

Downloaded via the EU tax law app / web

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

MACIEJ SZPUNAR

vom 11. September 2014(1)

Verbundene Rechtssachen C?131/13, C?163/13 und C?164/13

Staatssecretaris van Financiën (C?131/13)

gegen

Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof

und

Turbu.com BV (C?163/13)

Turbu.com Mobile Phone's BV (C?164/13)

gegen

Staatssecretaris van Financiën

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Niederlande])

„Mehrwertsteuer – Übergangsregelung für die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten – Gegenstände, die innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden – Steuerhinterziehung im Bestimmungsmitgliedstaat – Berücksichtigung der Hinterziehung im Versandmitgliedstaat – Befreiung“

I – Einleitung

1. Nach einer auf Initiative der Europäischen Kommission vor Kurzem durchgeführten Untersuchung belief sich der Verlust von Einnahmen aus der Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten im Jahr 2011 auf 193 Mrd. Euro, was 18 % der geschuldeten Steuern und 1,5 % des Bruttoinlandsprodukts ausmacht(2). Diesem Ausfall mögen unterschiedliche Ursachen zugrunde liegen, doch ist Steuerhinterziehung eine der hauptsächlichen. Es überrascht deshalb nicht, dass die Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung die nationalen Behörden und Gerichte zunehmend beschäftigt. Seit einiger Zeit gewinnt diese Problematik auch in der Rechtsprechung des Gerichtshofs an Bedeutung.

2. Das System der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels stellt einen Bereich dar, der für Steuerhinterziehung besonders anfällig ist, deren Funktionsweise darin besteht, die Mehrwertsteuermechanismen auszunutzen, um unrechtmäßige Vorteile in Form von Vorsteuerabzügen, Steuerbefreiungen und ?erstattungen zu erlangen. Erst vor Kurzem haben

mehrere Urteile des Gerichtshofs diese Problematik aufgegriffen. Die vorliegenden verbundenen Rechtssachen bieten Gelegenheit, diese Rechtsprechung weiterzuentwickeln und zu vervollständigen. Der Hoge Raad der Niederlande (Oberstes Gericht der Niederlande) fragt nämlich nach dem Umfang der Befugnisse und Pflichten der Behörden und Gerichte der Mitgliedstaaten im Hinblick auf diese Form von Steuerhinterziehung, und zwar bei Fehlen ausdrücklicher Vorschriften über diese Befugnisse und Pflichten im nationalen Recht.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3. Das Recht auf Vorsteuerabzug stellt einen der grundlegenden Funktionsmechanismen der Mehrwertsteuer dar. In dem für die Ausgangsverfahren maßgebenden Zeitraum ergab sich dieses Recht aus Art. 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage⁽³⁾ in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995⁽⁴⁾ geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) in der sich aus Art. 28f dieser Richtlinie ergebenden Fassung. Art. 17 Abs. 2 Buchst. c und d sowie Abs. 3 Buchst. b lautet wie folgt:

„(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,

...

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

(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke:

...

b) seiner nach ... Artikel 28c Teil A ... befreiten Umsätze ...“

4. Die für Lieferungen von Gegenständen zwischen Steuerpflichtigen verschiedener Mitgliedstaaten geltende Regelung beruht auf dem Grundsatz der Steuerbefreiung im Mitgliedstaat der Lieferung (sogenannte innergemeinschaftliche Lieferung) unter Erhalt des Rechts auf Vorsteuerabzug sowie der Besteuerung durch den Mitgliedstaat des Erwerbs (sogenannter innergemeinschaftlicher Erwerb) zu dem in diesem Staat geltenden Steuersatz. Diese Form der Befreiung wird teilweise als „Besteuerung zum Nullsatz“ bezeichnet. Sie ist von der „klassischen“ Befreiung zu unterscheiden, bei der kein Recht auf Vorsteuerabzug gewährt wird. Letztere Form der Befreiung hat zur Folge, dass der Umsatz dem Geltungsbereich des Mehrwertsteuersystems entzogen wird. Dies ist bei der Befreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht der Fall, bei der nur die steuerliche Zuständigkeit des Mitgliedstaats der Lieferung durch die des Mitgliedstaats des Erwerbs ersetzt wird, wobei der Umsatz jedoch weiterhin der Mehrwertsteuerregelung unterfällt. Nur vor diesem Hintergrund kann von einem „Recht auf Befreiung“ gesprochen werden. Im Übrigen ist, da der innergemeinschaftliche Erwerb unmittelbar

zum Vorsteuerabzug berechtigt, die bei diesem Erwerb zu zahlende Steuer gleich Null (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft). Erst wenn der Käufer eine der Eingangssteuer unterliegende Lieferung durchgeführt hat, schuldet er die Zahlung der bei diesem Umsatz in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer. Diese Regelungen ergeben sich insbesondere aus den Art. 28a, 28b und 28c der Sechsten Richtlinie.

5. Dementsprechend bestimmt Art. 28a der Sechsten Richtlinie:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen auch:

a) 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.

...

(3) Als innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstands gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, welcher durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versendet oder befördert wird.

...“

6. Artikel 28b Teil A der Richtlinie sieht vor:

„(1) Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.

(2) Unbeschadet des Absatzes 1 gilt jedoch als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 1 Buchstabe a das Gebiet des Mitgliedstaats, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb nach Maßgabe der Regelung in Absatz 1 besteuert worden ist.

Wird der Erwerb dagegen nach Absatz 1 im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er nach Maßgabe des Unterabsatzes 1 besteuert wurde, so wird die Besteuerungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend verringert.

Für die Anwendung von Unterabsatz 1 gilt der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen unter folgenden Voraussetzungen als nach Absatz 1 besteuert:

– Der Erwerber weist nach, dass der innergemeinschaftliche Erwerb für Zwecke einer nachfolgenden Lieferung erfolgt ist, die in dem in Absatz 1 genannten Mitgliedstaat bewirkt wurde und für die der Empfänger nach Artikel 28c Teil E Absatz 3 als Steuerschuldner bestimmt worden ist;

– der Erwerber ist der in Artikel 22 Absatz 6 Buchstabe b letzter Unterabsatz vorgesehenen Erklärungspflicht nachgekommen.“

7. Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

„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.“

Niederländisches Recht

8. Die oben angeführten Vorschriften der Sechsten Richtlinie sind mit den Art. 9, 15, 17c und 30 des Umsatzsteuergesetzes (wet op de omzetbelasting) vom 28. Juni 1968 in niederländisches Recht umgesetzt worden(5).

9. Den Angaben des vorliegenden Gerichts zufolge enthält das niederländische Recht keine ausdrückliche Vorschrift, die das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Befreiung oder auf Erstattung von der Voraussetzung abhängig macht, dass der Umsatz nicht Teil einer Steuerhinterziehung ist, von welcher der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen.

Sachverhalt der Ausgangsverfahren, Vorlagefragen und Verfahrensverlauf

Rechtssache C-131/13

10. Die Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (im Folgenden: Italmoda), eine Gesellschaft niederländischen Rechts, ist im Bereich des Handels mit Schuhen tätig. In dem für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Zeitraum, nämlich von 1999 bis zum Jahr 2000, führte sie auch Handelsgeschäfte mit Datenverarbeitungsmaterial durch. Dieses Material, das Italmoda in den Niederlanden und in Deutschland erwarb, wurde an Kunden verkauft und geliefert, die in Italien mehrwertsteuerpflichtig waren. Die aus Deutschland stammenden Gegenstände wurden von Italmoda unter ihrer niederländischen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erworben (Erwerb, der der Mehrwertsteuer des Staates der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne von Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegt), jedoch von Deutschland direkt nach Italien befördert.

11. Was die in den Niederlanden erworbenen Gegenstände betrifft, führte die Italmoda alle erforderlichen Anmeldungen durch und brachte in ihren Mehrwertsteuererklärungen die Vorsteuer zum Abzug. In Bezug auf die aus Deutschland stammenden Gegenstände hingegen meldete sie weder die innergemeinschaftliche Lieferung in den oben genannten Mitgliedstaat noch den innergemeinschaftlichen Erwerb in den Niederlanden an, obwohl dieser Umsatz in Deutschland steuerbefreit war. In Italien wurde seitens der Käufer keiner der innergemeinschaftlichen Erwerbe angemeldet und auch die Mehrwertsteuer nicht entrichtet. Die italienischen Steuerbehörden nahmen die Einziehung der geschuldeten Steuer vor und versagten den Käufern das Recht auf Vorsteuerabzug.

12. Da die niederländischen Steuerbehörden der Ansicht waren, Italmoda sei wissentlich an einem Steuerbetrug beteiligt gewesen, mit dem in Italien die Umsatzsteuer hinterzogen werden sollte, versagten sie dieser das Recht auf Befreiung in Bezug auf die innergemeinschaftlichen Lieferungen in diesen Mitgliedstaat sowie das Recht auf Vorsteuerabzug und Erstattung bezüglich der für die aus Deutschland stammenden Waren gezahlten Mehrwertsteuer und erließen in dieser Angelegenheit drei Nachforderungsbescheide gegenüber Italmoda. Die von Italmoda gegen diese Bescheide erhobene Klage wurde in erster Instanz von der Rechtbank te Haarlem für begründet erklärt, die die Sache zu erneuter Entscheidung an die Steuerbehörden zurückverwies. Gegen dieses Urteil legte Italmoda jedoch beim Gerechthof te Amsterdam Berufung ein. Dieser hob mit Urteil vom 12. Mai 2011 die Entscheidung der Rechtbank te Haarlem sowie die Nachforderungsbescheide auf.

13. Der Staatssecretaris van Financiën legte beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil ein. Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Haben die nationalen Behörden und Gerichte aufgrund des Rechts der Europäischen Union die Anwendung der Steuerbefreiung auf eine innergemeinschaftliche Lieferung, eines Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer auf den Kauf von Gegenständen, die nach diesem Kauf in einen anderen Mitgliedstaat versandt worden sind, oder die sich aus der Anwendung von Art. 28b Teil A Abs. 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie ergebende Erstattung von Mehrwertsteuer zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Steuer auf die betreffenden Gegenstände hinterzogen wurde, der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er an dieser Hinterziehung beteiligt war, und das nationale Recht eine Versagung der Befreiung, des Vorsteuerabzugs oder der Erstattung unter diesen Umständen nicht vorsieht?

2. Ist, sofern die vorstehende Frage bejaht wird, diese Steuerbefreiung, dieser Vorsteuerabzug oder diese Erstattung auch dann zu versagen, wenn die Mehrwertsteuer in einem anderen Mitgliedstaat (als dem Mitgliedstaat des Versands der Gegenstände) hinterzogen wurde und der Steuerpflichtige sich dieser Mehrwertsteuerhinterziehung bewusst war oder hätte bewusst sein müssen, auch wenn er im Versandmitgliedstaat alle (formalen) Voraussetzungen des nationalen Rechts für die Steuerbefreiung, den Vorsteuerabzug oder die Erstattung erfüllt hatte und den Steuerbehörden in diesem Mitgliedstaat stets alle erforderlichen Angaben zu den Gegenständen, dem Versand und den Abnehmern im Mitgliedstaat der Ankunft der Gegenstände übermittelt hat?

3. Was ist, sofern Frage 1 verneint wird, in Art. 28b Teil A Abs. 2 Satz 1 der Sechsten Richtlinie unter „besteuert“ zu verstehen: die Anmeldung der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb im Ankunftsmitgliedstaat geschuldeten Mehrwertsteuer in der gesetzlich vorgeschriebenen Mehrwertsteuererklärung oder – mangels einer solchen Anmeldung – auch der Erlass geeigneter Maßnahmen durch die Steuerbehörden des Ankunftsmitgliedstaats mit dem Ziel, das Fehlen der Anmeldung zu heilen? Ist es bei der Beantwortung dieser Frage von Belang, ob der betreffende Umsatz Teil einer Kette von Umsätzen ist, die auf eine Mehrwertsteuerhinterziehung im

Ankunftsland gerichtet ist, und sich der Steuerpflichtige dessen bewusst war oder hätte bewusst sein müssen?

Rechtssache C-163/13

14. Die Turbu.com BV (im Folgenden: Turbu.com), eine Gesellschaft niederländischen Rechts, betreibt einen Großhandel mit Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsmaterial sowie mit Software. Im Zeitraum von August bis Dezember 2001 führte Turbo.com mehrere innergemeinschaftliche Lieferungen von Mobiltelefonen durch und wandte die dafür vorgesehene Befreiung sowie den Vorsteuerabzug an. Nach einer Untersuchung durch die Steuerfahndung wurde der Geschäftsführer von Turbu.com im Jahr 2005 wegen Urkundenfälschung sowie Abgabe einer unvollständigen oder ungenauen Steuererklärung strafrechtlich verurteilt.

15. Im Zusammenhang mit dieser Untersuchung kamen die Steuerbehörden zu der Ansicht, Turbu.com habe die Steuerbefreiung auf diese Lieferungen zu Unrecht angewandt, und erließen ihr gegenüber einen Nachforderungsbescheid. Auf Klage der betroffenen Gesellschaft wurde dieser Bescheid in erster Instanz von der Rechtbank te Breda, sodann in der Berufungsinstanz durch den Gerechtshof te 's-Hertogenbosch mit Urteil vom 25. Februar 2011 bestätigt.

16. Turbu.com legte beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil ein. Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Müssen die nationalen Behörden und Gerichte auf der Grundlage des Rechts der Europäischen Union das Recht auf Vorsteuerabzug versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass hinsichtlich der betreffenden Gegenstände eine Mehrwertsteuerhinterziehung vorliegt und der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er daran beteiligt war, auch wenn das nationale Recht nicht vorsieht, dass unter diesen Umständen das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen ist?

Rechtssache C-164/13

17. Die Turbu.com Mobile Phone's BV (im Folgenden: TMP), eine Gesellschaft niederländischen Rechts, ist im Bereich des Handels mit Mobiltelefonen tätig. Im Juli 2003 führte sie innergemeinschaftliche Lieferungen von Mobiltelefonen durch, wobei sie die vorgesehene Befreiung anwandte sowie die Erstattung der Vorsteuer beantragte, die sie auf den Erwerb der Telefone von im Hoheitsgebiet der Niederlande niedergelassenen Unternehmen bezahlt hatte. Die niederländischen Steuerbehörden stellten in den von TMP eingereichten Steuererklärungen mehrere Unregelmäßigkeiten sowohl in Bezug auf die der Vorsteuer unterliegenden Umsätze als auch in Bezug auf die genannten innergemeinschaftlichen Lieferungen fest und verweigerten eine Erstattung. Diese Entscheidung wurde von der Rechtbank te Breda aufgehoben, deren Urteil wiederum vom Gerechtshof te 's-Hertogenbosch mit Urteil vom 25. Februar 2011 aufgehoben wurde.

18. TMP legte beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil ein. Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Müssen die nationalen Behörden und Gerichte auf der Grundlage des Rechts der Europäischen Union das Recht auf Vorsteuerabzug versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass hinsichtlich der betreffenden Gegenstände eine Mehrwertsteuerhinterziehung vorliegt und der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er daran beteiligt war, auch wenn das nationale Recht nicht vorsieht, dass unter diesen Umständen das Recht auf Vorsteuerabzug zu

versagen ist?

Verfahren vor dem Gerichtshof

19. Die Vorabentscheidungsersuchen sind bei der Kanzlei des Gerichtshofs am 18. März (C?131/13) bzw. am 2. April 2013 (C?163/13 und C?164/13) eingegangen. Alle drei Rechtssachen sind durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 25. April 2013 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren sowie gemeinsamer Entscheidung verbunden worden. Schriftliche Erklärungen haben Italmoda, Turbu.com und TMP, die Niederlande und das Vereinigte Königreich sowie die Kommission abgegeben. Italmoda, Turbu.com und TMP, die Niederlande, Italien und das Vereinigte Königreich sowie die Kommission waren in der mündlichen Verhandlung vertreten, die am 5. Juni 2014 stattgefunden hat.

Würdigung

Zulässigkeit

Zur ersten Frage in der Rechtssache C?131/13

20. Italmoda stellt die Zulässigkeit der ersten Frage in der Rechtssache C?131/13 in Abrede, da es sich ihrer Ansicht nach um eine Frage des nationalen Rechts handelt.

21. Nach ständiger Rechtsprechung obliegt die Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts den nationalen Gerichten. Die Frage des vorlegenden Gerichts betrifft jedoch den Umfang der Befugnisse und Pflichten, die sich für die Behörden und Gerichte der Mitgliedstaaten aus den Vorsteuerabzug sowie die Mehrwertsteuerbefreiung und ?erstattung betreffenden Vorschriften des Unionsrechts ergeben. Das Vorbringen von Italmoda ist also ohne Grundlage.

Zur zweiten Frage in der Rechtssache C?131/13

22. Die Kommission bezweifelt die Zulässigkeit der zweiten Frage in der Rechtssache C?131/13. Sie ist der Ansicht, diese Frage beruhe auf der Annahme, dass der Steuerpflichtige alle ihn in Bezug auf die Unterrichtung der Steuerbehörden im Mitgliedstaat der Lieferung treffenden Pflichten ordnungsgemäß erfüllt habe, was im Ausgangsrechtsstreit jedoch nicht der Fall sei.

23. Wie ich nachfolgend zeigen werde, ist aber im Fall einer Mehrwertsteuerhinterziehung im Rahmen von innergemeinschaftlichen Lieferungen der Umstand, dass der an der Hinterziehung beteiligte Steuerpflichtige alle seine Pflichten im Mitgliedstaat der Lieferung ordnungsgemäß erfüllt hat, nicht immer erheblich für die Beurteilung seines Rechts auf Vorsteuerabzug sowie auf Mehrwertsteuerbefreiung und ?erstattung. Ich halte deshalb die zweite Frage in der Rechtssache C?131/13 für zulässig.

Die Vorabentscheidungsersuchen in den Rechtssachen C?163/13 und C?164/13

24. Nach Ansicht der Kommission sind die Vorabentscheidungsersuchen in den Rechtssachen C?163/13 und C?164/13 unzulässig, da die tatsächlichen und rechtlichen Umstände der Ausgangsverfahren noch nicht als feststehend betrachtet werden könnten und die gestellten Fragen hypothetischer Natur seien.

25. Es trifft zu, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts spricht, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festgelegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat(6). Es ist Sache des nationalen Gerichts, darüber zu entscheiden, in welchem Verfahrensstadium es ein

Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof richten soll(7). Dieser darf die Entscheidung über ein Ersuchen eines nationalen Gerichts nur dann verweigern, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn er nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind(8).

26. Diesbezüglich stelle ich fest, dass den Vorlageentscheidungen in den Rechtssachen C?163/13 und C?164/13 zufolge das vorlegende Gericht alle Kassationsgründe für begründet erklärt hat, sei es, weil die behaupteten Tatsachen nicht erwiesen seien, sei es, weil dem angefochtenen Urteil ein Begründungsmangel anhafte. Insbesondere sei in der Rechtssache C?163/13, so das vorlegende Gericht, nicht erwiesen, ob die innergemeinschaftliche Lieferung, für die eine Befreiung beantragt worden sei, tatsächlich stattgefunden habe. Ebenso hat das vorlegende Gericht den Rechtsmittelgrund für begründet erklärt, mit dem Turbu.com bestritt, sich in Kenntnis der Umstände an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt zu haben. In der Rechtssache C?164/13 ist den Angaben des vorlegenden Gerichts zufolge sogar das Vorliegen einer Hinterziehung nicht mit rechtlich hinreichender Sicherheit festgestellt und die Beteiligung von TMP an der Hinterziehung von der Steuerverwaltung in zweiter Instanz nicht geltend gemacht worden.

27. Der Bevollmächtigte von Turbu.com und von TMP hat in der mündlichen Verhandlung dargelegt, die Vorlagefragen in den beiden Rechtssachen seien erheblich, weil das vorlegende Gericht im Fall einer verneinenden Antwort des Gerichtshofs den Nachforderungsbescheid aufheben könne, ohne die Rechtssachen an das Gericht zweiter Instanz zurückzuverweisen. Dies scheint jedoch nicht die Intention des vorlegenden Gerichts zu sein. In den beiden Rechtssachen betreffen die von den Klägerinnen der Ausgangsverfahren geltend gemachten Kassationsgründe in keiner Weise das in den Vorlagefragen aufgeworfene Problem, nämlich die mögliche Befugnis der nationalen Gerichte, den Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug bzw. Befreiung zu versagen. Nur im Fall, dass sich „nach Zurückverweisung [an das Gericht zweiter Instanz] erweisen [sollte]“(9), dass eine Hinterziehung vorliege und die Klägerinnen der Ausgangsverfahren dies wussten oder hätten wissen müssen, seien die Vorlagefragen erheblich.

28. Erstens bin ich deshalb der Ansicht, dass die Fragen in den Rechtssachen C?163/13 und C?164/13 hypothetischer Natur sind. Zweitens möchte ich feststellen, dass in den beiden Ausgangsverfahren die Tatsachen noch nicht als feststehend gelten und noch streitig sind. Hierzu ist zu bemerken, dass es sich nicht um Tatsachen handelt, die eine bloße Illustration von Rechtsvorschriften und ihrer Anwendung wären, sondern um Tatsachen wie das Vorliegen der Steuerhinterziehung, den realen oder fiktiven Charakter einer Lieferung und die Teilnahme des Betroffenen an der Steuerhinterziehung in Kenntnis der Tatumstände. Diese tatsächlichen Umstände sind jedoch entscheidend für die Beurteilung der Befugnisse der nationalen Stellen, den Steuerpflichtigen die verschiedenen sich aus dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem ergebenden Rechte zu verweigern. Ich meine deshalb, dass der Gerichtshof in diesen beiden Rechtssachen nicht über die tatsächlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind.

29. Diesbezüglich möchte ich ferner darauf hinweisen, dass innerhalb der komplexen Mechanismen der Mehrwertsteuer die Zahlung, der Vorsteuerabzug und die Steuerbefreiung oft nicht wirklichen Geldumsätzen entsprechen, sondern bloßen Buchungsvorgängen. Auch verfügen die Unternehmen nicht über die finanziellen Mittel, unvorhergesehenen Steuerzahlungen nachzukommen. Wird ihnen das Recht auf Vorsteuerabzug versagt, kann dies ein schwerwiegendes finanzielles Problem für die Unternehmen darstellen und sogar zu einer Zahlungseinstellung führen. Es ist deshalb von äußerster Wichtigkeit, dass die Steuerbehörden

und die Gerichte sich bei solchen ablehnenden Entscheidungen auf Sachverhaltselemente und Indizien stützen, die die wissentliche Teilnahme des Steuerpflichtigen an der Steuerhinterziehung beweisen. Es geht nicht an, die aus dem Mehrwertsteuersystem folgenden Rechte allein auf der Grundlage bloßer Vermutungen oder Annahmen zu verweigern und dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen, sodann den Beweis für seinen guten Glauben zu erbringen.

30. Aus diesen Gründen bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof die Vorabentscheidungsersuchen in den Rechtssachen C-163/13 und C-164/13 für unzulässig erklären muss. Aus praktischem Blickwinkel kann die Antwort auf diese Fragen, sollte sich erweisen, dass sie dem vorlegenden Gericht oder, was wahrscheinlicher ist, dem Gericht zweiter Instanz von Nutzen ist, auf einfache Weise aus der ebenfalls in diesem Urteil in der Rechtssache C-131/13 gegebenen Antwort abgeleitet werden, da die erste Frage in der Rechtssache C-131/13 die Fragen in diesen beiden Rechtssachen umfasst.

Würdigung der Vorlagefragen in der Rechtssache C-131/13

Hinterziehung der Mehrwertsteuer „bei verschwundenem Händler“ („Missing-Trader-Betrug“)

31. Das Mehrwertsteuersystem ist zugegebenermaßen sehr komplex. Diese Kompliziertheit weist Vorzüge auf – Besteuerung aller Gegenstände und Dienstleistungen, vollkommene Neutralität der Steuer für die Unternehmen und relative Einfachheit der Erhebung für die Steuerbehörden, da die Steuerpflichtigen selbst den größten Teil der Arbeit leisten. Doch verlangt das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Systems den guten Glauben der Beteiligten. Die Kehrseite der Medaille ist nämlich, dass die Kompliziertheit dieses Systems eine Steuerhinterziehung begünstigt, die sich gerade seiner Mechanismen bedient.

32. Zu den häufigsten Arten der sich auf die Mehrwertsteuermechanismen stützenden Steuerhinterziehungen gehört die Hinterziehung „bei verschwundenem Händler“ (nach der englischen Bezeichnung „missing trader“). Ihre Funktionsweise ist oft beschrieben worden⁽¹⁰⁾, doch empfiehlt sich für die Zwecke des besseren Verständnisses der vorliegenden Schlussanträge, die wichtigsten Merkmale in Erinnerung zu rufen.

33. Am Anfang einer Hinterziehung steht oft eine innergemeinschaftliche Lieferung. Die mit Abschnitt XVIa der Sechsten Richtlinie eingeführte Regelung betreffend die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten begünstigt in besonderem Maß die Steuerhinterziehung, da sie erlaubt, eine befreite Lieferung durchzuführen, jedoch ein Recht auf Steuerabzug gewährt, ohne dass die damit verbundenen komplexen Formalitäten – z. B. bei einer Ausfuhr – zu erfüllen wären. Entsprechend führt Händler 1 eine Lieferung vom Mitgliedstaat A in den Mitgliedstaat B aus. Er ist gegenüber den Steuerbehörden des Mitgliedstaats A zu keiner Zahlung verpflichtet, da die innergemeinschaftliche Lieferung mehrwertsteuerbefreit ist. Andererseits steht ihm ein Recht auf Abzug der für die Waren bezahlten Vorsteuer zu. Er kann diese Steuer von der wegen anderer Umsätze geschuldeten Steuer abziehen oder aber ihre Erstattung verlangen.

34. Im Mitgliedstaat B führt Händler 2 einen innergemeinschaftlichen Erwerb durch. Dieser wird zu dem im Mitgliedstaat B geltenden Steuersatz besteuert, doch ist diese Steuer unmittelbar abzugsfähig. In der Praxis der Mehrwertsteuerhinterziehung wird dieser Erwerb aber nicht angemeldet. Händler 2 verkauft die betreffende Ware im selben Mitgliedstaat an Händler 3 weiter. Da dieses Geschäft der Mehrwertsteuer unterliegt, stellt Händler 2 an Händler 3 eine Rechnung über einen um die Mehrwertsteuer erhöhten Preis aus, zahlt jedoch entgegen seiner Pflicht diese Steuer nicht an den Fiskus, sondern behält sie ein und verschwindet. Er ist damit der „missing trader“. Normalerweise zirkuliert die Ware danach noch zwischen mehreren Händlern, um die Hinterziehung vor den Steuerbehörden besser zu verschleiern, bevor sie ohne Mehrwertsteuer auf dem Schwarzmarkt oder auf rechtmäßigem Weg, jedoch zu einem herabgesetzten Preis verkauft

wird. Die Ware kann auch Gegenstand einer anderen innergemeinschaftlichen Lieferung werden oder in einen Drittstaat exportiert werden. Ein solcher Verkauf ermöglicht den Organisatoren der Hinterziehung, letztendlich keine oder nur eine sehr geringe Mehrwertsteuer zu bezahlen. Dieselbe Ware kann auch zu Händler 1 zurückkehren, der sie erneut in den Zirkel einführt. Man spricht dann von einem „Karussellbetrug“.

35. Diese Form der Hinterziehung kann unterschiedliche Kategorien von Gegenständen betreffen. Doch sind Waren wie Computer und Mobiltelefone von Steuerhinterziehern bevorzugte Objekte, da sie einen hohen Preis pro Einheit aufweisen und leicht zu transportieren sind.

36. Die Schwierigkeit, diese Form der Steuerhinterziehung zu verhindern und zu bekämpfen, liegt in dem Umstand begründet, dass alle Umsätze innerhalb des Zirkels legal sind und unter Beachtung der steuerlichen Pflichten durchgeführt werden. Im Übrigen ist es sogar möglich, dass einzelne Händler der Lieferkette nicht einmal davon wissen, dass sie an einem Betrug beteiligt sind, und gutgläubig handeln. Eine Hinterziehung im eigentlichen Sinn begeht ausschließlich der „missing trader“, indem er die dem Fiskus geschuldete Steuer nicht entrichtet. In den meisten Fällen handelt dieser Händler jedoch entweder unter dem Deckmantel einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Unternehmens, das davon nichts weiß, oder tritt als Gesellschaft auf, die auf den Namen eines „Strohmanns“ gegründet wurde, bei dem es sich im Allgemeinen um eine Person aus vermögensschwachen Bevölkerungsschichten handelt, die einer Verwendung ihrer Identität zugestimmt hat, ohne die Tragweite ihres Tuns abgeschätzt zu haben. Nach der Hinterziehung verschwinden die Organisatoren, und die Steuerbehörden sehen sich einer Person gegenüber, die ohne jegliches Vermögen ist und keinerlei finanzielle Verantwortung zu übernehmen vermag.

37. Diese Form der Hinterziehung ist nicht als eine „normale“ Lieferkette anzusehen, in die sich ein Steuerhinterzieher einfügt, der sich darauf beschränkt, die dem Fiskus geschuldete Steuer nicht zu entrichten. Auch wenn es vorkommt, dass normale Unternehmen, sei es aus freiem Willen oder ohne ihr Wissen, als Glieder der Lieferkette benutzt werden, ist das Ganze ausschließlich im Hinblick darauf organisiert worden, eine Steuerhinterziehung zu begehen. Der Fiskus ist nicht das alleinige Opfer dieses Vorgehens. Da es sich um Geschäfte handelt, die ausschließlich im Hinblick darauf durchgeführt werden, einen Steuerbetrug zu begehen, und die Mehrwertsteuer hinterzogen wird, beruht der Profit der Steuerhinterzieher nicht auf der Gewinnmarge, sondern auf der Hinterziehung als solcher. Sie können es sich deshalb erlauben, zu weitaus geringeren als zu Marktpreisen zu handeln, wodurch ehrliche Wirtschaftsteilnehmer geschädigt werden. In Extremfällen kann die legale Wirtschaftstätigkeit auf einem bestimmten Markt unmöglich werden, da legale Umsätze wegen der mit der Hinterziehung verbundenen Schleuderpreise nicht mehr rentabel sind. Darüber hinaus geht die Steuerhinterziehung oft mit anderen Straftaten wie Produktnachahmungen einher.

38. Nach Ansicht der niederländischen Behörden sind die im Ausgangsverfahren fraglichen Umsätze Teil eines „Missing-Trader-Betrugs“. Bei der Prüfung der Vorlagefragen empfiehlt es sich also, sich die oben in Erinnerung gerufenen Merkmale dieser Form des Steuerbetrugs zu vergegenwärtigen.

Zur ersten Vorlagefrage

39. Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob einem Steuerpflichtigen, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einer Steuerhinterziehung beteiligt war, das mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung verbundene Recht auf Vorsteuerabzug, auf Befreiung und auf Erstattung der Mehrwertsteuer versagt werden kann, obwohl entsprechende spezielle Vorschriften des nationalen Rechts fehlen. Auch wenn die Rechtsvorschriften und der Stand der Rechtsprechung zu jedem einzelnen der fraglichen Rechte

(Vorsteuerabzug, Befreiung, Erstattung) unterschiedlich sind, ist eine einheitliche Antwort auf diese Frage meines Erachtens möglich und sogar wünschenswert. Ich beginne mit einem kurzen Überblick über die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs.

– Die Rechtsprechung zu den Rechten des Steuerpflichtigen im Fall von Steuerhinterziehung

40. Das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems erfordert einen gerechten und angemessenen Ausgleich zwischen den Grundsätzen der Neutralität und der Territorialität der Steuer einerseits, deren Beachtung durch die Rechte auf Vorsteuerabzug, auf Befreiung und gegebenenfalls auf Erstattung zu gewährleisten ist, und der Bekämpfung des Steuerbetrugs andererseits. So ist das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs integraler Bestandteil des Mehrwertsteuermechanismus und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden(11). In Bezug auf das Recht auf Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen hat der Gerichtshof entschieden, dass durch dieses Recht die Doppelbesteuerung und damit eine Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden werden kann(12). Die Rechtsprechung zur Steuererstattung ist weniger umfangreich, doch ist beispielsweise in Bezug auf die Erstattung der nicht auf die geschuldete Steuer anrechenbaren Vorsteuer entschieden worden, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zwar über einen gewissen Spielraum verfügen, die entsprechenden Einzelheiten aber den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürfen, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet wird(13). Da jede Erstattung nicht geschuldeter Steuer zur Beachtung des Grundsatzes der Neutralität beiträgt, kann dieser Regel allgemeine Tragweite zukommen.

41. Gleichzeitig hat der Gerichtshof wiederholt betont, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird(14). Der Gerichtshof hat daraus abgeleitet, dass der Grundsatz der Rechtsprechung, wonach eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt ist, auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer anwendbar ist(15).

42. Demzufolge kann sich der Steuerpflichtige im Fall eines Missbrauchs oder eines Steuerbetrugs nicht auf sein Recht auf Vorsteuerabzug berufen(16). Im besonderen Fall des mit einem „Missing-Trader-Betrug“ verbundenen Karussellbetrugs ist dieser Grundsatz auf alle Steuerpflichtigen angewandt worden, die, auch wenn sie selbst nicht Urheber des Betrugs waren, wussten oder hätten wissen müssen, dass sie an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt waren. Solche Steuerpflichtige sind nach Ansicht des Gerichtshofs für die Zwecke der Sechsten Richtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligte anzusehen, unabhängig davon, ob sie daraus einen Gewinn erzielen(17). Demnach hat das nationale Gericht solchen Steuerpflichtigen den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern(18). Eine solche Auslegung wirke nämlich betrügerischen Umsätzen entgegen, indem sie ihre Durchführung erschwere(19). Diese Rechtsprechung ist vor Kurzem bestätigt worden(20).

43. Darüber hinaus hat der Gerichtshof entschieden, dass die Rechtsprechung zum Recht auf Vorsteuerabzug auf die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen betreffende Fälle übertragbar ist. Um dieses Recht zu gewähren, kann deshalb vom Lieferanten gefordert werden, sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt(21).

44. Der entscheidende Schritt in der Entwicklung dieser Linie der Rechtsprechung ist in einem Urteil der Großen Kammer aus dem Jahr 2010 erfolgt(22). Obwohl die Mehrwertsteuerhinterziehung, um die es in der Rechtssache ging, in der dieses Urteil erging, kein

typischer „Missing-Trader-Mehrwertsteuerbetrug“ war, haben die Schlussfolgerungen, zu denen der Gerichtshof gelangte, in Bezug auf die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Fall von Mehrwertsteuerhinterziehung allgemeinen Charakter. Die zentrale Rechtsfrage in dieser Rechtssache ist meines Erachtens sehr zutreffend von Generalanwalt Cruz Villalón in dessen Schlussanträgen wie folgt formuliert worden: „... es geht um die Feststellung, ob Gutgläubigkeit unerlässlich ist, um in den Genuss der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen zu gelangen“(23). Generalanwalt Cruz Villalón kam in seinen Schlussanträgen im Anschluss an eine detaillierte Analyse der einschlägigen Rechtsprechung zu dem Ergebnis, diese Frage sei zu verneinen, wobei er sich auf die Grundsätze der Territorialität, der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit berief(24). Doch war dies nicht die Sichtweise des Gerichtshofs. Dieser entschied in seinem Urteil, dass das Unionsrecht den Mitgliedstaaten nicht verwehrt, im Fall von Steuerhinterziehung die Befreiung zu verweigern, da eine solche Verweigerung eine abschreckende Wirkung hat, die Steuerhinterziehungen oder Umgehungen verhüten soll(25). Darüber hinaus befand der Gerichtshof, dass, wenn ernsthafte Gründe zu der Annahme bestünden, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, der Ausgangsmitgliedstaat dem Lieferer die Befreiung verweigern müsse(26). Weder der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, noch die Grundsätze der Neutralität, der Rechtssicherheit oder des Vertrauensschutzes stünden dieser Feststellung entgegen. Ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteilige und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährde, könne sich nämlich nicht mit Erfolg auf diese Grundsätze berufen(27).

45. Wenn auch das Erfordernis des guten Glaubens des Steuerpflichtigen nicht ausdrücklich als solches in dem in der vorangegangenen Nummer angeführten Urteil festgestellt wurde, so liegt es diesem doch zugrunde und ist in einem vor Kurzem ergangenen Urteil bestätigt worden, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass es bei Vorliegen einer Steuerhinterziehung des Erwerbers gerechtfertigt ist, das Recht des Verkäufers auf Befreiung vom Erfordernis der Gutgläubigkeit abhängig zu machen. Hieraus folgt, dass, sollte das nationale Gericht zu dem Schluss gelangen, dass der betreffende Steuerpflichtige gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers in Zusammenhang gestanden hat, und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden Maßnahmen ergriffen hat, um diese zu verhindern, es ihm den Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung versagen muss(28).

– Der gute Glaube des Steuerpflichtigen als allgemeiner Grundsatz auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer

46. Es existiert also ein Rechtsprechungsgrundsatz, wonach im Fall, dass der Umsatz Teil einer Mehrwertsteuerhinterziehung ist, ein gutgläubiges Verhalten des Steuerpflichtigen verlangt wird, soll dieser in den Genuss der Befreiung seiner innergemeinschaftlichen Lieferung kommen. Der gute Glaube wird hier in weitem Sinne verstanden, der über das klassische Verständnis dieses Begriffs hinausgeht. Dem Erfordernis des guten Glaubens genügt der Steuerpflichtige nämlich nicht schon dadurch, dass er sich nicht aktiv an einem Steuerbetrug beteiligt, sondern nur dann, wenn er nicht wusste oder hätte wissen können, dass er beteiligt war. Vom Steuerpflichtigen wird also verlangt, dass er ehrlich ist, doch gegebenenfalls auch, dass er bestimmte Vorsorgemaßnahmen trifft, um sicherzustellen, dass die durchgeführten Umsätze ordnungsgemäß erfolgen. Dieses zweite Erfordernis, das ich als Pflicht zu angemessener Sorgfalt bezeichnen möchte, lässt sich mit der besonderen Rolle des Steuerpflichtigen innerhalb des Mehrwertsteuersystems begründen, in dem er nicht nur Schuldner der Steuer ist, sondern auch für deren Einziehung sorgt. Das ordnungsgemäße Funktionieren des Systems hängt also in großem Ausmaß vom Verhalten der Steuerpflichtigen selbst ab.

47. Darüber hinaus kann, auch wenn der Begriff „guter Glaube“ nicht in Zusammenhang mit

dem Recht auf Vorsteuerabzug verwendet wird, der Grundsatz des guten Glaubens aus der in Nr. 42 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung abgeleitet werden. Nach dieser Rechtsprechung ist nämlich, wenn der Umsatz sich in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einfügt, das Recht auf Vorsteuerabzug vom guten Glauben des Steuerpflichtigen abhängig, d. h. vom Umstand, dass dieser sich nicht wissentlich an dem Steuerbetrug beteiligt hat und die erforderlichen Maßnahmen getroffen hat, um sich über die Ordnungsmäßigkeit des durchgeführten Umsatzes zu informieren.

48. Was das in der Vorlagefrage ebenfalls angeführte Recht auf Erstattung angeht, ist zunächst zu bemerken, dass das Recht auf Erstattung innerhalb des Mehrwertsteuersystems anders als das Recht auf Vorsteuerabzug oder auf Befreiung kein eigenständiges Recht darstellt. Die Erstattung ist ein Korrekturmechanismus, der angewendet wird, wenn die Neutralität der Steuer mittels der normalen Mechanismen des Mehrwertsteuersystems, insbesondere des Vorsteuerabzugs, nicht gewährleistet werden kann⁽²⁹⁾. Dies gilt auch für den in Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Mechanismus, der eine Verringerung der Besteuerungsgrundlage in dem Mitgliedstaat vorsieht, der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer vergeben hat, wenn der Erwerb im Ankunftsmitgliedstaats einer Besteuerung unterliegt (in den Fällen, in denen es sich um zwei verschiedene Mitgliedstaaten handelt). Nur im Fall einer Zahlung der Steuer im ersten Mitgliedstaat ist diese gegebenenfalls zu erstatten.

49. Das Recht auf Erstattung kann somit nicht von dem Mechanismus getrennt werden, dessen Korrektur es gewährleistet. Es ist im Hinblick auf den Grundsatz des guten Glaubens deshalb ohne Weiteres in derselben Weise zu behandeln wie dieser Mechanismus. Anders gesagt muss in Fällen, in denen die Umsätze Teil einer Steuerhinterziehung sind, einem Steuerpflichtigen, dem das Recht auf Vorsteuerabzug oder auf Befreiung versagt wird, weil er nicht mit gutem Glauben und angemessener Sorgfalt gehandelt hat, auch jede mit diesem Recht möglicherweise verbundene Erstattung verwehrt werden.

50. Meines Erachtens muss dies auch für andere sich aus dem Mehrwertsteuersystem ergebende Rechte gelten, beispielsweise für das Recht auf Verringerung der Besteuerungsgrundlage nach Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie. Das Erfordernis des guten Glaubens des Steuerpflichtigen, der einen Umsatz bewirkt, der Teil eines Steuerbetrugs ist, spiegelt nämlich den allgemeinen Grundsatz wider, wonach niemand die sich aus dem Rechtssystem der Union ergebenden Rechte missbräuchlich oder betrügerisch in Anspruch nehmen kann. Es ist somit nicht zwischen den Rechten auf Vorsteuerabzug und Befreiung sowie anderen Rechten zu unterscheiden.

51. In dieser Hinsicht überzeugt mich die Argumentation der Kommission nicht, wonach die aus Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie folgenden Rechte des Steuerpflichtigen anders zu behandeln seien, weil diese Vorschrift einen bloßen Korrekturmechanismus vorsehe, der es ermögliche, die Neutralität der Steuer bestimmter innergemeinschaftlicher Lieferungen zu gewährleisten. Grundsätzlich sollen die Mechanismen des Mehrwertsteuersystems, wie der Vorsteuerabzug und die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen, gewährleisten, dass die Steuerlast vom Verbraucher getragen wird und sie für die Wirtschaftsteilnehmer neutral ist. Aus der in den Nrn. 40 bis 45 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung, auf die ich meine Ableitung eines allgemeinen Grundsatzes des guten Glaubens stütze, ergibt sich jedoch, dass die Neutralität der Steuer nicht von einem Steuerpflichtigen wirksam geltend gemacht werden kann, der sich vorsätzlich oder fahrlässig an einem Steuerbetrug beteiligt hat. Unter diesem Blickwinkel kann ich deshalb keinen objektiven Unterschied zwischen den verschiedenen sich aus den Mechanismen des Mehrwertsteuersystems ergebenden Rechten, wie den Rechten auf Vorsteuerabzug, Befreiung oder Erstattung, erkennen.

52. Der Grundsatz des guten Glaubens hat meines Erachtens somit nicht nur auf das Vorsteuerabzugsrecht und das Recht auf Befreiung, sondern auch auf andere innerhalb des Mehrwertsteuersystems vorgesehene Rechte Anwendung zu finden, wie etwa auf das mit diesen Rechten gegebenenfalls verbundene Recht auf Erstattung gezahlter Steuer.

53. Die den Steuerpflichtigen damit auferlegten Anforderungen sind jedoch keine Erfolgs-, sondern bloße Handlungserfordernisse. Nach der vom Gerichtshof verwendeten Formulierung müssen Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können⁽³⁰⁾. Welche Maßnahmen im konkreten Fall vernünftigerweise von einem Steuerpflichtigen verlangt werden könnten, hängt wesentlich von den jeweiligen Umständen ab. Doch kann den Steuerpflichtigen nicht auferlegt werden, dass sie normalerweise den Steuerbehörden obliegende Kontrollen durchführten⁽³¹⁾. Der Grundsatz des guten Glaubens entfaltet seine Wirkung also nicht ausschließlich zulasten der Steuerpflichtigen. Im Gegenteil ermöglichte in den meisten der vor den Gerichtshof gelangten Rechtssachen der Umstand, dass der Steuerpflichtige nicht wusste und nicht hatte wissen können, dass sein Umsatz Teil eines Steuerbetrugs war, diesem den Erhalt seines Rechts auf Vorsteuerabzug oder Befreiung⁽³²⁾. Gegebenenfalls könnte ihm dieses Recht sogar zuerkannt werden, ohne dass die materiellen Voraussetzungen seiner Entstehung vollständig erfüllt wären⁽³³⁾. Der Grundsatz des guten Glaubens gewährleistet so, dass das Risiko des Vorliegens eines Betrugs in gerechter Weise zwischen der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen sowie zwischen den Parteien des Handelsgeschäfts verteilt wird⁽³⁴⁾.

54. Schließlich ist zu präzisieren, was unter „Umsatz, der Teil eines Steuerbetrugs ist“, in Zusammenhang mit dem „Missing-Trader-Betrug“ zu verstehen ist. Diese Form des Steuerbetrugs besteht, wie ich in Erinnerung rufen möchte, in einer Reihe von Lieferungen, von denen zumindest eine eine innergemeinschaftliche Lieferung ist, in deren Folge die Mehrwertsteuer bei Weiterlieferung zwar vereinnahmt (im Preis ausgewiesen wird), jedoch nicht an den Fiskus abgeführt wird. Es könnte also auf den ersten Blick der Eindruck entstehen, dass nur die fragliche innergemeinschaftliche Lieferung (und selbstverständlich auch deren Kehrseite, nämlich der innergemeinschaftliche Erwerb des betreffenden Gegenstands) am Steuerbetrug teilnimmt. Doch hieße dies, die Komplexität dieses Steuerbetrugs zu ignorieren, dessen Wirkungsweise mehrere Lieferungen sowohl vor dem mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz als auch danach voraussetzt. Dies wird am deutlichsten im Fall des Karussellbetrugs, in dem dieselbe Ware mehrere Male durch die Hände derselben Händler geht. Die aufeinanderfolgenden Lieferungen verfolgen hier keinen anderen Zweck, als Gelegenheiten zu schaffen, die geschuldete Steuer zu hinterziehen und

sodann den Betrug zu verschleiern. Selbstverständlich sind zwar die Umstände jedes Einzelfalls zu würdigen, doch ist *prima facie* nicht ausgeschlossen, alle Umsätze in einer Kette, die einen „Missing-Trader-Betrug“ umfasst, als Teile dieses Betrugs anzusehen.

55. Selbstverständlich ist möglich, dass ein Händler, für den der bewirkte Umsatz eine normale Geschäftstätigkeit darstellt, unwissentlich in eine solche betrügerische Kette einbezogen wird. Dieser ist indessen, hat er gutgläubig und mit der erforderlichen Sorgfalt gehandelt, geschützt.

– Erforderlichkeit ausdrücklicher Vorschriften des nationalen Rechts

56. Das vorliegende Gericht möchte darüber hinaus wissen, ob die verschiedenen im Mehrwertsteuersystem vorgesehenen Rechte trotz Fehlens entsprechender spezieller Vorschriften im nationalen Recht versagt werden können. Meiner Ansicht nach ermöglicht die sich aus diesem System ergebende Anerkennung eines allgemeinen Grundsatzes des guten Glaubens des Steuerpflichtigen, von der die Ausübung dieser Rechte abhängig ist, diese Frage zu bejahen.

57. Dieses Erfordernis des guten Glaubens spiegelt nämlich das allgemein geltende Verbot des Missbrauchs und des Betrugs wider sowie den Grundsatz, dass niemand die ihm von der Rechtsordnung der Union verliehenen Rechte missbräuchlich oder betrügerisch in Anspruch nehmen darf. Auf das Mehrwertsteuersystem angewendet folgt dieser Grundsatz aus der Struktur dieses Systems als solcher, so dass er keiner gesetzgeberischen Konkretisierung bedarf. Ebenso wenig wie es für die Anerkennung eines Grundsatzes des guten Glaubens durch den Gerichtshof spezieller Vorschriften der Sechsten Richtlinie bedurfte, benötigen die nationalen Gerichte einzelstaatliche Vorschriften, um diesen Grundsatz in konkreten Fällen anzuwenden.

58. Nicht zu überzeugen vermag mich das hauptsächlich von der Kommission in deren schriftlichen Erklärungen vorgebrachte Argument, dass die Rechtslage beim Recht auf Vorsteuerabzug in dieser Hinsicht anders sei als beim Recht auf Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen. Die Bezugnahme in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie auf „Bedingungen, die [die Mitgliedstaaten] zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen“, sei dahin zu verstehen, dass die Versagung des Rechts auf Befreiung im Gegensatz zur Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug eine spezielle Vorschrift im nationalen Recht erfordere, da in der Sechsten Richtlinie in Bezug auf das Vorsteuerabzugsrecht keine Verweisung auf die nationalen Vorschriften vorgesehen sei.

59. Eine solche Auslegung entspricht meines Erachtens nicht der systematischen Bedeutung und dem Zweck der genannten Vorschrift. Da die Regelung der Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten auf Informationen beruht, die von den Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt werden, waren Formalitäten festzulegen, die diesen den Nachweis der materiellen Voraussetzungen einer Befreiung ermöglichen. Die Sechste Richtlinie überlässt es den Mitgliedstaaten, diese formalen Modalitäten festzulegen, die bei Ausübung dieser Befugnis die Grundsätze der Neutralität, der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit zu beachten haben⁽³⁵⁾. Zwar haben die von den Mitgliedstaaten demgemäß festgelegten Regelungen u. a. zum Ziel, Missbrauch, Betrug und Steuerhinterziehung zu verhindern. Doch sollen sie nicht ausschließlich auf Umsätze Anwendung zu finden, die Teil eines Steuerbetrugs sind, sondern auch alle anderen Umsätze regeln, zu denen in erster Linie die legalen Umsätze zählen. Demgegenüber gehört die Frage der Folgen einer Verletzung oder eines Missbrauchs der Rechtsvorschriften über das Funktionieren des Systems zum Gebiet des Unionsrechts. Das Recht auf Befreiung im Fall von Betrug ist somit Bestandteil des Mehrwertsteuermechanismus als solchen und der sich aus der in den vorliegenden Schlussanträgen angeführten Rechtsprechung ergebenden allgemeinen Grundsätze.

60. Die Versagung der aus dem Mehrwertsteuersystem folgenden Rechte in Fällen, in denen der Steuerpflichtige an der Steuerhinterziehung beteiligt ist, stellt auch nicht, wie Italmoda in ihrer Stellungnahme geltend macht, eine „Strafe im materiellen Sinne“ dar, die nach Art. 7 der am 4. November 1950 in Rom unterzeichneten Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten und nach Art. 49 der Charta der Grundrechte der Union in einer bereits bestehenden Gesetzesvorschrift vorgesehen sein muss. Da der gute Glaube des Steuerpflichtigen eine notwendige Bedingung für den Erwerb der genannten Rechte ist, ist deren Versagung nicht als eine Sanktion anzusehen, sondern als ein dem Mehrwertsteuersystem innewohnendes Element.

61. Ebenso wenig vermag ich die Ansicht von Italmoda zu teilen, dass die Anwendung der sich aus den Urteilen Kittel und Recolta Recycling⁽³⁶⁾ sowie R.⁽³⁷⁾ ergebenden Rechtsprechung – die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Tatsachen liegen vor diesen Urteilen – einer rückwirkenden Anwendung des Gesetzes gleichkäme. Die Pflicht zu Ehrlichkeit und Sorgfalt in den Verkehrsbeziehungen, einschließlich derjenigen zu den staatlichen Behörden, ist fester Bestandteil jeder Wirtschaftstätigkeit, so dass ein Steuerpflichtiger sich nicht wirksam auf die Unkenntnis einer solchen Pflicht berufen kann.

62. Darüber hinaus wird nach ständiger Rechtsprechung durch die Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Art. 267 AEUV vornimmt, erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt, dass die Gerichte die Vorschriften in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden können und müssen⁽³⁸⁾. Die zeitliche Beschränkung der Wirkungen eines präjudiziellen Urteils ist ausnahmsweise möglich, wenn in dieser Hinsicht alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind⁽³⁹⁾. Dies war in den in Nr. 61 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Urteilen nicht der Fall.

63. Aufgrund dieser Erwägungen ist auf die erste Vorlagefrage in der Rechtssache C-131/13 zu antworten, dass die Vorschriften der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass die nationalen Behörden einem Steuerpflichtigen, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einer Steuerhinterziehung beteiligt, das Recht auf Vorsteuerabzug, das Recht auf Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung und das Recht auf Verringerung der Besteuerungsgrundlage

nach dem in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 dieser Richtlinie vorgesehenen Mechanismus sowie jedes damit möglicherweise verbundene Recht auf Erstattung zu verweigern haben, auch wenn entsprechende ausdrückliche Vorschriften im nationalen Recht fehlen.

Zur zweiten Vorlagefrage in der Rechtssache C?131/13

64. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob der Umstand, dass der Steuerbetrug in einem anderen Mitgliedstaat als dem für die Verweigerung der verschiedenen Rechte des Steuerpflichtigen zuständigen für die Befugnis oder die Pflicht, eine solche Verweigerung auszusprechen, von Bedeutung ist.

65. Meines Erachtens muss die Frage aus drei Gründen verneint werden.

66. Da das für die Beurteilung des Rechts des Steuerpflichtigen entscheidende Element dessen Wissen und Wollen ist, ist es erstens unerheblich, auf welchem Hoheitsgebiet die Steuerhinterziehung stattfand. Unabhängig davon, ob der Betrug in dem für die Versagung der Rechte zuständigen Mitgliedstaat oder in einem anderen geschah, hat der Steuerpflichtige, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er miteinbezogen war, auf jeden Fall nicht in gutem Glauben und mit der erforderlichen Sorgfalt gehandelt.

67. Auch wenn zweitens die Steuerhoheit eine eigene Zuständigkeit der Mitgliedstaaten bleibt, ist doch das Mehrwertsteuersystem auch ein gemeinschaftliches System, dessen Einnahmen teilweise dem Haushalt der Union zugutekommen. Die Mitgliedstaaten haben deshalb eine Pflicht zur Zusammenarbeit, um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Systems in seiner Gesamtheit zu schützen. Mit dieser Pflicht wäre es nicht zu vereinbaren, wenn diese sich darauf beschränken könnten oder müssten, ausschließlich diejenigen Steuerhinterziehungen zu verhindern, die auf ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet stattfinden.

68. Schließlich beruhen drittens bestimmte Formen von Steuerbetrug, wie der „Missing-Trader-Betrug“, gerade auf den Mechanismen der Steuerregelungen für den innergemeinschaftlichen Handel. Es ist nämlich die Differenz zwischen dem Preis für den innergemeinschaftlichen Erwerb, der nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird (weil die Lieferung als dessen Kehrseite befreit ist), und dem Preis für die Lieferung dieses Gegenstands bei dessen Weiterverkauf, der um die Mehrwertsteuer erhöht ist (die nicht an den Fiskus abgeführt wird), die hauptsächlich die Profitabilität dieser Form des Steuerbetrugs gewährleistet. Darüber hinaus erschwert der Umstand, dass der betrügerische Umsatz der Zuständigkeit der Steuerbehörden zweier verschiedener Mitgliedstaaten unterstellt wird, die Aufdeckung der Steuerhinterziehung. Derselbe Steuerbetrug brächte, würde er innerhalb eines einzigen Mitgliedstaats begangen, den Steuerhinterziehern nur die Differenz zwischen der Vorsteuer und der geschuldeten Steuer ein, und würde von den Steuerbehörden schnell durch den bloßen Vergleich der diesbezüglichen Erklärungen und Rechnungen entdeckt. Die Verhinderung des „Missing-Trader-Mehrwertsteuerbetrugs“ wäre somit nicht effektiv, erfolgte sie nur durch den unmittelbar geschädigten Mitgliedstaat. Im Übrigen könnte es im Fall von mehrere Mitgliedstaaten einbeziehenden betrügerischen Lieferketten schwierig sein, mit Sicherheit die genauen Steuerverluste jedes betroffenen Mitgliedstaats zu bestimmen.

Zur dritten Vorlagefrage in der Rechtssache C?131/13

69. Mit seiner dritten Vorlagefrage bittet das vorlegende Gericht um Auslegung des Begriffs „besteuert“ in Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, falls seine erste Frage verneint werden sollte. Genauer gesagt möchte es mit dieser Frage wissen, ob die Steuerpflichtigkeit das Ergebnis einer Erklärung des Erwerbers sein muss oder ob sie sich aus anderen Umständen ergeben kann, insbesondere einem Einziehungsverfahren der Steuerbehörden. Da ich vorschlage,

die erste Vorlagefrage zu bejahen, ist die Antwort auf die dritte Frage gegenstandslos. Da nämlich der gute Glaube des Steuerpflichtigen für das Gewähren oder Versagen des in der fraglichen Vorschrift vorgesehenen Rechts das entscheidende Element ist, ist die Definition dieses Begriffs unerheblich, weil wegen des Fehlens des guten Glaubens der in der genannten Vorschrift vorgesehene Mechanismus im vorliegenden Fall keine Anwendung findet.

70. Wenn der Gerichtshof die erste Frage jedenfalls in Bezug auf das aus Art. 28b Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie folgende Recht verneint, so folgt meines Erachtens die Antwort auf die dritte Frage aus der vom Gerichtshof bereits gegebenen Auslegung von Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie, wonach die Anwendung des im zweiten Unterabsatz vorgesehenen Mechanismus voraussetzt, dass die im dritten Unterabsatz dieses Artikels genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen, zu denen die Voraussetzung gehört, dass „der Erwerber [der] Erklärungspflicht nachgekommen“ ist(40).

71. Das vorliegende Gericht möchte mit seiner dritten Frage außerdem wissen, ob der Umstand, dass der fragliche Umsatz Teil eines Steuerbetrugs war, von dem der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, für die Auslegung des Begriffs „besteuert“ erheblich ist. Doch stellt sich hier nicht die Frage nach der Auslegung dieses Begriffs, sondern danach, ob der in der fraglichen Vorschrift vorgesehene Mechanismus anzuwenden ist oder nicht. Diese Anwendbarkeit hängt jedoch von der Antwort auf die erste Vorlagefrage ab.

Ergebnis

72. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorabentscheidungsersuchen in den Rechtssachen C?163/13 und C?164/13 für unzulässig zu erklären und auf die in der Rechtssache C?131/13 gestellten Vorlagefragen wie folgt zu antworten:

1. Die Vorschriften der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass die nationalen Behörden einem Steuerpflichtigen, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einer Hinterziehung der Vorsteuer beteiligt war, das Recht auf Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung und das Recht auf Verringerung der Besteuerungsgrundlage nach dem in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie vorgesehenen Mechanismus sowie jedes damit zusammenhängende Recht auf Steuererstattung versagen müssen, auch wenn entsprechende ausdrückliche Vorschriften im nationalen Recht fehlen.

2. Der Umstand, dass die Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat stattfand als dem für die Versagung der unter 1. angeführten Rechte zuständigen, ist für die Pflicht der nationalen Behörden zu einer solchen Versagung unerheblich.

1 – Originalsprache: Französisch.

2 – Vgl. Pressemitteilung der Kommission vom 19. September 2013, IP/13/844.

3 – ABl. L 145, S. 1.

4 – ABl. L 102, S. 18.

5 – *Staatsblad* 1968, Nr. 329.

6 – Urteil *Melki und Abdeli* (C?188/10 und C?189/10, EU:C:2010:363, Rn. 27).

- 7 – Urteil Schmidberger (C?112/00, EU:C:2003:333, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 8 – Urteil Melki und Abdeli (EU:C:2010:363, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 9 – Nach der genauen Formulierung der Vorlageentscheidungen in den Rechtssachen C?163/13 und C?164/13.
- 10 – Ich stütze mich hauptsächlich auf die sehr detaillierte Analyse dieses Phänomens in: Limbourg, N., „Les différentes typologies répertoriées en matière de carrousel TVA“, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Brüssel, 2013, S. 63 bis 93. Vgl. z. B. auch Griffioen, M., und van der Hel, L., „New European Approach to Combat VAT Fraud?“, *Intertax*, Bd. 42, 2014, Nr. 5, S. 298 bis 305; Wolf, R. A., „VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective“, *Intertax*, Bd. 39, 2011, Nr. 1, S. 26 bis 37; Pabia?ski, T., und ?li?, W., „Zorganizowane dzia?ania przest?pcze wykorzystuj?ce mechanizmy podatku VAT“, *Przeegl?d podatkowy*, Nr. 1, 2007, S. 18 bis 27, und Nr. 3, 2007, S. 13 bis 23. Vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in den verbundenen Rechtssachen Kittel und Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:174, Nrn. 27 bis 35).
- 11 – Vgl. insbesondere Urteile BP Soupergaz (C?62/93, EU:C:1995:223, Rn. 18), Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, Rn. 15) sowie Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, Rn. 24).
- 12 – Vgl. insbesondere Urteil Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, Rn. 23).
- 13 – Urteil Sosnowska (EU:C:2008:395, Rn. 17).
- 14 – Vgl. u. a. die Urteile Gemeente Leusden und Holin Groep (C?487/01 und C?7/02, EU:C:2004:263, Rn. 76), Halifax u. a. (C?255/02, EU:C:2006:121, Rn. 71) sowie Sosnowska (EU:C:2008:395, Rn. 22).
- 15 – Vgl. insbesondere die Urteile Halifax u. a. (EU:C:2006:121, Rn. 68 bis 70 und die dort angeführte Rechtsprechung) und Maks Pen (EU:C:2014:69, Rn. 26).
- 16 – Vgl. insbesondere die Urteile Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, Rn. 32) und Halifax u. a. (EU:C:2006:121, Rn. 85).
- 17 – Urteil Kittel und Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, Rn. 56).
- 18 – Ebd. (Rn. 59).
- 19 – Ebd. (Rn. 58).
- 20 – Urteil Maks Pen (EU:C:2014:69, Rn. 26 und 27).
- 21 – Urteil Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 65).
- 22 – Urteil R. (C?285/09, EU:C:2010:742).
- 23 – Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Cruz Villalón in der Rechtssache R. (C?285/09, EU:C:2010:381, Rn. 43).
- 24 – Ebd. (Nrn. 57 bis 109).

25 – Urteil R. (EU:C:2010:742, Rn. 49 und 50).

26 – Ebd. (Rn. 52).

27 – Ebd. (Rn. 53 und 54).

28 – Urteil Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, Rn. 50 und 54).

29 – Beispielsweise in dem Fall, in dem der Betrag der gezahlten Vorsteuer den Betrag der in dem betreffenden Besteuerungszeitraum geschuldeten Steuer überschreitet.

30 – Urteil Kittel und Recolta Recycling (EU:C:2006:446, Rn. 51).

31 – Urteil Mahagében und Dávid (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 59 bis 65).

32 – Vgl. u. a. Urteile Optigen u. a. (C?354/03, C?355/03 und C?484/03, EU:C:2006:16), Mahagében und Dávid (EU:C:2012:373) sowie VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592).

33 – Urteil Teleos u. a. (EU:C:2007:548, Nr. 2 des Tenors). Vgl. auch die dem Urteil Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547) zugrunde liegende Rechtssache, in der nicht erwiesen war, dass die Waren, die Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Lieferung waren, tatsächlich das Hoheitsgebiet verlassen hatten. Dennoch hat der Gerichtshof die Befugnis, das Recht auf Befreiung zu versagen, von der Voraussetzung abhängig gemacht, dass der Käufer wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Umsatz an einem Steuerbetrug teilnahm.

34 – Vgl. in diesem Sinne das Urteil Teleos u. a. (EU:C:2007:548, Rn. 58).

35 – Vgl. in diesem Sinne Urteil Teleos u. a. (EU:C:2007:548, Rn. 44 und 45).

36 – EU:C:2006:446.

37 – EU:C:2010:742.

38 – Vgl. insbesondere Urteile Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, Rn. 16) sowie Brzezi?ski (C?313/05, EU:C:2007:33, Rn. 55).

39 – Vgl. insbesondere Urteil Brzezi?ski (EU:C:2007:33, Rn. 56).

40 – Urteil X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C?536/08 und C?539/08, EU:C:2010:217, Rn. 36).