oder Buße der angewandten Befreiung entspräche (dies wäre vielmehr verhältnismäßig und angemessen). In einem solchen Fall erhielte der Mitgliedstaat der Herkunft der Gegenstände diesen Betrag jedoch in Ausübung seiner Sanktionierungsbefugnisse, über die er logischerweise nur im Fall einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage verfügt; eine solche fehlt den deutschen Behörden offensichtlich im Ausgangsverfahren.

107. Eine derartige Rechtsvorschrift, ergänzt durch die in der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 geregelten Mechanismen der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, auf die ich bereits verwiesen habe, stellte eine verhältnismäßigere – und zudem die der inneren Logik der Steuer gemäß – Antwort auf die Gefahr der Steuerhinterziehung dar, die, wie der Generalbundesanwalt ausführt, Systemen, an denen verschiedene nationale Finanzverwaltungen beteiligt sind, gleichsam innewohnt.

108. Ich bin daher der Ansicht, dass die Versagung der Befreiung – bei der die Frage ihrer Auswirkungen auf die Einbeziehung in einen Straftatbestand völlig außer Acht gelassen wurde – trotz der Berechtigung von Argumenten wie der Notwendigkeit, das angemessene Funktionieren des Mehrwertsteuersystems in seiner Gesamtheit zu wahren und kein wettbewerbsfeindliches Verhalten zu fördern, unverhältnismäßig ist, da es andere Instrumente gibt, mit denen diese Ziele erreicht werden können, ohne die Grundsätze der Neutralität und der Territorialität nennenswert zu beeinträchtigen.

VIII – Ergebnis

109. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die vom Bundesgerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist in dem Sinne auszulegen, dass er keine Ausnahme von der Mehrwertsteuerbefreiung von Lieferungen von Gegenständen im Sinne dieser Vorschrift für die Fälle vorsieht, in denen die Lieferung tatsächlich ausgeführt worden ist; dies gilt auch dann, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der steuerpflichtige Verkäufer

- a) wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, oder
- b) Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen.

1 – Originalsprache: Spanisch.

2 – Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 – Richtlinie vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1).

4 – BGBI. 1976 I, S. 613, und 1977 I, S. 269.

5 – BGBI. 1993 I, S. 565.

6 – BGB1. 1999 I, S. 1308.

7 – Der Rechtsanwalt von Herrn R. bestätigte in der mündlichen Verhandlung, dass es sich um Gebrauchtfahrzeuge gehandelt habe. Hätte es sich um „neue Fahrzeuge“ gehandelt, wäre anstelle von Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie Buchst. b dieser Bestimmung anwendbar gewesen.

8 – Es handelt sich um die Beschlüsse vom 20. November 2008 (Aktenzeichen 1 StR 354/08) und vom 19. Februar 2009 (Aktenzeichen 1 StR 633/08). Der erstgenannte Beschluss wurde vor dem Bundesverfassungsgericht angefochten, das mit Entscheidung vom 23. Juli 2009 (Aktenzeichen 2 BvR 542/09) unter Hinweis darauf, dass eine Verletzung des Art. 103 Abs. 2 GG in diesem Fall nicht von vornherein ausgeschlossen werden könne, die Vollstreckung der verhängten Freiheitsstrafe bis zu seiner endgültigen Entscheidung ausgesetzt hat (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Strafen).

9 – Beschluss vom 11. März 2009, Aktenzeichen 1 V 4305/08.

10 – Aktenzeichen XI B 24/09, DStR 2009, S. 1693.

11 – Wenn es sich bei den Umsätzen um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen handelt, stellen die falschen Erklärungen über die Erwerber keine Straftaten, sondern lediglich Ordnungswidrigkeiten dar, die mit einer Geldbuße bis zu 5 000 Euro geahndet werden (§ 26a Abs. 2 UStG).

12 – Nach den Ausführungen des Bundesgerichtshofs wird ein betrügerisches Verhalten wie das hier in Rede stehende weder von einem Straftatbestand (§ 370 AO) noch vom deutschen Umsatzsteuergesetz (§§ 4 und 6a UStG) ausdrücklich erfasst, noch sehen diese Vorschriften strafrechtliche oder steuerliche Konsequenzen vor: Die von Herrn R. vorgenommenen Manipulationen und Verschleierungen können nicht nach § 370 AO als Straftaten eingestuft werden, wenn die betreffenden Umsätze mehrwertsteuerfrei waren, und der Wortlaut des UStG genügt nicht, um die Befreiung in diesem Fall für unstatthaft zu erklären.

13 – Er nennt in diesem Sinne die Urteile vom 8. Oktober 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Slg. 1987, 3969, Randnr. 13), vom 12. Dezember 1996, X (verbundene Rechtssachen C?74/95 und C?129/95, Slg. 1996, I?6609, Randnr. 24), und vom 3. Mai 2005, Berlusconi u. a. (C?387/02, C?391/02 und C?403/02, Slg. 2005, I?3565, Randnrn. 73 ff.).

14 – Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 11. Juni 1987, Pretore di Salò (14/86, Slg. 1987, 2545, Randnr. 20), vom 26. September 1996, Arcaro (C?168/95, Slg. 1996, I?4705, Randnr. 37), und vom 7. Januar 2004, X (C?60/02, Slg. 2004, I?651, Randnr. 61).

15 – Vgl. u. a. Urteile vom 21. Juni 2001, SONAE (C?206/99, Slg. 2001, I?4679, Randnrn. 45 bis 47), vom 13. Juni 2002, Sea-Land Service und Nedlloyd Lijnen, C?430/99 und C?431/99, Slg. 2002, I?5235, Randnrn. 47 und 48), und vom 30. März 2004, Alabaster (C?147/02, Slg. 2004, I?3101, Randnr. 55). Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung das nationale Gericht, das mit dem Rechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen hat (vgl. insbesondere Urteile vom 5. Oktober 1977, Tedeschi/Denkavit, 5/77, Slg. 1977, 1555, Randnrn. 17 bis 19, vom 25. Februar 2003, IKA, C?326/00, Slg. 2003, I?1703, Randnr. 27, vom 12. April 2005, Keller, C?145/03, Slg. 2005, I?2529, Randnr. 33, vom 22. Juni 2006, Conseil général de la Vienne, C?419/04, Slg. 2006,

I?5645, Randnr. 19, und vom 16. Juli 2009, Gómez-Limón, C?537/07, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 24).

16 – Ich möchte an dieser Stelle klarstellen, dass ich nicht beabsichtige, eine rechtliche Beurteilung des Sachverhalts im eigentlichen Sinne vorzunehmen – was Sache des nationalen Richters ist –, sondern eine Prüfung der Situation durchführen und die Frage, so wie sie gestellt wurde und ausgehend von den im Vorlagebeschluss dargelegten Tatsachen, beantworten möchte, ohne der Frage ihrer Richtigkeit vorzugreifen.

17 – Urteil vom 27. September 2007, Teleos (C?409/04, Slg. 2007, I?7797, Randnr. 70).

18 – Urteil vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Slg. 1995, I?1883, Randnr. 34).

19 – Der Generalbundesanwalt und die Regierung Irlands haben sich in der mündlichen Verhandlung in dem Sinne geäußert, dass § 6a Abs. 1 UStG und § 17 UStDV Maßnahmen zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehung und ?umgehung darstellten, die zur Versagung der Steuerbefreiung in diesem Fall ausreichten. Die Auslegung einer nationalen Regelung wie dieser ist natürlich nicht Sache des Gerichtshofs; träfe diese Auslegung zu, wäre die Vorlagefrage jedoch gewiss nicht in der vorliegenden Form gestellt worden. Der Bundesgerichtshof fragt nicht, ob eine derartige Vorschrift mit der Sechsten Richtlinie vereinbar ist, sondern, ob sich aus dieser unmittelbar ergibt, dass die Befreiung zu versagen ist, wenn Bösgläubigkeit vorliegt.

20 – Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax (C?255/02, Slg. 2006, I?1609, Randnr. 92). Vgl. zu diesem Punkt auch Urteil vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C?25/07, Slg. 2008, I?5129, Randnr. 23).

21 – Die Besteuerung am Ursprungsort wäre jenen Mitgliedstaaten zugutegekommen, in denen eine größere Zahl innergemeinschaftlicher Lieferungen ihren Ursprung hat, und hätte der Mehrwertsteuer ihren Charakter als Verbrauchsteuer genommen. Solche Verschiebungen ließen sich über ein System des automatischen Ausgleichs zwischen den Mitgliedstaaten korrigieren. Die Komplexität eines solchen Systems (das Geldzahlungen zwischen den Staaten mit sich bringen würde) in der Praxis und die Schwierigkeit, zumindest kurzfristig eine größere Homogenität der Steuersätze zu erreichen, haben den Gemeinschaftsgesetzgeber veranlasst, die genannte Übergangsregelung einzuführen, die ursprünglich bis Ende 1996 gelten sollte, jedoch bis heute in Kraft ist und vorübergehend in die neue Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347, S. 1) aufgenommen wurde.

22 – Vgl. hierzu die Schlussanträge von Generalanwältin Kokott vom 11. Januar 2007 in der Rechtssache Teleos.

23 – Urteil Teleos, Randnr. 25.

24– Es ist gerade die Besonderheit dieser „Befreiung“, die aufgrund des Kontrasts zu den Befreiungen des Art. 13 der Sechsten Richtlinie Zweifel an ihrem Verständnis als „Befreiung“ aufkommen lässt; entgegen der Ansicht einiger der Verfahrensbeteiligten ist sie daher ohne Weiteres restriktiv auszulegen.

25 – Urteil Teleos, Randnrn. 38 und 40. Dieser objektive Charakter wird auch anderen Begriffen zugeschrieben, die die nach der Sechsten Richtlinie steuerpflichtigen Umsätze definieren (Urteile vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C?354/03, C?355/03 und C?484/03, Slg. 2006, I?483, Randnr. 44, und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C?439/04 und C?440/04, Slg. 2006, I?6161, Randnr. 41).

26 – Die Rechtsprechung hat in diesem Sinne darauf hingewiesen, dass „eine Verpflichtung der Finanzverwaltung, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, unvereinbar wäre mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, dass, abgesehen von Ausnahmefällen, auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abgestellt wird“ (Urteile vom 6. April 1995, BLP Group, C?4/94, Slg. 1995, I?983, Randnr. 24, Optigen u. a., Randnr. 45, Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 42, und Teleos, Randnr. 39).

27 – Oder die Weigerung, eine Lieferung als innergemeinschaftliche einzustufen, wenn die objektiven Voraussetzungen für eine solche erfüllt sind.

28 – Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), vom 15. Januar 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, Slg. 1998, I?1, Randnr. 15), vom 21. Februar 2006, University of Huddersfield (C?223/03, Slg. 2006, I?1751, Randnr. 47), und vom 13. März 2008, Securenta (C?437/06, Slg. 2008, I?1597, Randnr. 25).

29 – Urteile vom 7. Dezember 2006, Eurodental (C?240/05, Slg. 2006, I?11479, Randnr. 46), und Teleos (Randnr. 59).

30 – Nach Ansicht der deutschen Regierung würde Herr R. „besser gestellt als ein gutgläubiger Lieferant, der lediglich nicht beweisen kann, dass er bezüglich der vorgelegten Nachweise die erforderliche Sorgfalt hat walten lassen, und dessen Lieferung daher als steuerpflichtig behandelt wird“. Auch der Bundesgerichtshof führt aus, dass „zwischen steuerehrlichen und steuerunehrlichen Unternehmen, die durch systematische Verschleierungsmaßnahmen Steuern hinterziehen“, kein Wettbewerbsverhältnis bestehe.

31 – Urteil vom 29. Oktober 2009 (C?174/08, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnrn. 46 und 47).

32 – In der Rechtssache ging es um ein Bauunternehmen, das Mehrwertsteuer auf die Bauleistungen entrichtete, die es für eigene Rechnung durchführte (Lieferungen an sich selbst). Der Gerichtshof hat in dem genannten Urteil festgestellt, dass der Neutralitätsgrundsatz dem nicht entgegenstehe, dass das genannte Unternehmen die Vorsteuer für die durch die Erbringung dieser Dienstleistungen entstandenen Gemeinkosten nicht abziehen könne, wenn der Umsatz aus dem Verkauf der auf diese Weise erstellten Bauwerke von der Steuer befreit sei.

33 – Urteile vom 5. Juli 1988, Mol (269/86, Slg. 1988, 3627, Randnr. 18), und Happy Family (289/86, Slg. 1988, 3655, Randnr. 20), sowie vom 2. August 1993, Lange (C?111/92, Slg. 1993, I?4677, Randnr. 16). Nach dieser Rechtsprechung sind Lieferungen von Erzeugnissen wie Betäubungsmittel, die besondere Merkmale besitzen, insoweit ausgeschlossen, als sie ihrer Natur nach in den Anwendungsbereich eines vollkommenen Vertriebsverbots in sämtlichen Mitgliedstaaten fallen, mit Ausnahme eines streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke. Diese Ausnahme kommt im Ausgangsverfahren jedoch offensichtlich nicht zur Anwendung.

34 – In diesem Punkt ist vielleicht eine Ausnahme von der rein steuerlichen Würdigung des Falls zu machen und die Aufmerksamkeit für einen Moment auf dessen strafrechtliche Folgen zu richten, die bis zu einem gewissen Punkt paradox sind, denn wenn sich eine eventuelle strafrechtliche Verurteilung von Herrn R., wie das vorliegende Gericht vorschlägt, über die Versagung der Befreiung konstruieren ließe, müsste man sich fragen, welche Folgen eine spätere Erstattung des entsprechenden Betrags für die Verurteilung hätte.

35 – Beschluss vom 3. März 2004 (C?395/02, Slg. 2004, I?1991).

36– Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, Slg. 2006, I?6227, Randnr. 40). Vgl. auch die Schlussanträge von Generalanwältin Kokott vom 10. November 2005 in dieser Rechtssache, Nrn. 23 und 24, sowie die Schlussanträge von Generalanwalt Ruiz-Jarabo in der Rechtssache Lipjes (Urteil vom 27. Mai 2004, C?68/03, Slg. 2004, I?5879, Nr. 25).

37 – Verordnung des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 288, S. 1).

38 – Randnr. 71.

39 – Urteil Teleos, Randnr. 23.

40 – In diesem Sinne ist Nr. 31 der Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Teleos meiner Ansicht nach sehr deutlich, dass durch „den innergemeinschaftlichen Erwerb ... sich das Besteuerungsrecht vom Herkunftsstaat auf den Bestimmungsstaat [verlagert]“, wobei in einer Fußnote ausgeführt wird, dass „die Feststellungen zum innergemeinschaftlichen Erwerb durch die Behörden im Bestimmungsstaat nicht die Behörden im Herkunftsstaat bei der Prüfung [binden], ob die Voraussetzungen einer Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung gegeben sind“.

41 – Verordnung des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (ABl. L 264, S. 1).

42 – C?536/08 und C?539/08, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

43 – Urteil X, Randnr. 44.

44 – Urteile vom 12. Mai 1998, Kefalas u. a. (C?367/96, Slg. 1998, I?2843, Randnr. 20), vom 23. März 2000, Diamantis (C?373/97, Slg. 2000, I?1705, Randnr. 33), vom 29. April 2004, Geemente Leusden und Holin Groep (C?487/01 und C?7/02, Slg. 2004, I?5337, Randnr. 7), vom 2. März 2005, Fini H (C?32/03, Slg. 2005, I?1599, Randnr. 32), und Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 54.

45 – Nach einer langen Entwicklung der Rechtsprechung nimmt die Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch heute eine herausragende Stellung im Unionsrecht ein; in einigen Fällen wurde sogar ihre mögliche Einstufung als allgemeiner Grundsatz diskutiert. Hierfür sprechen sich z. B. Generalanwalt Poiares Maduro in seinen Schlussanträgen vom 7. April 2005 in der Rechtssache Halifax, Nr. 64, sowie, wenn auch weniger eindeutig, Generalanwalt La Pergola in seinen Schlussanträgen vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache Centros (Urteil vom 9. März 1999, C?212/97, Slg. 1999, I?1459, Nr. 20) aus. In der Rechtslehre vgl. De la Feria, R., „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax“, *Common Market Law Review*, 45, 2008, S. 395.

46 – Urteil Halifax, Randnr. 94.

47 – Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, Slg. 1985, 655, Randnr. 24), vom 29. Februar 1996, INZO (C?110/94, Slg. 1996, I?857, Randnr. 24), vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C?110/98 bis C?147/98, Slg. 2000, I?1577); Fini H, Randnr. 34, und Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 55. Es reicht aus, dass der Betroffene weiß, dass er sich mit seinem Verhalten „an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist“; in diesem Fall ist er „für die Zwecke der Sechsten Richtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen“ (Urteil Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 56).

48 – Urteil vom 27. September 2007 (C?146/05, Slg. 2007, I?7861).

49 – Urteil Teleos, Tenor 2.

50 – Urteil Collée, Randnrn. 13 und 39.

51 – Urteil vom 13. Dezember 1989 (C?342/87, Slg. 1989, 4227).

52 – Urteil vom 19. September 2000 (C?454/98, Slg. 2000, I?6973).

53 – Im selben Sinne Urteil vom 6. November 2003, Karageorgou u. a. (C?78/02 und C?80/02, Slg. 2003, I?13295, Randnr. 50).

54 – Hervorhebung nur hier.

55 – Wie die irische Regierung zutreffend ausgeführt hat.

56 – Dies ergibt sich aus dem Urteil Halifax, Randnr. 94.

57 – Oben angeführt in Fn. 25.

58 – Urteil Collée, Randnrn. 38 und 39.

59 – Urteil Collée, Randnr. 40. Im selben Sinne Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnr. 62.

60 – Im vorliegenden Fall sieht die deutsche Rechtsordnung tatsächlich die Möglichkeit vor, eine verwaltungsrechtliche Sanktion zu verhängen.