SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER vom 14. März 2006 [1]

I — Einleitung

1. Die Cour de cassation (Kassationsgerichtshof) Belgiens möchte vom Gerichtshof wissen, wie eine nationale Norm im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem wirkt, nach der Verträge mit unzulässigem Grund und damit Manipulationen mit dem Ziel, den Staat bei der Verwaltung und Erhebung der Mehrwertsteuer zu betrügen, unheilbar nichtig sind.

2. Konkret fragt sie, ob bei einem so genannten Karussellbetrug die genannte Folge für die Wirksamkeit eines Kaufes den Vorsteuerabzug ausschließt, wobei sie zwei Fallgestaltungen unterscheidet, nämlich den Fall, dass der Erwerber gutgläubig handelt (Rechtssache C-440/04), und den, dass er an dem Betrug beteiligt ist (Rechtssache C-439/04) [2].

3. Im Urteil Optigen u. a. vom 12. Januar 2006 [3] wurde eine Antwort für den ersten Fall gegeben und dem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug belassen, wenn er keine Kenntnis davon hat, dass sich das entsprechende Geschäft in eine größere Manipulation einfügt, mit der dem Fiskus Gelder vorenthalten werden sollen.

4. Zur Behebung der Ungewissheit hinsichtlich der zweiten Fallgestaltung, in der sich der Steuerpflichtige aktiv an der Manipulation beteiligt, haben die unlängst ergangenen Urteile Halifax u. a., BUPA Hospitals und Goldsborough Developments sowie University of Huddersfield vom 21. Februar 2006 [4] einige angemessene Auslegungsleitlinien bereitgestellt.

1 — Originalsprache: Spanisch.

2 — Die belgische Cour de cassation hat zwei weitere Vorabentscheidungsersuchen (Rechtssachen C-42/05, Ring Occasions und Fortis Banque, und C-378/05, Samotor) mit denselben Fragen wie hier vorgelegt.

3 — In den verbundenen Rechtssachen C-354/03, C-355/03 und C-484/03 (Slg. 2006, I-483).

4 — Urteile in den Rechtssachen C-255/02 (Slg. 2006, I-1609), C-419/02 (Slg. 2006, I-1685) und C-223/03 (Slg. 2006, I-1751).

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrechtliche Normen über die Mehrwertsteuer*

5. Artikel 2 der Ersten Richtlinie [5] bestimmt:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis auf die Einzelhandelsstufe einschließlich angewandt."

6. Im Einklang mit dieser Regelung unterwirft die Sechste Richtlinie [6] zwei Sachverhalte der Steuerpflicht: „Lieferungen von Gegenständen" und „Dienstleistungen", wobei als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über ihn zu verfügen (Artikel 5 Absatz 1).

7. Erfasst werden diese Handlungen, wenn sie im Inland von Personen vorgenommen werden, die selbständig der Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden nachgehen oder einen freien Beruf oder einen den freien Berufen gleichgestellten Beruf ausüben (Artikel 2 Absatz 1 und 4 Absätze 1 und 2).

8. Artikel 17 lässt das Recht auf Vorsteuerabzug zu dem Zeitpunkt entstehen, zu dem der Anspruch auf die Mehrwertsteuer entsteht, und regelt die einzelnen Voraussetzungen für seine Ausübung.

9. Bei der Regelung der Steuerbefreiungen (Artikel 13 bis 16) verweist die Sechste Richtlinie auf die Notwendigkeit der Verhütung von „Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen"; zu diesem Zweck kann ein Mitgliedstaat ermächtigt werden, von der Richtlinie abzuweichen (Artikel 27 Absatz 1).

5 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301).

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

B — *Belgisches Recht*

10. Das belgische Zivilgesetzbuch versagt Schuldverhältnissen Rechtswirkungen, wenn ihnen der Grund fehlt oder dieser falsch oder unzulässig ist (Artikel 1131), wobei zu der letztgenannten Art solche gehören, die gesetzlich verboten sind oder den guten Sitten oder der öffentlichen Ordnung zuwiderlaufen (Artikel 1113).

11. Auf der Grundlage dieser Vorschriften erklärt die vorlegende Cour de cassation [7] einen Vertrag, mit dem die Mehrwertsteuer umgangen werden soll, für unheilbar nichtig, wobei es ausreiche, dass eine der Vertragsparteien den Vertrag zu einem solchen unzulässigen Zweck abschließe, auch wenn die andere Partei davon keine Kenntnis habe.

12. Folglich erklärt die Cour de cassation, dass die in entsprechender Absicht vorgenommene Eigentumsübertragung nichtig sei und dass sie nicht als „Lieferung von Gegenständen" im Sinne von Artikel 10 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuchs [8] (der Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie umsetzt) einzustufen sei, so dass dem Erwerber das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 45 Absatz 1 dieses Gesetzbuchs (der Artikel 17 Absatz 2 der genannten Richtlinie umsetzt) nicht zustehe, auch wenn er das unzulässige Motiv des Veräußerers nicht gekannt habe.

III — Sachverhalt der Ausgangsrechtsstreitigkeiten

A — *Rechtssache C-439/04*

13. Die Gesellschaft Computime Belgium (im Folgenden: Computime), die sich gegenwärtig in Insolvenz befindet und von Herrn Kittel vertreten wird, war im Großhandel mit EDV-Komponenten tätig, die sie in Belgien bezog, um sie in andere Staaten der Europäischen Union, insbesondere Luxemburg, auszuführen.

14. Der luxemburgische Empfänger leitete die Teile an einen ebenfalls im Großherzogtum ansässigen Dritten weiter, der sie seinerseits wieder in das Nachbarland einführte und an den Lieferanten von Computime lieferte [9].

7 — Urteil vom 12. Oktober 2002, Kassationsbeschwerde Nr. C.99.0136.F (Bull., I, Nr. 543).

8 — Code de la taxe sur la valeur ajoutée, eingeführt durch das Gesetz vom 3. Juli 1969 (*Moniteur belge* vom 17. Juli 1969) und geändert durch das Gesetz vom 28. Dezember 1992 (*Moniteur belge* vom 31. Dezember 1992).

9 — Die Inspektoren haben ermittelt, dass Computime in einem beschränkten Zeitraum (vom 10. Januar bis zum 30. Juni 1997) wiederholt mit denselben Mikroprozessorpackungen (CPU Pentium Intel) handelte. Es stellte sich heraus, dass von 3 290 Transaktionen 736 mit wiederholt veräußerten Kartons durchgeführt worden waren, wobei einige bis zu sechs Mal verwendet worden waren.

15. Dieser Lieferant zahlte nie die Computime in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer, zog aber systematisch die auf ihn übergewälzten Steuerbeträge ab.

16. Nach Ansicht der Cour de cassation wusste Computime von der Manipulation.

B — *Rechtssache C-440/04*

17. Herr Aillaud übertrug der Gesellschaft Recolta Recycling (im Folgenden: Recolta) 16 Luxusfahrzeuge, die er bei Auto Mail erworben hatte, und vereinnahmte die entsprechende Mehrwertsteuer.

18. Anschließend wurden die Fahrzeuge von Recolta an dieses Unternehmen veräußert, um in anderen Mitgliedstaaten vertrieben zu werden, was seinerzeit nach dem ehemaligen Artikel 43 des Mehrwertsteuergesetzbuchs steuerbefreit war.

19. In Wirklichkeit verließen die Fahrzeuge Belgien nicht, sondern wurden in verschiedene Kreise eingeschleust, die auf die Umgehung von Steuerverbindlichkeiten spezialisiert waren. Herr Aillaud und Auto Mail wirkten somit zusammen, damit die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht eingetrieben wurde.

20. Das wegen dieser Vorgänge eingeleitete Strafverfahren wurde hinsichtlich des Geschäftsführers von Recolta eingestellt.

IV — Die Vorlagefragen

21. Die Verwaltung verweigerte Computime und Recolta den Vorsteuerabzug, und beide fochten die entsprechende Entscheidung an — mit unterschiedlichem Erfolg, da das Tribunal de première instance (erstinstanzliche Gericht) Verviers mit Urteil vom 28. Juli 1999 den Anspruch von Computime zurückwies, während es mit einem anderen Urteil vom 1. Oktober 1996 zugunsten von Recolta entschied; die Entscheidungen wurden von der Cour d'appel (Berufungsgericht) Lüttich am 29. Mai 2002 und am 9. November 2001 bestätigt.

22. Auf die dagegen eingelegten Rechtsmittel hat die Cour de cassation die Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG folgende Fragen vorgelegt:

1. Wenn die Lieferung von Gegenständen für einen Steuerpflichtigen bestimmt ist, der gutgläubig, ohne Kenntnis von dem durch den Verkäufer begangenen Betrug einen Vertrag geschlossen hat,

verbietet es dann der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass die Nichtigkeit des Kaufvertrags aufgrund einer Regel des nationalen Zivilrechts, nach der dieser Vertrag unheilbar nichtig ist, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstößt, für diesen Steuerpflichtigen zum Verlust seines Rechts auf Vorsteuerabzug führt?

2. Lautet die Antwort anders, wenn sich die unheilbare Nichtigkeit aus der Hinterziehung der Mehrwertsteuer selbst ergibt?

3. Lautet die Antwort anders, wenn der unzulässige Grund des Kaufvertrags, der nach nationalem Recht zur unheilbaren Nichtigkeit des Vertrages führt, in der Hinterziehung der Mehrwertsteuer besteht und die Hinterziehung beiden Vertragsparteien bekannt ist?

23. Die ersten beiden Fragen werden in den beiden in Rede stehenden Rechtssachen gleichermaßen gestellt, während die dritte nur in der Rechtssache C-439/04 (Kittel) gestellt wird.

V — Verfahren vor dem Gerichtshof

24. Mit Beschluss vom 28. Januar 2005 hat der Präsident des Gerichtshofes die Rechtssachen C-439/04 und C-440/04 wegen ihres objektiven Zusammenhangs verbunden.

25. Innerhalb der Frist nach Artikel 23 der EG-Satzung des Gerichtshofes haben Herr Kittel, Recolta, die Kommission sowie die belgische und die italienische Regierung schriftlich Stellung genommen.

26. In der mündlichen Verhandlung am 9. Februar 2006 sind alle Beteiligten mit Ausnahme der italienischen Regierung erschienen, um mündlich Stellung zu nehmen.

VI — Die Funktionsweise eines Karussellbetrugs

27. Der innergemeinschaftliche Handel ist offenbar ein Terrain, das sich gut zur Mehrwertsteuerhinterziehung eignet, die in verschiedenen Formen auftreten kann, aber immer „in Ketten" organisiert wird.

28. In ihrer einfachsten Erscheinungsform funktioniert sie folgendermaßen [10]:

— „A" („Zwischengesellschaft") erbringt eine steuerbefreite Lieferung an „B" („Karussellbetreiber" oder „verschwundener Händler"), und zwar vom Mitgliedstaat „X" aus in den Mitgliedstaat „Y";

— „B", der die Gegenstände erworben hat, ohne Mehrwertsteuer zu zahlen, veräußert sie in seinem Mitgliedstaat „Y" an „C" („Mittler"), von dem er die Steuer erhält, und verschwindet kurz darauf, ohne Steuern an den Fiskus zu zahlen [11];

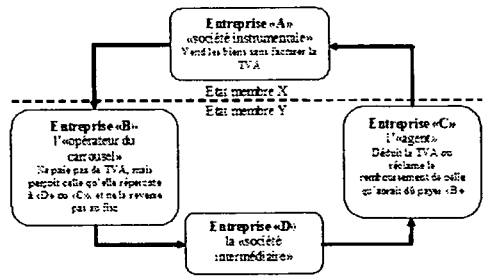
— „C" zieht die auf die bei „B" gekauften Gegenstände entfallende Vorsteuer ab und verschiebt die Ware unter Überwälzung der Steuer auf den Markt des Staates „Y".

29. Der Schaden für die öffentlichen Kassen entspricht dem von „C" an „B" gezahlten Betrag, den dieser nicht abführt.

30. Um die Beziehung zwischen „B" und „C" zu verschleiern, werden zuweilen ein oder mehrere Unternehmen „D" eingeschaltet („Puffergesellschaften" oder „Schirmgesellschaften").

31. Die „Kette" nimmt die Form eines „Karussells" an, wenn der Mittler „C" sich nicht auf das Gebiet von „Y" beschränkt, sondern eine steuerbefreite Lieferung an eine Einheit mit Sitz im Ursprungsstaat „X" der Ware vornimmt, bei der es sich sogar um die Zwischengesellschaft „A" handeln kann. Ist die Ware einmal in diesem Staat, so kann sich die Manipulation unbegrenzt wiederholen. Der Betrug liegt in der von „C" beantragten Erstattung [12].

32. Die Manipulation ergibt sich besser aus dem folgenden Schema:



10 — Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über den Einsatz der Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des MwSt-Betrugs, Brüssel, 16. April 2004, KOM(2004) 260 endg., S. 6 f.

11 — Diese Schlüpfrigkeit hat ihm den Beinamen „Forelle" eingetragen.

12 — Beim so genannten „Dokumentenkarussellbetrug" gibt es nicht einmal Ware, die durch die bloße Zirkulation von Rechnungen ersetzt wird.

33. In der Rechtssache C-339/04 gab es kein Pufferunternehmen „D". Computime spielte — offensichtlich bewusst — die Rolle des Mittlers „C", während ihr belgischer Lieferant die des Karussellbetreibers „B" ausfüllte und die luxemburgischen Gesellschaften den Platz der Zwischengesellschaften „A" einnahmen.

34. In der anderen Vorlagesache (C-440/04) wurde die Manipulation vollständig innerhalb Belgiens abgewickelt, doch wurde der unzulässige Vorteil dadurch erlangt, dass eine innergemeinschaftliche Transaktion geltend gemacht wurde, die nicht durchgeführt werden sollte. Die Manipulationsstruktur bestand aus zwei Kreisen. In einem, dem schlichteren, hinterzog Auto Mail (Karussellbetreiber „B") die beim Verkauf der Fahrzeuge an Herrn Aillaud (Mittler „C") vereinnahmte Mehrwertsteuer. Die Fahrzeuge waren steuerbefreit von Recolta (Zwischengesellschaft „A"), die von den Betrügereien nichts wusste, an Auto Mail übertragen worden, mit der Besonderheit, dass Recolta sie von Herrn Aillaud erworben und dabei Mehrwertsteuer entrichtet hatte. Der andere Weg wurde dadurch komplizierter, dass zwei Dritte als Mittler „C" auftraten, wodurch Herr Aillaud auf die Position eines Puffers „D" rückte, allerdings an anderer Stelle als in der Grafik ausgewiesen, nämlich vor der Zwischengesellschaft „A".

35. Tatsächlich sind die Modalitäten zuweilen derart ausgefallen und verschlungen wie die Fantasie derjenigen, die sie aushecken. Ich stimme daher mit Generalanwalt Poiares Maduro überein, wenn er in Nummer 8 seiner Schlussanträge in den Rechtssachen Optigen u. a. ausführt, dass alle Fälle ihrem Wesen nach darin bestehen, dass ein als Mehrwertsteuer vereinnahmter Betrag nicht angemeldet wird.

VII — Analyse der Vorlagefragen

36. Die belgische Cour de cassation fragt nach dem Recht auf Vorsteuerabzug der Steuerpflichtigen, die den Betrug nicht verwirklichen [13], ihn aber — absichtlich oder unabsichtlich — fördern [14].

A — *Zu den ersten beiden Vorlagefragen (gutgläubige Steuerpflichtige)*

37. Wie dieses Dilemma zu lösen ist, wurde, wie ich in der Einleitung dieser Schlussanträge skizziert habe, im Urteil Optigen

13 — Der Schaden für den Fiskus personifiziert sich in dem Karussellbetreiber.

14 — Als Zwischengesellschaft, Mittler oder schlichter Puffer.

u. a. dargelegt, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug bei einer solchen Lage der Dinge erhalten bleibt.

38. Dem ist jetzt kaum etwas hinzuzufügen, nicht nur, weil das Urteil gerade erst erlassen worden ist, sondern auch und vor allem, weil es richtig ist. Unter Hinweis auf den objektiven Charakter der Begriffe der Sechsten Richtlinie (Randnrn. 43 bis 45) und das allgemeine Konzept der Mehrwertsteuer, das vom Grundsatz der Neutralität beherrscht werde, der Differenzierungen zwischen erlaubten und unerlaubten Transaktionen ausschließe (Randnr. 49), hat der Gerichtshof ausgeführt, dass die Geschäfte, die nicht selbst mit dem Betrug behaftet seien, einen steuerbaren Vorgang darstellten, da sie einem Steuerpflichtigen zuzurechnen seien, dessen Recht auf Vorsteuerabzug nicht dadurch berührt werde, dass die entsprechenden Geschäfte ohne sein Wissen Bestandteil einer rechtswidrigen Umsatzkette seien (Randnrn. 51 bis 54).

39. Aus dem Vorstehenden ist abzuleiten, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem es nicht erlaubt, einer Person, die gutgläubig [15] Gegenstände erwirbt, ohne die Machenschaften des Verkäufers zu kennen, diesen Vorteil mit der Begründung zu verweigern, dass der Vertrag nach dem belgischen Zivilgesetzbuch unheilbar nichtig sei.

15 — Dieser subjektive Umstand ist nach den Beweisregeln der einzelnen nationalen Rechtsordnungen festzustellen, wobei die Wirksamkeit der Gemeinschaftsbestimmungen zu wahren ist (Nr. 57 dieser Schlussanträge).

B — *Zur dritten Vorlagefrage (Steuerpflichtige, die von dem Betrug wissen)*

40. Das Ergebnis ist weniger klar, wenn der Käufer über die Manipulation Bescheid weiß. In diesem Fall gibt es zwei Möglichkeiten: (1) Entweder weiß er zwar Bescheid, hält sich aber am Rand, ohne irgendeinen Vorteil daraus zu ziehen, oder (2) er beteiligt sich an dem Betrug und bereichert sich unrechtmäßig.

1. Erste Möglichkeit

41. Hier kann die Antwort nicht anders ausfallen als bei einem Steuerpflichtigen, der mit den Machenschaften nichts zu tun hat.

42. Die im Urteil Optigen u. a. angestellten Erwägungen kommen hier in vollem Umfang zur Geltung, da eine Tätigkeit nicht deshalb wirtschaftlich unzulässig wird, weil derjenige, der sie ausübt, weiß, dass er mit einem anderen Unternehmer abschließt, der in betrügerischer Absicht handelt; die entsprechende mehrwertsteuerpflichtige Handlung löst demnach das sich daraus ergebende Recht auf Vorsteuerabzug aus.

43. Die diese Steuer beherrschende Neutralität lässt es nicht zu, Umsätze von ihrer

Regelung auszunehmen, die von ihrem Regelungsgegenstand erfasst werden. Im Urteil Optigen u. a. ist wiederholt worden, dass das genannte Recht unabhängig davon bestehe, ob die für vorausgegangene oder nachfolgende Umsätze geschuldete Mehrwertsteuer entrichtet worden sei (Randnr. 54).

44. Das Verhalten des „unredlichen" Steuerpflichtigen, der die Finanzverwaltung nicht von der Manipulation unterrichtet, hat verschiedene Konsequenzen [16], führt aber nie dazu, dass die grundlegende Regel des Mehrwertsteuersystems außer Kraft gesetzt würde, dass die Besteuerung in jedem Stadium des Herstellungs- oder Vertriebsprozesses unter Abzug der in vorausgegangenen Stadien gezahlten Steuer erfolgt [17].

2. Zweite Möglichkeit

a) Ein angemessener Ansatz für die Prüfung

45. Sind alle beteiligt, so liegt in der Manipulation als solcher ein Betrug, da sie dazu dient, dem Zugriff des Fiskus zu entgehen.

46. Angesichts einer derartigen Situation müssen die Mitgliedstaaten reagieren und bei Bedarf einzelne, von Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gedeckte Ausnahmen erlassen oder nach deren Artikel 21 Absatz 3 [18] für die Zahlung unter Beachtung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit eine Gesamtschuld vorsehen [19].

47. Wie auch immer, diese Maßnahmen sind notwendig, aber unzureichend, da sie, wenn sie von unterschiedlichen Stellen erlassen werden, voneinander abweichen und so die Einheitlichkeit des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems aushöhlen können.

48. Außerdem liefe es, wenn ein Mitgliedstaat nicht tätig wird, dem elementarsten Verständnis von Logik zuwider, wenn das betrügerische Verhalten toleriert würde, indem es von einer rechtlichen Sanktion ausgenommen bliebe [20].

16 — Zum Beispiel seine mögliche Inanspruchnahme für die hinterzogenen vereinnahmten Gelder (vgl. Nr. 46 dieser Schlussanträge).

17 — In den Nrn. 58 ff. dieser Schlussanträge analysiere ich die wesentliche Rolle dieses Rechts in der Struktur der Mehrwertsteuer.

18 — Durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners (ABl. L 269, S. 44) wurde Artikel 21 neu gefasst und der genannte Absatz 3 eingefügt.

19 — Generalanwalt Poiares Maduro schlägt dem Gerichtshof in den Schlussanträgen vom 7. Dezember 2005 in der Rechtssache C-384/04, Federation of Technological Industries (in der noch kein Urteil ergangen ist), vor, festzustellen, dass die Mitgliedstaaten im Licht des Artikels 21 Absatz 3 bei Beachtung der genannten Grundsätze durch nichts daran gehindert sind, die Steuer von den Personen als Gesamtschuldner einzufordern, die, als sie einen Umsatz innerhalb eines Karussells tätigten, wussten, dass die Steuer hinterzogen würde, oder von denen anzunehmen ist, dass sie auf dem Laufenden waren (Nr. 39, 1. Entscheidungsvorschlag, Absatz 2).

20 — Generalanwalt Poiares Maduro hat in Nr. 76 seiner Schlussanträge vom 7. April 2005 in der Rechtssache Halifax u. a. vor dieser Gefahr gewarnt.

49. Somit ist zu untersuchen, ob ein allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts eine einheitliche Reaktion gegenüber Situationen wie denen in den vorliegenden Rechtsstreitigkeiten verlangt, wenn die Beteiligten von der Rechtswidrigkeit wissen.

50. Die Netze, in denen einer der Beteiligten den in Rechnung gestellten Betrag nicht an den Fiskus abführt und ein anderer denselben Betrag abzieht, implizieren einen Rechtsmissbrauch, da eine Rechtsnorm benutzt wird (Artikel 17 der Sechsten Richtlinie), um unrechtmäßig einen Vorteil einzubehalten, der im Widerspruch zum Ziel der Norm steht; man führt eine nicht den gewöhnlichen Handelsbedingungen entsprechende Operation durch, um sich ungerechtfertigt zu bereichern.

51. Das Problem besteht daher darin, zu klären, ob das Verbot des Rechtsmissbrauchs auch im Bereich der Mehrwertsteuer gilt.

b) Rechtsmissbrauch und gemeinsames Mehrwertsteuersystem

52. Dieser Punkt wurde gerade in dem am 21. Februar 2006 ergangenen Urteil in der Rechtssache Halifax u. a. erörtert, in der Generalanwalt Poiares Maduro in seinen Schlussanträgen (Nrn. 60 ff.) verschiedene Urteile des Gerichtshofes [21] untersucht, um daraus die Regel abzuleiten, dass „die missbräuchliche oder betrügerische Berufung auf Gemeinschaftsrecht nicht gestattet" sei [22].

53. Ich stimme mit meinem Kollegen darin überein, dass nichts die Geltung dieses Grundsatzes im Mehrwertsteuersektor ausschließt. Die Bekämpfung der Steuerumgehung ist sogar ein von der Sechsten Richtlinie in ihren Artikeln über Steuerbefreiungen anerkanntes und gefördertes Ziel, wie im Urteil Gemeente Leusden und Holin Groep [23] ausgeführt und anschließend im Urteil Halifax u. a. [24] wiederholt worden ist. Es muss verhindert werden, dass rhetorisch auf die Gemeinschaftsnormen über die Mehrwertsteuer Bezug genommen wird, um einen Vorteil zu erlangen, der im Widerspruch zu ihren Bestimmungen steht.

54. Die Schwierigkeit besteht nicht darin, den Rechtsmissbrauch geltend zu machen,

21 — Die Gemeinschaftsrechtsprechung hat sich mit dem Rechtsmissbrauch in folgenden Bereichen befasst: a) Grundfreiheiten (Urteile vom 3. Dezember 1974 in der Rechtssache 33/74, Van Binsbergen, Slg. 1974, 1299, Randnr. 13, vom 9. Februar 1979 in der Rechtssache 115/78, Knoors, Slg. 1979, 399, Randnr. 25, und vom 9. März 1999 in der Rechtssache C-212/97, Centros, Slg. 1999, I-1459, Randnr. 24); b) soziale Sicherheit (Urteil vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-206/94, Palletta, Slg. 1996, I-2357, Randnr. 24); c) gemeinsame Agrarpolitik (Urteile vom 11. Oktober 1977 in der Rechtssache 125/76, Cremer, Slg. 1977, 1593, Randnr. 21, und vom 3. März 1993 in der Rechtssache C-8/92, General Milk Products, Slg. 1993, I-779, Randnr. 21); d) Gesellschaftsrecht (Urteile vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-367/96, Kefalas u. a., Slg. 1998, I-2843, Randnrn. 20 und 28, und vom 23. März 2000 in der Rechtssache C-373/97, Diamantis, Slg. 2000, I-1705, Randnr. 33).

22 — So Generalanwalt La Pergola in den Schlussanträgen in der Rechtsache C-212/79 (Centros, Urteil vom 9. März 1999, zitiert in Fußnote 21), Nr. 20.

23 — Urteil vom 29. April 2004 in den Rechtssachen C-487/01 und C-7/02 (Slg. 2004, I-5337, Randnr. 76).

24 — Randnr. 71.

sondern darin, die Kriterien festzulegen, anhand deren er festgestellt werden kann. Nicht ohne Grund: In diesem vom Rechtsstaatsprinzip beherrschten Bereich spielen die Rechtssicherheit und eine ihrer Ausdrucksformen, der Grundsatz des Vertrauensschutzes, eine entscheidende Rolle, damit die Bürger im Voraus genau über den Umfang ihrer Verpflichtungen Bescheid wissen [25]. Die Bürger genießen außerdem auch Gestaltungsfreiheit für ihre Geschäfte, um so deren Auswirkungen zu begrenzen [26], indem sie aus wirtschaftlichen Erwägungen zwischen steuerfreien und besteuerten Umsätzen wählen, um die Steuerbelastung zu reduzieren [27], weshalb es ihnen nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, wenn sie eine Rechtsvorschrift oder eine Lücke ausnutzen, um weniger Steuern zu zahlen [28].

55. Die vorstehenden Überlegungen liefern die Werkzeuge, um die Konzeption des Rechtsmissbrauchs im Hinblick auf die Mehrwertsteuer zu umreißen. Zunächst ist es unabdingbar, dass die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen unter Beachtung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach der maßgeblichen rechtlichen Regelung ausgeübt wird. Anders ausgedrückt muss der Willen des Gesetzgebers beachtet werden, was dann nicht der Fall ist, wenn der Eindruck besteht, dass die Anforderungen der Norm erfüllt werden, aber zugleich ein ihren Bestimmungen widersprechendes Ergebnis gesucht und erzielt wird [29].

56. Ein zweiter Aspekt betrifft das Ziel des Umsatzes, der nur damit erklärt werden kann, dass das beanspruchte Recht herbeigeführt werden [30] und damit ein unverdienter Vorteil erzielt werden soll [31]. Neben der Kenntnis des Abzugsberechtigten von den Machenschaften ist augenscheinlich auch sein Einvernehmen mit den anderen Beteiligten unumgänglich, so dass der Vertrag dann ohne eigenständigen wirtschaftlichen

25 — Im Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-17/01 (Sudholz, Slg. 2004, I-4243) ist dies in Randnr. 34 unter Bezugnahme auf ein vorausgegangenes Urteil klar dargelegt worden.

26 — In den Schlussanträgen in der Rechtssache C-23/98, in der am 27. Januar 2000 das Urteil Heerma (Slg. 2000, I-419) ergangen ist, auf das die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen Bezug nimmt, unterstreicht Generalanwalt Cosmas beispielsweise das Recht jeder natürlichen Person, Gesellschaften zu gründen, sowie darauf, dass diese Person und diese Gesellschaften nahe stehenden Personen Dienste leisten und Waren liefern, wobei sie zugleich als Mehrwertsteuerpflichtige angesehen werden (Nr. 28).

27 — Urteile vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94 (BLP Group, Slg. 1995, I-983, Randnr. 26) und vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-108/99 (Cantor Fitzgerald Internacional, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 33). Generalanwalt Poiares Maduro hat in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Halifax u. a. ausführlich dazu Stellung genommen und eine gesetzliche Verpflichtung verneint, ein Geschäft so zu betreiben, dass das Steueraufkommen des Staates möglichst hoch ausfällt (Nr. 85).

28 — So das Urteil Gemeente Leusden und Holin Groep, Randnr. 79.

29 — Generalanwalt Poiares Maduro legt dar, dass es darauf ankomme, das Ziel der Norm mit den Ergebnissen der Tätigkeit zu vergleichen, so dass kein Missbrauch vorliege, wenn sich Letztere aus einer Wahl zwischen gesetzmäßigen Alternativen ergäben (Schlussanträge in der Rechtssache Halifax u. a., Nr. 88).

30 — Wenn er aus einem anderen Grund gerechtfertigt ist, liegt kein Rechtsmissbrauch vor. Wollte man unter solchen Umständen eine Rechtsvorschrift aufgrund eines ungeschriebenen allgemeinen Grundsatzes dahin auslegen, dass sie einen solchen Steuervorteil nicht gewährt, würde man den Steuerbehörden ein übermäßig weites Ermessen bei der Entscheidung einräumen, welcher Zweck eines bestimmten Umsatzes als vorherrschend anzusehen ist (Schlussanträge in der Rechtssache Halifax u. a., Nr. 89), was zu Lasten der unverzichtbaren Rechtssicherheit ginge.

31 — Diese beiden Kriterien wurden im Urteil vom 14. Dezember 2000 in der Rechtssache C-110/99 (Emsland-Stärke, Slg. 2000, I-11569) angewandt, wonach ein Ausführer seinen Anspruch auf eine Erstattung verlieren kann, auch wenn er die formalen Voraussetzungen dafür erfüllt (Randnrn. 52 und 53), und im Urteil Halifax u. a. herangezogen (Randnrn. 74 und 75).

Gehalt und nichts anderes als eine vorgeschobene Grundlage für die Vergünstigung wäre.

57. Die Beurteilung, ob ein konkreter Fall die dargelegten Merkmale aufweist, obliegt den nationalen Gerichten, wobei jeweils die Beweiskriterien ihrer innerstaatlichen Rechtsordnungen maßgebend sind, soweit dadurch die Wirksamkeit der Gemeinschaftsrechtsordnung nicht beeinträchtigt wird [32]. Bei der entsprechenden Ermittlung sind die rechtlichen, wirtschaftlichen und personellen Verbindungen zwischen den beteiligten Wirtschaftsteilnehmern zu berücksichtigen [33], und es gibt insoweit zwei besonders aufschlussreiche Indizien: zum einen den unrechtmäßigen Gewinn desjenigen, der das Recht auf Vorsteuerabzug geltend macht, und zum anderen seine Position bei der Manipulation, da eine größere Nähe zu dem Scheinumsatz den Verdacht nährt, dass er an dem Betrug beteiligt war.

c) Zum Recht auf Vorsteuerabzug bei einem Karussellbetrug

58. Der Vorsteuerabzug gehört zum Kern des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems: Er befreit den Unternehmer von der Last der im Rahmen seiner Tätigkeit geschuldeten und entrichteten Steuer und wälzt sie auf den Verbraucher über. Er verwirklicht den Grundsatz der Neutralität, da die Zwischenglieder so das Recht erhalten, die als Mehrwertsteuer an den jeweiligen Lieferanten gezahlten Beträge von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen, wodurch die Verwaltung den Steueranteil erhält, der der Differenz zwischen dem Einkaufs- und dem Verkaufspreis entspricht [34].

59. Diese Abschweifungen zeigen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn die Mehrwertsteuer für die Übertragung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen abgeführt wird, soweit die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke besteuerter Umsätze eingesetzt werden (Artikel 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie). Wenn sie dagegen in Verbindung mit nicht steuerbaren oder steuerbefreiten Tätigkeiten stehen, dann fallen keine Steuern an, und es bleibt kein Raum für einen Vorsteuerabzug, der nur gegenüber einer Steuerschuld zum Tragen kommt. Wenn eine solche nicht besteht, weil eine Manipulation mit dem alleinigen Ziel vorgenommen wurde, das genannte Recht künstlich zu begründen, so ist ein Ausgleich für eine in Wirklichkeit nicht getragene Belastung überflüssig. Diese Gedanken erklären, warum es der Gerichtshof zulässt, dass das einmal entstandene Recht ggf. nicht ausgeübt werden kann, weil, abgesehen davon, dass dies die Folge eventueller Berichtigungen nach Artikel 20 der Sechsten Richtlinie sein kann, verlangt wird,

32 — Urteil Emsland-Stärke, Randnr. 54, vgl. auch Urteile vom 21. Juli 2005 in der Rechtssache C-515/03 (Eichsfelder Schlachtbetrieb, Slg. 2005, I-7355, Randnr. 40) und Halifax u. a. (Randnr. 76).

33 — Urteile Emsland-Stärke, Randnr. 58, und Halifax u. a., Randnr. 81.

34 — In diesem Sinne Urteile vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-317/94 (Elida Gibbs, Slg. 1996, Slg. 1996, I-5339, Randnr. 33), vom 15. Oktober 2002 in der Rechtssache C-427/98 (Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-8315, Randnr. 42) und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel, Slg. 2004, I-5583, Randnr. 36).

dass kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt [35].

60. Würde somit das Recht auf Vorsteuerabzug einem Steuerpflichtigen verweigert, der an einem Kreis beteiligt ist, in dem — ohne sein Mitwirken und ohne sein Einverständnis — ein anderer Beteiligter den von ihm vereinnahmten Betrag nicht abführt, so würde — entsprechend der zentralen Rolle, die diesem Recht zukommt — die Kette zerbrechen, und die Objektivität wäre dahin, wodurch die Erreichung des seit der Ersten Richtlinie verkündeten Zieles, den Handel mit einer allgemeinen Verbrauchsteuer zu belasten, vereitelt wäre. Bei der geschilderten Lage der Dinge hat man es nicht mit Manipulationen zu tun, die eingefädelt worden wären, um die Zahlung zu umgehen, sondern mit normalen Umsätzen und damit wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie, in deren Rahmen es zu einer betrügerischen Handlung kommt. Aus diesem Grund bleibt das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug erhalten, wenn er keine Kenntnis davon hat, dass er in einen größeren Plan eingebunden ist, mit dem eine Steuerschuld umgangen werden soll, oder zwar Bescheid weiß, sich aber am Rand der unzulässigen Übereinkunft hält. Auf diesen Standpunkt hat sich, wie gezeigt, der Gerichtshof im Urteil Optigen u. a. gestellt, dem ich mich in diesen Schlussanträgen anschließe.

61. Auf der anderen Seite würde dieselbe Verzerrung hervorgerufen durch die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch denjenigen, der sich bewusst an Karussellmanipulationen beteiligt, fiktiven Umsätzen, die auf den Weg gebracht werden, um die Besteuerung ohne berechtigten Grund zu reduzieren. Ich habe bereits darauf hingewiesen, dass die Manipulation zuweilen so vorgenommen wird, dass nur Rechnungen verschickt werden, ohne dass tatsächlich Ware übertragen würde. Doch auch wenn ihre wirtschaftliche Bedeutung auf der Hand liegt, sind sie rechtlich gesehen ohne Wirkungen. Die belgische Regierung führt zu Recht aus, dass derartige Manipulationen nicht die in Artikel 5 der Sechsten Richtlinie definierten Merkmale einer steuerbaren Handlung aufwiesen, weil sie der Unternehmer nicht im Rahmen des Geschäftsbetriebs vornehme.

62. Im Ergebnis ist der Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug nach der Ersten und der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht nur erlaubt, sondern sogar geboten, wenn der Berechtigte sich wissentlich an betrügerischen Netzen der genannten Art beteiligt, wobei für deren Beurteilung die oben dargelegten Kriterien heranzuziehen sind. In diesem Sinne wurde im Urteil Fini H [36] darauf verwiesen, dass der nationale Richter das Recht zu verweigern hat, wenn festgestellt wird, dass es unrechtmäßig geltend gemacht wird (Randnr. 34).

35 — Dieser Ansatz wurde in den Urteilen vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-400/98 (Breitsohl, Slg. 2000, I-4321, Randnr. 41) und in der Rechtssache C-396/98 (Schloßstraße, Slg. 2000, I-4279, Randnr. 42) verfolgt. Das gilt auch für das Urteil Halifax u. a. (Randnr. 84).

36 — Urteil vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-32/03 (Slg. 2005, I-1599).

VIII — Ergebnis

63. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Fragen der belgischen Cour de cassation wie folgt zu antworten:

1. Die Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer und die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage schließen es aus, einem Steuerpflichtigen, der Gegenstände erwirbt, ohne den von dem Verkäufer begangenen Betrug zu kennen, das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung zu verweigern, dass der entsprechende Vertrag nach dem nationalen Zivilrecht unheilbar nichtig ist.

2. Nichts anderes gilt, wenn der Erwerber davon Kenntnis hat, sich aber nicht beteiligt und sich nicht durch den Betrug bereichert.

3. Beteiligt sich der Erwerber bewusst an einer derartigen Operation, die mit dem alleinigen Ziel einer Reduzierung der Steuerbelastung eingefädelt wird, und begeht er so einen Rechtsmissbrauch, so gebietet es das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, dass er das Recht auf Vorsteuerabzug verliert.