

62010CC0414

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 17. November 2011 (1)

Rechtssache C-414/10

Société Véleclair

gegen

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

(Vorabentscheidungsersuchen des Conseil d'État [Frankreich])

„Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Sechste Richtlinie — Einfuhrmehrwertsteuer — Recht auf Vorsteuerabzug — Nationale Regelung, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug durch die tatsächliche Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer bedingt ist“

I – Einleitung

1.

Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (2). Im Wesentlichen geht es um die Frage, ob ein Mitgliedstaat das Recht auf Vorsteuerabzug, das die Richtlinie (3) Steuerpflichtigen für den Fall der Einfuhr von Gegenständen gewährt, davon abhängig machen kann, dass die Einfuhrmehrwertsteuer vom Steuerpflichtigen zuvor entrichtet worden ist.

2.

Diese Frage stellt sich im Rahmen eines Rechtsstreits, in dem ein Unternehmen die von ihm selbst geschuldete Einfuhrmehrwertsteuer als Vorsteuer erstattet erhalten möchte, obwohl es sie weder entrichtet hat (4) noch entrichten wird. Über das Vermögen des Unternehmens ist nämlich ein Insolvenzverfahren eröffnet worden und die Steuerforderung des Staates ist wegen verspäteter Anmeldung präkludiert.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

3.

Art. 10 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

a)

Steuertatbestand: der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den

Steueranspruch verwirklicht werden;

b)

Steueranspruch: der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

...

(3) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt ...

Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, so treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Tatbestand und der Anspruch dieser gemeinschaftlichen Abgaben entstehen.

...“

4.

Art. 17 der Richtlinie regelt die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug. In der Fassung des Art. 28f Nr. 1 (5) lautet er auszugsweise:

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

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a)

die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

b)

die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände im Inland geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

...

d)

die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) geschuldet wird.

...“

5.

Art. 18 „Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug“ sieht Folgendes vor:

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

a)

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

b)

über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe b) abziehbare Steuer ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen, das ihn als Empfänger oder Importeur ausweist und aus dem sich der geschuldete Steuerbetrag ergibt oder auf Grund dessen seine Berechnung möglich ist;

...

(2) Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.

...

(3) Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen und Einzelheiten fest, nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorgenommen hat.

...“

6.

Art. 20 „Berichtigung der Vorsteuerabzüge“ bestimmt in Abs. 1:

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere:

a)

wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war;

b)

wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; die Berichtigung unterbleibt jedoch bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, bei einer Zerstörung oder einem ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Muster nach Artikel 5 Absatz 6. Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.“

7.

Art. 21 „Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“ regelt Folgendes:

„Die Mehrwertsteuer schuldet

...

2. bei der Einfuhr: die Person oder Personen, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden.“

8.

Art. 23 „Pflichten bei der Einfuhr“ bestimmt in Abs. 2:

„Insbesondere können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die bei der Einfuhr von Gegenständen von Steuerpflichtigen oder Steuerschuldnern oder bestimmten Gruppen von ihnen zu entrichtende Mehrwertsteuer nicht zum Zeitpunkt der Einfuhr zu entrichten ist, unter der Voraussetzung, dass sie als solche in einer nach Artikel 22 Absatz 4 abgegebenen Steuererklärung angegeben wird.“

9.

Die Übergangsvorschrift des Art. 28 der Richtlinie regelt in Abs. 3:

„Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

...

d)

Bestimmungen, die von dem Grundsatz des in Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 1 vorgesehenen sofortigen Abzugs abweichen, weiterhin anwenden;...”

B – Französisches Recht

10.

Der Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) in der am 31. Dezember 1997 geltenden Fassung bestimmt in seinem Art. 271 Abs. II Nr. 1:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet werden und unter der Voraussetzung, dass für diese Umsätze ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, können die Steuerschuldner abziehen:

...

b.

die Steuer, die bei der Einfuhr erhoben wird

...”

III – Sachverhalt und Vorlagefrage

11.

Dem Vorabentscheidungsersuchen liegt ein Rechtsstreit zwischen der Société Véleclair und dem

französischen Haushaltsministerium zugrunde.

12.

Véleclair führte im Zeitraum von 1992–1995 Fahrräder aus Drittstaaten in die Gemeinschaft ein, um diese weiterzuverkaufen. Da die Zollverwaltung die von Véleclair gemachte Herkunftsangabe als falsch erachtete, legte sie Véleclair nachträglich Zoll und Antidumpingzoll in Höhe von 4 Mio. Euro auf. Dieser Betrag unterlag wiederum seinerseits der Einfuhrmehrwertsteuer in Höhe von 735437 Euro.

13.

Dieser Steuerbetrag war noch nicht entrichtet, als über das Vermögen der Véleclair das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Mit Beschluss vom 12. Februar 1999 stellte der Konkursrichter rechtskräftig die Präklusion der Steuerforderung fest, da diese nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Veröffentlichung der Insolvenz endgültig angemeldet wurde.

14.

Véleclair begehrt im Ausgangsverfahren die Erstattung von Mehrwertsteuer. Sie ist nämlich der Ansicht, die nachträglich festgesetzte Einfuhrmehrwertsteuer berechtige sie zum Abzug des entsprechenden Betrages als Vorsteuer.

15.

Die Steuerverwaltung hingegen geht davon aus, dass die Abzugsfähigkeit der Einfuhrmehrwertsteuer die vorherige Zahlung durch den Steuerschuldner voraussetzt.

16.

Vor diesem Hintergrund hat der Conseil d'État, der im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens über die Sache zu entscheiden hat, dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erlaubt Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie einem Mitgliedstaat, das Recht auf Abzug der Einfuhrmehrwertsteuer, insbesondere angesichts des Betrugsrisikos, von der tatsächlichen Zahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner abhängig zu machen, wenn der Steuerschuldner der Einfuhrmehrwertsteuer und der zu ihrem Abzug Berechtigte, wie in Frankreich, ein und dieselbe Person sind?

17.

Am Verfahren vor dem Gerichtshof haben sich die Société Véleclair, die französische, die deutsche, die niederländische und die portugiesische Regierung sowie die Europäische Kommission beteiligt, wobei die deutsche, die niederländische und die portugiesische Regierung nur schriftliche Erklärungen eingereicht haben.

IV – Rechtliche Würdigung

18.

Vorab ist festzustellen, dass sich der vorliegende Sachverhalt nach der Sechsten Richtlinie beurteilt, da er sich vor dem 31. Dezember 2006, dem Zeitpunkt ihrer Aufhebung und Ersetzung durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie, zugetragen hat.

19.

Das Recht auf Vorsteuerabzug wird in Art. 17 der Sechsten Richtlinie geregelt. Wie der Gerichtshof bereits mehrfach betont hat, handelt es sich bei diesem Recht um einen integralen Bestandteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. (6) Es dient dazu, Unternehmen im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit vollständig von der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten (7) und darf daher grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. (8) Insbesondere kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsätze sofort ausgeübt werden. (9) Eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug wirkt sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen sind daher nur in den in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig. (10) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung ist die Vorlagefrage zu beantworten.

20.

Eine nationale Regelung wie die hier in Rede stehende, die das Recht auf Vorsteuerabzug von der vorherigen Zahlung der Steuer abhängig macht, setzt der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs enge Grenzen.

21.

Nach Ansicht der deutschen, der französischen, der portugiesischen und der niederländischen Regierung lässt die Richtlinie eine solche Regelung jedoch zu. Als Begründung wird neben dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer auch ein andernfalls bestehendes Betrugsrisiko geltend gemacht. Die deutsche, die niederländische und die portugiesische Regierung stellen zudem auf den Zusammenhang mit Art. 23 Abs. 2 der Richtlinie ab. Sie sind der Ansicht, Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie gestatte den Mitgliedstaaten, das Recht auf Vorsteuerabzug in all den Fällen von der vorherigen Zahlung abhängig zu machen, in denen ein Mitgliedstaat nicht von der Option des Art. 23 Abs. 2 Gebrauch gemacht habe und folglich die Einfuhrmehrwertsteuer bereits zum Zeitpunkt der Einfuhr zu entrichten sei.

22.

Diese Ansicht teile ich nicht. Ich werde im Folgenden darlegen, dass die grammatikalische, die systematische und die teleologische Auslegung, insbesondere unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer, gegen die Vereinbarkeit einer Regelung wie der des französischen CGI mit der Richtlinie sprechen. Auch ein Betrugsrisiko, das eine andere Auslegung gebieten würde, besteht nicht, so dass die Vorlagefrage im Ergebnis grundsätzlich zu verneinen ist. Dies schließt jedoch nicht aus, dass eine solche Regelung als fortgeltende Altregelung übergangsweise zulässig sein kann.

23.

Im Anschluss an die Prüfung der Vorlagefrage werde ich angesichts des Vorbringens der deutschen und der niederländischen Regierung untersuchen, ob das Recht auf Vorsteuerabzug hinfällig wird, wenn die Einfuhrmehrwertsteuerforderung des Staates erloschen oder nicht mehr durchsetzbar ist.

A – Grammatikalische Auslegung

24.

Bereits der Wortlaut ergibt, dass eine Regelung wie die des französischen CGI nicht mit der

Sechsten Richtlinie vereinbar ist. Nach Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Im Fall der Einfuhr von Gegenständen ist die abziehbare Steuer nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie „die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände im Inland geschuldet wird oder entrichtet worden ist“.

25.

Der Anspruch des Staates auf „die[se] Mehrwertsteuer“, d. h. die Einfuhrmehrwertsteuer, entsteht gemäß Art. 10 Abs. 3 der Richtlinie zum Zeitpunkt der Einfuhr bzw. in Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände wie im vorliegenden Fall dem Zoll unterliegen, zu dem Zeitpunkt, zu dem der Zolltatbestand und der Zollanspruch des Staates entstehen. Zeitgleich damit entsteht nach Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug. Weder Art. 17 Abs. 1 noch Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie setzen für das Entstehen dieses Rechts voraus, dass der Steuerpflichtige die Einfuhrmehrwertsteuer bereits gezahlt hat. Im Gegenteil, Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie lässt es ausdrücklich genügen, dass die Einfuhrmehrwertsteuer nur geschuldet ist.

26.

Die Formulierung „geschuldet wird oder entrichtet worden ist“ lässt auch nicht darauf schließen, dass die Mitgliedstaaten, wie insbesondere die portugiesische Regierung geltend macht, insoweit über ein Wahlrecht verfügen. In Art. 17 Abs. 1 und 2 der Richtlinie sind die Voraussetzungen für die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug nämlich genau angegeben. Diese Vorschriften lassen den Mitgliedstaaten, was ihre Durchführung angeht, keinen Ermessensspielraum. (11) Dies bestätigt auch der Umstand, dass die Sechste Richtlinie dort, wo sie den Mitgliedstaaten einen Regelungsspielraum eröffnen will, dies ausdrücklich sagt, wie etwa in Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 oder in Art. 11 B Abs. 6 der Richtlinie.

27.

Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie, der ebenfalls auf „die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer“ abstellt (12), ist insoweit eindeutig. Erst kürzlich hat der Gerichtshof entschieden, dass es im Fall des Buchst. a für die Entstehung und die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts grundsätzlich nicht darauf ankommt, ob die für einen Umsatz geschuldete Gegenleistung einschließlich Mehrwertsteuer bereits bezahlt worden ist. (13) Ebenso wenig kommt es darauf an, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde. (14)

28.

Es trifft zwar zu, dass es sich, wie die am Verfahren beteiligten Regierungen geltend machen, im Fall des Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie immer um zwei verschiedene Personen handelt, die die Mehrwertsteuer abführen und das Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen, während es sich im vorliegenden Fall um ein und dieselbe Person handelt. Im Ergebnis kann sich jedoch in beiden Fällen in tatsächlicher und wirtschaftlicher Sicht dasselbe ergeben.

29.

Zum einen besteht, wie auch die deutsche Regierung in ihrem Schriftsatz erwähnt, auch im Fall der Einfuhr von Gegenständen aufgrund von Art. 21 Nr. 2 der Richtlinie die Möglichkeit, dass Einfuhrmehrwertsteuerschuldner und Vorsteuerabzugsberechtigter zwei verschiedene Personen

sind. Auch in diesem Fall muss jedoch sichergestellt werden, dass das Recht des einen auf Vorsteuerabzug nicht durch eine etwaig nicht erfolgte Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer seitens des anderen beschränkt wird. Die Situation entspricht insoweit der des Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie.

30.

Auch dann, wenn Einfuhrmehrwertsteuerschuldner und Vorsteuerabzugsberechtigter ein und dieselbe Person sind, ist die Lage jedoch wirtschaftlich mit der des Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie vergleichbar. Bei dem in dieser Vorschrift geregelten Inlandsgeschäft muss der Lieferant (15) die Mehrwertsteuer an den Fiskus unabhängig davon abführen, ob sein Kunde den Kaufpreis einschließlich Mehrwertsteuer bereits an ihn gezahlt hat. (16) Der ebenfalls steuerpflichtige Kunde kann den Mehrwertsteuerbetrag, den er seinem Lieferanten schuldet, tatsächlich aber noch nicht entrichtet hat, jedoch unmittelbar von seiner eigenen Steuerschuld gegenüber dem Staat abziehen. (17) Den damit verbundenen Liquiditätsvorteil des Vorsteuerabzugsberechtigten nimmt die Richtlinie in Kauf. (18)

31.

Ebenso hat es für den Steuerpflichtigen aber auch keine Konsequenzen, wenn der Lieferant die Mehrwertsteuer nicht abführt. (19) Der Steuerpflichtige kann die Vorsteuer dennoch abziehen. In einem solchen Fall kann es folglich wie im vorliegenden Fall der Einfuhr dazu kommen, dass der Staat einen Steuerbetrag erstatten muss, den er noch nicht vereinnahmt hat. Es ist der Regelung des Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie somit immanent, dass Liquiditätsvorteile für den Steuerpflichtigen auf Kosten des Fiskus oder des Lieferanten möglich sind. (20)

32.

Aufgrund der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Situationen steht somit der Umstand, dass bei dem in Buchst. a geregelten Inlandsgeschäft Steuerschuldner und Vorsteuerabzugsberechtigter zwei verschiedene Personen sind, der Übertragung der klaren Rechtsprechung zur Formulierung „geschuldet[] oder entrichtet[]“ in zu Buchst. a auf die entsprechende Formulierung in Buchst. b des Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie nicht entgegen. Auch dort ist das Recht auf Vorsteuerabzug schon dann anzuerkennen, wenn die Einfuhrmehrwertsteuer nur geschuldet ist.

B – Systematische Auslegung

33.

Die Systematik der Richtlinie gebietet keine andere Auslegung. Insoweit teile ich insbesondere nicht die Auffassung der deutschen, der niederländischen und der portugiesischen Regierung, die Formulierung „geschuldet wird“ beziehe sich lediglich auf die Fälle, in denen ein Mitgliedstaat von der Option des Art. 23 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie Gebrauch gemacht habe.

34.

Nach Art. 23 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Einfuhrmehrwertsteuer nicht zum Zeitpunkt der Einfuhr zu entrichten ist, sondern erst im Rahmen der üblichen Mehrwertsteuererklärung anzugeben ist. Auf diese Weise kann es zu einer unmittelbaren Verrechnung von Einfuhrmehrwertsteuer und dem entsprechenden Vorsteuerbetrag kommen. Nur in diesem Fall, so die am Verfahren beteiligten Regierungen, sei es gerechtfertigt, keine vorherige Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer für das Recht auf Vorsteuerabzug zu verlangen.

35.

Auch wenn das dieser Argumentation zugrunde liegende Interesse nachvollziehbar ist, so findet sich doch in der Sechsten Richtlinie kein Anhaltspunkt dafür, dass Art. 17 Abs. 2 Buchst. b mit der Formulierung „geschuldet wird“ allein die Fälle des Art. 23 Abs. 2 der Richtlinie betrifft.

36.

Auch der Umstand, dass in der Vorgängerregelung zu Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie, nämlich in Art. 11 Abs. 1 Buchst. b der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie (21), allein die entrichtete Einfuhrmehrwertsteuer im Rahmen des Vorsteuerabzugsrechts erwähnt wird und jene Richtlinie keine Art. 23 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie entsprechende Vorschrift enthielt, lässt diesen Schluss nicht zu.

37.

Dies zeigt insbesondere Art. 18 der Richtlinie, der die Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug festlegt. Hier wird nämlich nicht verlangt, dass der Steuerpflichtige einen Zahlungsnachweis erbringt. Vielmehr muss der Steuerpflichtige nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie lediglich ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen, das ihn als Empfänger oder Importeur ausweist und aus dem sich der geschuldete Steuerbetrag ergibt oder auf Grund dessen seine Berechnung möglich ist. Es kann somit weder für das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug noch für dessen Ausübung auf eine tatsächliche Zahlung ankommen.

C – Teleologische Auslegung

1. Neutralitätsgrundsatz

38.

Der mit dem Recht auf Vorsteuerabzug verfolgte Zweck bestätigt das bisher gefundene Ergebnis. Der Vorsteuerabzug soll sicherstellen, dass die Mehrwertsteuer für die Unternehmen wirtschaftlich neutral bleibt. (22) Nach Ansicht der französischen Regierung gefährdet jedoch die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger einen Einfuhrmehrwertsteuerbetrag als Vorsteuer abzieht, den er tatsächlich noch nicht abgeführt hat, diese Neutralität, weil der Steuerpflichtige dadurch eine ungerechtfertigte Bereicherung erlangen würde.

39.

Der Abzug der lediglich geschuldeten Einfuhrmehrwertsteuer als Vorsteuer führt im Normalfall jedoch nicht notwendig zu einer Bereicherung, jedenfalls nicht zu einer dauerhaften. Wie bereits ausgeführt, führt das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug allenfalls zu einem vorübergehenden Liquiditätsnachteil für den Staat, der sich bei Inlandsumsätzen in gleicher Weise ergeben kann. In beiden Fällen steht diesem Liquiditätsnachteil des Staates jedoch quasi als Kompensation der Anspruch auf die Mehrwertsteuer aus den Weiterverkäufen gegenüber, der

grundsätzlich schon im Zeitpunkt der Lieferung entsteht. Der entsprechende Betrag ist vom Verkäufer unabhängig davon zu erklären, ob er den Kaufpreis einschließlich Mehrwertsteuer bereits vereinnahmt hat.

40.

Was den vorliegenden Fall anbelangt, in dem der Staat seine Steuerforderung wegen verspäteter Anmeldung zur Insolvenz nicht mehr erfolgreich durchsetzen kann, so ist hervorzuheben, dass er sehr speziell gelagert ist und daher für die ganz allgemeine Frage, ob das Recht auf Vorsteuerabzug von der vorherigen Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer abhängig gemacht werden darf, nicht ausschlaggebend sein kann.

41.

Die Neutralität der Mehrwertsteuer für Unternehmen, die Gegenstände einführen, wäre gerade dann gefährdet, wenn man eine Regelung wie die des Französischen CGI uneingeschränkt zulassen würde. Der Steuerpflichtige müsste nämlich, jedenfalls wenn der betreffende Mitgliedstaat nicht von der Option des Art. 23 Abs. 2 der Richtlinie Gebrauch gemacht hat, immer in Vorkasse treten. Die Einfuhrmehrwertsteuer müsste er zunächst bei den Zollbehörden entrichten, und erst im Rahmen der möglicherweise deutlich später erfolgenden Mehrwertsteuererklärung für den betreffenden Besteuerungszeitraum könnte er den entrichteten Betrag in Abzug bringen.

42.

Damit würde der Steuerpflichtige nicht nur einen Liquiditätsnachteil erleiden, sondern auch gegenüber anderen Steuerpflichtigen benachteiligt, die vergleichbare Gegenstände im Binnenmarkt oder im Inland erwerben. Beim innergemeinschaftlichen Erwerb kommt es nämlich nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie von vornherein nur zu einer Verrechnung von für den Erwerb zu entrichtender Mehrwertsteuer und abziehbarer Vorsteuer. Ein Liquiditätsnachteil für die Unternehmen ist insoweit ausgeschlossen. Bei Inlandsgeschäften ist es nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie sogar möglich, in einer Mehrwertsteuererklärung Vorsteuer in Abzug zu bringen, obwohl keine der zugrunde liegenden Rechnungen bezahlt ist und folglich eine Belastung der eigenen Einkäufe mit Mehrwertsteuer noch gar nicht eingetreten ist.

43.

Der Neutralitätsgrundsatz spricht somit gegen die Zulässigkeit einer Vorschrift, die den Vorsteuerabzug immer erst nach Entrichtung der Einfuhrmehrwertsteuer zulässt.

2. Betrugsrisiko

44.

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist ein Ziel, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird. Eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht ist nicht erlaubt. Stellt die Finanzverwaltung fest, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise ausgeübt wurde, so ist sie befugt, rückwirkend die Zahlung der abgezogenen Beträge zu verlangen, und das nationale Gericht hat den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise geltend gemacht wird. (23)

45.

Was die Mehrwertsteuererhebung auf Einfuhren anbelangt, so ist jedoch nicht erkennbar, warum hier allgemein ein gesteigertes Betrugsrisiko bestehen sollte, das es erforderlich machen könnte, das Recht auf Vorsteuerabzug in jedem Fall von der vorherigen Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer abhängig zu machen. Wie die Kommission und auch Véleclair zu Recht ausführen, ist mit der tatsächlichen physischen Verbringung der Waren in die Union ein für die Mitgliedstaaten leicht nachvollziehbarer und offenkundiger Tatbestand gegeben, der Grundlage der Besteuerung ist. Auch die Einfuhrbescheinigung, die der Steuerpflichtige gemäß Art. 18 Abs. 1 Buchst b der Richtlinie vorlegen muss, um die Vorsteuer abziehen zu können, und die ihn als Schuldner der Mehrwertsteuer ausweist, und zumindest die Berechnung des geschuldeten Betrags zulässt, reduziert die Möglichkeit eines Betrugs.

46.

Auch das von den Mitgliedstaaten ins Feld geführte Betrugsrisiko vermag es daher nicht zu rechtfertigen, das in Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie ausdrücklich sowohl für die entrichtete als auch für die nur geschuldete Einfuhrmehrwertsteuer vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug allgemein auf den Fall der tatsächlichen Zahlung zu beschränken.

D – Zwischenergebnis

47.

Aus den dargelegten Gründen ist Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt, das Recht auf Abzug der Einfuhrmehrwertsteuer von der tatsächlichen Zahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner abhängig zu machen, und zwar auch dann nicht, wenn Steuerschuldner und Vorsteuerabzugsberechtigter ein und dieselbe Person sind.

E – Übergangsvorschriften

48.

Die portugiesische und die deutsche Regierung machen jedoch ferner geltend, dass eine nationale Regelung, die in Bezug auf die Einfuhrmehrwertsteuer das Recht auf Vorsteuerabzug von deren vorherigen Entrichtung abhängig mache, nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie zumindest übergangsweise als fortgeltende Altregelung zulässig sei.

49.

Nach dieser Vorschrift können die Mitgliedstaaten während der in Abs. 4 genannten Übergangszeit solche Bestimmungen weiterhin anwenden, die vom Grundsatz des sofortigen Vorsteuerabzugs nach Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 1 abweichen. Wie die Überschrift des Art. 18 der Richtlinie zeigt, gehört die Frage des „Wann“ der Geltendmachung zu den „Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug“. Die Übergangszeit war während der Geltung der Sechsten Richtlinie nicht abgelaufen. Vielmehr bestimmt auch Art. 372 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, dass Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 Bestimmungen angewandt haben, die vom Grundsatz des sofortigen Vorsteuerabzugs des Art. 179 Abs. 1 abweichen, diese weiterhin anwenden dürfen.

50.

Art. 271 CGI macht das Recht auf Vorsteuerabzug von deren vorheriger Zahlung abhängig. Versteht man diese Vorschrift dahin, dass das Recht auf Vorsteuerabzug vor der Zahlung gar

nicht erst entsteht, ist sie ausschließlich an Art. 17 der Richtlinie zu messen, der Entstehung und Umfang dieses Rechts regelt. Wie ich dargelegt habe, ist eine solche Regelung nicht mit der Richtlinie vereinbar. Eine Vorschrift wie Art. 271 CGI könnte jedoch auch dahin gehend verstanden werden, dass sie lediglich den Zeitpunkt der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug regelt und damit unter Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 1 in Verbindung mit Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Richtlinie fällt. Eine solche Auslegung hätte für den Steuerpflichtigen zwar die gleiche Wirkung wie das Nichtentstehen des Abzugsrechts vor Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer. Eine Verlagerung des Zeitpunkts der Ausübung nach hinten lässt die Richtlinie aber im Rahmen einer übergangsweise geduldeten nationalen Altregelung ausdrücklich zu. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob Art. 271 Abs. II Nr. 1 CGI einer Auslegung zugänglich ist, nach der diese Vorschrift die Einzelheiten der Ausübung des Vorsteuerrechts im Sinne des Art. 18 der Richtlinie regelt, und ob es sich dabei um eine Altregelung handelt, die schon am 1. Januar 1978 angewandt wurde.

F – Erloschene oder nicht mehr durchsetzbare Steuerforderung

51.

Die deutsche und die niederländische Regierung vertreten im vorliegenden Verfahren schließlich die Ansicht, dass selbst wenn man die nur geschuldete Einfuhrmehrwertsteuer für das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug ausreichen lassen wollte, dieses Recht jedenfalls hinfällig werde, wenn die Steuerforderung des Staates erloschen oder nicht mehr durchsetzbar sei.

52.

Die niederländische Regierung weist insoweit darauf hin, dass sich der Vorlageentscheidung nicht entnehmen lasse, welche Wirkung der Präklusion wegen verspäteter Anmeldung zukomme, d. h., ob die Steuerschuld erloschen oder nur nicht mehr durchsetzbar sei. In der mündlichen Verhandlung hat die französische Regierung erklärt, dass nach ihrem Verständnis und offenbar auch dem Verständnis des vorlegenden Gerichts in einem Fall wie dem vorliegenden die Steuerforderung nicht erlischt, sondern sich in eine Naturalobligation umwandle. Die Forderung bestehe damit weiter fort, sie sei lediglich nicht mehr gerichtlich durchsetzbar. Zahle der Steuerschuldner gleichwohl, so erfolge diese Zahlung daher nicht ohne Rechtsgrund.

53.

Diese von der deutschen und der niederländischen Regierung aufgeworfene Problematik geht zwar über die eigentliche Vorlagefrage hinaus. Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, erscheint es jedoch geboten, darauf einzugehen.

54.

Wie sich aus Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie ergibt, „ist der Steuerpflichtige befugt, ... die Mehrwertsteuer [abzuziehen], die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist“. (24) Schon aus dem Wortlaut ergibt sich, dass es nicht ausreicht, dass die (noch nicht bezahlte) Einfuhrmehrwertsteuer einmal geschuldet war, um sie als Vorsteuer abziehen zu können. Vielmehr kommt es darauf an, dass die Einfuhrmehrwertsteuer tatsächlich noch geschuldet wird. Maßgeblich hierfür muss der Zeitpunkt sein, zu dem abschließend darüber entschieden wird, ob das vom Steuerpflichtigen geltend gemachte Recht auf Vorsteuerabzug tatsächlich besteht. Ist die Steuerforderung des Staates zu diesem Zeitpunkt erloschen, ohne dass sie bereits erfüllt wurde, kann es auch kein Recht auf Vorsteuerabzug mehr geben. Eine solche Auslegung gebieten auch Sinn und Zweck des Rechts auf Vorsteuerabzug, den Steuerpflichtigen von jeder wirtschaftlichen Belastung durch die Mehrwertsteuer zu befreien. (25) Entfällt die

Belastung, bedarf es keiner Entlastung im Wege des Vorsteuerabzugs.

55.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob die Einfuhrmehrwertsteuer auch dann als nicht mehr „geschuldet“ im Sinne von Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie anzusehen ist, wenn die Steuerforderung des Staates – wie offenbar im vorliegenden Fall – zwar noch besteht, aber nicht mehr durchsetzbar ist. Die Antwort auf diese Frage kann nicht dem jeweiligen nationalen Recht überlassen bleiben. Vielmehr ist, um die einheitliche Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sicherzustellen, eine autonome Auslegung des Begriffs „geschuldet“ im Sinne des Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie vorzunehmen. (26)

56.

Der Begriff „geschuldet“ steht nach seinem Sinngehalt einer Auslegung dahin gehend, dass er eine rechtliche Durchsetzbarkeit der staatlichen Steuerforderung voraussetzt, nicht entgegen. Nach Sinn und Zweck des Rechts auf Vorsteuerabzug erscheint eine solche Auslegung geradezu geboten. Ebenso wenig wie beim Erlöschen der Steuerforderung des Staates besteht bei fehlender Durchsetzbarkeit dieser Forderung ein Bedürfnis, den Steuerpflichtigen von etwas zu entlasten, das er tatsächlich gar nicht mehr tragen muss.

57.

Auch das Bedürfnis nach einheitlicher Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems spricht für eine solche Auslegung. Käme es nämlich in einem Fall wie dem vorliegenden darauf an, welche Rechtsfolge das jeweilige nationale Insolvenzrecht für den Fall der verspäteten Anmeldung einer Steuerforderung ausspricht, so wäre diese einheitliche Anwendung auf vergleichbare Sachverhalte nicht gewährleistet.

58.

Der Begriff „geschuldet“ im Sinne des Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie ist daher dahin gehend zu verstehen, dass er voraussetzt, dass der Steuerpflichtige eine rechtlich durchsetzbare Verpflichtung zur Zahlung des Mehrwertsteuerbetrags hat, dessen Abzug als Vorsteuer er begehrt. Fehlt es daran, so kann ihm kein Recht auf Vorsteuerabzug für noch nicht entrichtete Einfuhrmehrwertsteuer zustehen.

V – Ergebnis

59.

Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die Vorlagefrage des Conseil d'État wie folgt zu beantworten:

1.

Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie erlaubt einem Mitgliedstaat nicht, das Recht auf Abzug der Einfuhrmehrwertsteuer von der tatsächlichen Zahlung dieser Steuer durch den Steuerschuldner abhängig zu machen, und zwar auch dann nicht, wenn Steuerschuldner und Vorsteuerabzugsberechtigter ein und dieselbe Person sind. Unter den Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie kann ein Mitgliedstaat eine solche Regelung jedoch übergangsweise beibehalten.

2.

Die Mehrwertsteuer wird nur dann im Sinne des Art. 17 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie geschuldet, wenn der Steuerpflichtige eine rechtlich durchsetzbare Verpflichtung zur Zahlung des entsprechenden Mehrwertsteuerbetrags hat, dessen Abzug als Vorsteuer er begehrt. Fehlt es daran, so kann ihm kein Recht auf Vorsteuerabzug für noch nicht entrichtete Einfuhrmehrwertsteuer zustehen.

(1) Originalsprache: Deutsch.

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

(3) In Art. 17 Abs. 2 Buchst. b.

(4) Dies hat die Société Véleclair im Verfahren vor dem Gerichtshof zwar bestritten, nach dem Vorlagebeschluss handelt es sich dabei jedoch um eine Feststellung der Tatsacheninstanzen, die folglich der hier vorzunehmenden Beurteilung zugrunde zu legen ist.

(5) Eingefügt durch Art. 1 Nr. 22 der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1).

(6) Vgl. Urteile vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18), vom 22. Dezember 2008, Magoora (C-414/07, Slg. 2008, I-10921, Randnr. 28), und vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, Slg. 2011, I-7289, Randnr. 43).

(7) Urteile vom 15. Januar 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15), vom 1. April 2004, Bockemühl (C-90/02, Slg. 2004, I-3303, Randnr. 39), und vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnr. 27).

(8) Vgl. Urteile Magoora (zitiert in Fn. 6, Randnr. 28), vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Slg. 2010, I-7467, Randnr. 37), und Kommission/Ungarn (zitiert in Fn. 6, Randnr. 43).

(9) Urteile BP Soupergaz (zitiert in Fn. 6, Randnr. 18), vom 30. September 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Slg. 2010, I-8791, Randnr. 34), und Kommission/Ungarn (zitiert in Fn. 6, Randnr. 43).

(10) Urteile BP Soupergaz (zitiert in Fn. 6, Randnr. 18) und Magoora (zitiert in Fn. 6, Randnr. 28); vgl. auch Urteil Kommission/Ungarn (zitiert in Fn. 6, Randnr. 52).

(11) Urteile BP Soupergaz (zitiert in Fn. 6, Randnr. 35), vom 10. März 2005, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-33/03, Slg. 2005, I-1865, Randnr. 16), und vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Slg. 2009, I-3459, Randnr. 32).

(12) In anderen Sprachfassungen, etwa der französischen, englischen oder italienischen, sind die Formulierungen der Buchst. a und b insoweit übrigens vollständig wortgleich: „la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée“, „value added tax due or paid“, „l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta“.

(13) Urteil Kommission/Ungarn (zitiert in Fn. 6, Randnr. 48).

(14) Urteile vom 12. Januar 2006, Optigen u. a. (C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Randnr. 54), vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 49).

(15) Gemeint ist damit der Unternehmer, von dem der Steuerpflichtige eine Leistung bezieht, für die er zusammen mit dem Kaufpreis Mehrwertsteuer entrichtet.

(16) Vgl. Urteil Kommission/Ungarn (zitiert in Fn. 6, Randnr. 46). Zwar kommt im Fall einer endgültigen Nichtzahlung seitens des Steuerpflichtigen eine Korrektur der Steuerschuld des Lieferanten in Betracht, vgl. Art. 11 C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie. Diese Korrektur stellt jedoch eine für die Mitgliedstaaten fakultative Regelung dar.

(17) Dass dies ein Problem insbesondere für kleine und mittelständische Betriebe darstellt, ist bekannt. Die Kommission widmete sich bereits im Begleitdokument zum „Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system“, SEC (2010) 1455, S. 43 f. diesem Thema. Als mögliche Lösung ist darin angedacht, den Vorsteuerabzug erst nach tatsächlicher Zahlung der Vorsteuer zuzulassen. Die bestehende Regelung in der Sechsten Richtlinie sieht diese Möglichkeit jedoch noch nicht vor.

(18) In Fall der endgültigen Nichtbezahlung sieht die Richtlinie grundsätzlich nicht einmal eine Korrektur des Vorsteuerabzugsrechts vor, vgl. Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 der Richtlinie. Allenfalls auf Verlangen der Mitgliedstaaten kann eine solche vorgenommen werden, vgl. Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Satz 2 der Richtlinie.

(19) Siehe die in Fn. 14 zitierte Rechtsprechung.

(20) Vgl. auch Ben Terra/Julie Kajus, Introduction to European VAT, 2011, Volume 1, Kapitel 17.2, S. 1000.

(21) Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. Nr. 71, S. 1303).

(22) Urteile vom 22. Februar 2001, Abbey National (C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 24), vom 26. Mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Slg. 2005, I-4357, Randnr. 34), und vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Slg. 2010, I-13805, Randnr. 38).

(23) Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnrn. 68-71), und Kittel (zitiert in Fn. 14, Randnrn. 54 f. und die dort zitierte Rechtsprechung).

(24) Hervorhebung nur hier.

(25) Vgl. die in Fn. 7 und 22 zitierten Urteile.

(26) Vgl. Urteile vom 3. Dezember 2009, Yaesu Europe (C-433/08, Slg. 2009, I-11487, Randnr. 18), und vom 10. März 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Slg. 2011, I-1509, Randnr. 19).