Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 6. März 2025 [1]

Rechtssache C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
gegen
Allmänna ombudet hos Tullverket

(Vorabentscheidungsersuchen des Högsta förvaltningsdomstol [Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Wiedereinfuhr von Gegenständen – Rückwaren – Befreiung von der Mehrwertsteuer – Art. 143 Abs. 1 Buchst. e – Notwendigkeit, zollrechtliche Vorschriften zu erfüllen – Zollunion – Zollkodex – Abgabenbefreiung bei der Einfuhr von Rückwaren – Art. 203 – Art. 86 Abs. 6 – Verhältnis von Zollrecht und Mehrwertsteuerrecht“

I. Einführung

1. Die vorliegende Rechtssache bietet dem Gerichtshof erneut [2] Gelegenheit, das Zusammenspiel von Zollrecht und Einfuhrmehrwertsteuerrecht zu beleuchten, dieses Mal im Hinblick auf eine Mehrwertsteuerbefreiung. Konkret geht es um die Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung bei der Wiedereinfuhr von Gegenständen in die Union, die unter eine Zollbefreiung fallen.

2. Die Voraussetzungen der Zollbefreiung liegen zwar grundsätzlich vor, jedoch wurde das Zollverfahren nicht ordnungsgemäß durchgeführt. Daher muss der Gerichtshof klären, welche Auswirkungen ein Verstoß gegen Pflichten aus dem Zollverfahren (hier die Gestellung der Waren, Zollanmeldung und Beantragung der Zollbefreiung) auf die Inanspruchnahme einer Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung hat. Ist die Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung insofern akzessorisch zur Zollbefreiung von wiedereingeführten Gegenständen oder sind beide Befreiungen eigenständig anzuwenden?

[1] Originalsprache: Deutsch.

[i] Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

[2] Urteile vom 18. Januar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – III) (C-791/22, EU:C:2024:59), vom 8. September 2022, Hauptzollamt Hamburg (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer II) (C-368/21, EU:C:2022:647), vom 7. April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer) (C-7/20, EU:C:2021:161), vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), und vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

1. Richtlinie 2006/112/EG[3] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)

3. Art. 143 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft Steuerbefreiungen bei der Einfuhr:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

e) die Wiedereinfuhr von unter eine Zollbefreiung fallenden Gegenständen durch denjenigen, der sie ausgeführt hat, und zwar in dem Zustand, in dem sie ausgeführt wurden;

f) die Einfuhr von Gegenständen im Rahmen der diplomatischen und konsularischen Beziehungen, für die eine Zollbefreiung gilt;

…“

2. Verordnung (EU) Nr. 952/2013[4] (im Folgenden: Zollkodex)

4. Art. 203 des Zollkodex regelt die Befreiung für Rückwaren:

„(1) Nicht-Unionswaren, die ursprünglich als Unionswaren aus dem Zollgebiet der Union ausgeführt wurden und innerhalb von drei Jahren wieder in dieses Zollgebiet eingeführt und dort zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet werden, werden auf Antrag des Beteiligten von den Einfuhrabgaben befreit.

…

(5) Die Befreiung von den Einfuhrabgaben wird nur gewährt, wenn die Waren sich bei der Wiedereinfuhr in demselben Zustand befinden wie bei der Ausfuhr.

(6) Die Befreiung von den Einfuhrabgaben wird durch Informationen untermauert, aus denen hervorgeht, dass die Bedingungen für die Befreiung erfüllt sind.“

5. Art. 139 des Zollkodex regelt die Pflicht zur Gestellung der Waren:

„(1) Die in das Zollgebiet der Union verbrachten Waren sind bei ihrer Ankunft bei der bezeichneten Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort oder in der Freizone unverzüglich von einer der folgenden Personen zu gestellen,

[3] Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der Fassung vom 1. Juli 2022 (ABl. 2006, L 347, S. 1; insoweit zuletzt geändert im ABl. 2022, L 155, S. 1).

[4] Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (Neufassung) in der Fassung vom 14. Dezember 2016 (ABl. 2016, L 354, S. 32).

a) der Person, die die Waren in das Zollgebiet der Union verbracht hat,

…“

6. Art. 5 Nr. 33 des Zollkodex definiert die Gestellung wie folgt:

„‚Gestellung‘ ist die Mitteilung an die Zollbehörden, dass Waren bei der Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort eingetroffen sind und für Zollkontrollen zur Verfügung stehen.“

7. Art. 158 des Zollkodex verpflichtet zur Zollanmeldung von Waren:

„(1) Für alle Waren, die in ein Zollverfahren – mit Ausnahme des Freizonenverfahrens – übergeführt werden sollen, ist eine Zollanmeldung zu dem jeweiligen Verfahren erforderlich.

…“

8. Art. 5 Nr. 12 des Zollkodex definiert die Zollanmeldung wie folgt:

„‚Zollanmeldung‘ ist die Handlung, durch die eine Person in der vorgeschriebenen Art und Weise die Absicht bekundet, Waren in ein bestimmtes Zollverfahren überzuführen, gegebenenfalls unter Angabe der dafür in Anspruch zu nehmenden besonderen Regelung.“

9. Art. 79 des Zollkodex regelt das Entstehen einer Zollschuld bei Verstößen gegen das Zollrecht wie folgt:

„(1) Für einfuhrabgabenpflichtige Waren entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn Folgendes nicht erfüllt ist:

a) eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf das Verbringen von Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union, auf das Entziehen dieser Waren aus der zollamtlichen Überwachung oder auf die Beförderung, Veredelung, Lagerung, vorübergehende Verwahrung, vorübergehende Verwendung oder Verwertung dieser Waren in diesem Gebiet,

…

(3) In den Fällen nach Absatz 1 Buchstaben a und b ist Zollschuldner,

a) wer die betreffenden Verpflichtungen zu erfüllen hatte, …“

10. Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex enthält eine Ausnahme von Art. 79 des Zollkodex, u. a. wenn Abgabenbefreiungen vorgesehen sind:

„(6) Ist in den zollrechtlichen Vorschriften eine zolltarifliche Abgabenbegünstigung oder die vollständige oder teilweise Befreiung von den Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nach Artikel 56 Absatz 2 Buchstaben d bis g, nach den Artikeln 203, 204, 205 und 208 oder den Artikeln 259 bis 262 der vorliegenden Verordnung oder nach der Verordnung (EG) Nr. 1186/2009 des Rates vom 16. November 2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen vorgesehen, so gilt diese zolltarifliche Abgabenbegünstigung oder Befreiung auch in den Fällen, in denen eine

Zollschuld nach Artikel 79 oder 82 der vorliegenden Verordnung entstanden ist, sofern der Verstoß, durch den die Zollschuld entstanden ist, kein Täuschungsversuch war."

11. Der 38. Erwägungsgrund des Zollkodex lautet:

„(38) Es ist angebracht, dem guten Glauben des Beteiligten in den Fällen, in denen eine Zollschuld auf einer Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften beruht, Rechnung zu tragen und die Folgen fahrlässigen Verhaltens des Zollschuldners auf ein Mindestmaß abzumildern."

B. Schwedisches Recht

12. Zu dem für den Rechtsstreit relevanten Zeitpunkt galt das Mervärdesskattelag (1994:200) (Mehrwertsteuergesetz [1994:200]).[5]

13. Gemäß Kapitel 1 § 1 Abs. 1 Nr. 3 ist bei der steuerpflichtigen Einfuhr von Gegenständen ins Inland Mehrwertsteuer zu bezahlen. Einfuhr bedeutet nach Kapitel 2 § 1a das Verbringen eines Gegenstands von einem Ort außerhalb der Europäischen Union nach Schweden.

14. Aus Kapitel 3 § 30 Abs. 1 geht hervor, dass eine Einfuhr von der Steuer befreit ist, die nach dem Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) (Gesetz über die Steuerfreiheit bei der Einfuhr u. a. [1994:1551]) steuerbefreit ist.

15. Gemäß Kapitel 2 § 5 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuerfreiheit bei der Einfuhr u. a. ist Steuerfreiheit für Unionswaren zu gewähren, die nach ihrer Ausfuhr aus der Europäischen Union in ein Drittland von demjenigen nach Schweden eingeführt werden, der sie ausgeführt hat, wenn sie während der Zeit, in der sie außerhalb der Europäischen Union ausgeführt waren, nicht bearbeitet worden sind. Nach Abs. 2 wird Steuerfreiheit nur gewährt, wenn die Waren von einer Zollbefreiung u. a. nach Art. 203 des Zollkodex umfasst sind. Waren, die gemäß der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif zollfrei sind, sind so zu behandeln, als seien sie zollpflichtig.

III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsersuchen

16. Die Klägerin ist Eigentümerin von Pferden, die auf Turnieren in verschiedenen Ländern eingesetzt werden. Sie führte zwei Pferde aus dem Zollgebiet der Europäischen Union nach Norwegen aus. Nachdem die Pferde an Turnieren teilgenommen hatten, wurden sie an einem Grenzübergang von Norwegen nach Schweden wieder in die Union zurückgebracht. Die Klägerin hielt nicht an der Zollstelle an, um die Pferde zu gestellen und eine Zollanmeldung vorzunehmen. Stattdessen wurde sie erst von der Straßenkontrolle der Tullwerk (im Folgenden: Zollverwaltung) angehalten, direkt nachdem sie die Zollstelle passiert hatte.

17. Die Zollverwaltung beschloss, von der Klägerin Einfuhrmehrwertsteuer in Höhe von 41 178 schwedischen Kronen (SEK) (etwa 3 500 Euro) zu erheben. Eine Zollschuld wurde aber nicht festgesetzt. Nach Ansicht der Zollverwaltung konnte bei der Wiedereinfuhr keine Mehrwertsteuerfreiheit gewährt werden, da die Klägerin die Pferde nicht zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet und auch keine Zollbefreiung beantragt hatte.

[5] Nach Information des vorlegenden Gerichts enthält das neue Mervärdesskattelag (Mehrwertsteuergesetz) (2023:200) im Wesentlichen entsprechende Vorschriften.

18. Letztere erhob gegen die Entscheidung Klage beim Förvaltningsrätt i Karlstad (Verwaltungsgericht Karlstad, Schweden), das sie abwies. Das Förvaltningsrätt i Karlstad (Verwaltungsgericht Karlstad) stellte fest, dass die Pferde bei der Ankunft im Zollgebiet der Union nicht angemeldet und nicht gestellt worden seien, so dass eine Zollschuld entstanden und damit Einfuhrmehrwertsteuer zu bezahlen sei. Das Gericht befand außerdem, dass die Anmeldung der Waren zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und ein Antrag auf Zollbefreiung Voraussetzung für die Gewährung einer Befreiung von der Einfuhrmehrwertsteuer bei der Wiedereinfuhr seien. Da beides nicht geschehen sei, könne eine Befreiung von der Einfuhrmehrwertsteuer nicht gewährt werden.

19. Sowohl die Klägerin als auch der Allmänna ombud hos Tullverket (Vertreter des öffentlichen Interesses bei der Zollverwaltung, Schweden) legten gegen das Urteil des Förvaltningsrätt i Karlstad (Verwaltungsgericht Karlstad) Rechtsmittel beim Kammarrätt i Göteborg (Oberverwaltungsgericht Göteborg, Schweden) ein und beantragten, die Entscheidung aufzuheben. Dieses wies die Rechtsmittel mit im Wesentlichen derselben Begründung wie die Vorinstanz ab. Die Klägerin hat dagegen beim Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden) Rechtsmittel eingelegt.

20. Es ist zwar umstritten, ob die Klägerin die Pferde mündlich angemeldet hat, als sie vom Zollpersonal angehalten worden ist, nachdem sie die Zollstelle passiert hatte. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft aber nur den Geschehensablauf, von dem das vorlegende Gericht ausgeht, d. h. das Passieren der Zollstelle, ohne dass die Waren gestellt wurden, ohne dass eine Zollanmeldung erfolgte und ohne dass eine Befreiung beantragt wurde.

21. Das vorlegende Gericht fragt sich nun, wie Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex auszulegen sind. Es hält zwei Möglichkeiten für denkbar. Entweder müssen die in Art. 203 des Zollkodex vorgesehenen Voraussetzungen für die Gewährung der Befreiung in allen Fällen erfüllt sein, oder die Befreiung kann auch dann gewährt werden, wenn die in Art. 203 vorgesehenen Verfahrensvoraussetzungen nicht erfüllt sind (hier fehlten sowohl die Anmeldung zur Überlassung in den zollrechtlich freien Verkehr als auch ein Antrag auf Befreiung).

22. Unter diesen Umständen hat der Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 86 Abs. 6 und Art. 203 des Zollkodex der Union so auszulegen, dass sowohl die materiellen als auch die formalen Voraussetzungen, die in Art. 203 genannt sind, erfüllt sein müssen, damit eine Befreiung von den Einfuhrabgaben und damit eine Befreiung von der Mehrwertsteuer bei der Wiedereinfuhr zu gewähren ist, wenn eine Zollschuld nach Art. 79 des Zollkodex wegen Nichterfüllung der Gestellungspflicht gemäß Art. 139 Abs. 1 des Zollkodex entstanden ist?

23. Im Verfahren vor dem Gerichtshof hat nur die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

IV. Rechtliche Würdigung

24. Die Vorlagefrage betrifft das Zusammenspiel von Zollkodex und Mehrwertsteuerrichtlinie bei sogenannten Rückwaren. Das sind Unionswaren, die aus der Union ausgeführt werden, aber innerhalb eines bestimmten Zeitraums unverändert wieder in die Union eingeführt werden (Art. 203 Abs. 1 Unterabs. 1 des Zollkodex). Gegenstand des Rechtsstreits ist ein Einfuhrmehrwertsteuerbescheid. Die Klägerin beruft sich auf Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie. Diese Vorschrift befreit die Wiedereinfuhr von „unter eine Zollbefreiung fallenden Gegenständen“ von der Einfuhrmehrwertsteuer.

25. Da die Klägerin bei der Wiedereinfuhr das Zollverfahren nicht ordnungsgemäß durchgeführt hat, die materiellen Voraussetzungen der Zollbefreiung aber vorliegen, stellt sich die Frage, ob die Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung akzessorisch zum Zollrecht ist. Dann müssen alle Voraussetzungen der Zollbefreiung nach Art. 203 Abs. 1 Unterabs. 1 des Zollkodex erfüllt sein und das Zollverfahren ordnungsgemäß durchgeführt worden sein. Oder genügt es, wenn lediglich die materiellen Voraussetzungen einer Zollbefreiung vorliegen?

26. Durch das Verlassen des Zollgebiets der Union haben die Pferde den Status als Unionswaren verloren (Art. 154 Buchst. a des Zollkodex) und wurden zu Nicht-Unionswaren (Art. 5 Nr. 24 des Zollkodex). Wenn Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union zurückgebracht werden sollen, müssen sie – vorbehaltlich der Anwendung besonderer Zollverfahren – erneut zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet werden (Art. 201 Abs. 1 des Zollkodex) und es entstünde grundsätzlich eine Zollschuld (Art. 77 Abs. 1 des Zollkodex). Zur Vermeidung der Abgabenbelastung für ehemalige Unionswaren (Rückwaren) sieht Art. 203 Abs. 1 Unterabs. 1 des Zollkodex unter bestimmten Voraussetzungen eine Zollbefreiung vor. Deren Voraussetzungen sind wegen der fehlenden Zollanmeldung (Art. 158 Abs. 1, Art. 201 Abs. 1 des Zollkodex) und des fehlenden Antrags (Art. 203 Abs. 1 Unterabs. 1 des Zollkodex) aber nicht erfüllt. Zudem würde wegen der fehlenden Zollanmeldung und Gestellung der Waren (Art. 139 Abs. 1 des Zollkodex) eine Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex entstehen.

27. Von Letzterem sieht Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex eine Ausnahme vor. Nach dieser Vorschrift wird insbesondere die Zollbefreiung für Rückwaren gemäß Art. 203 Abs. 1 Unterabs. 1 des Zollkodex auch gewährt, wenn die Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex, also wegen einer Pflichtverletzung, entstanden ist. Dies gilt jedoch nur, sofern diesen Verstößen kein Täuschungsversuch zugrunde lag.

28. Im Rahmen der Auslegung von Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie wird zunächst herausgearbeitet, ob die Gewährung einer Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung akzessorisch zum Zollrecht ist und voraussetzt, dass alle Voraussetzungen der zollrechtlichen Befreiung vorliegen (unter A.). Sofern das der Fall sein sollte, würde die Befreiung von der Einfuhrmehrwertsteuer nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie hier nur gewährt werden können, wenn der oben genannte zollrechtliche Ausnahmetatbestand von Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex erfüllt ist (unter B.).

A. Auslegung von Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie

1. Wortlaut und Systematik

29. Der Wortlaut von Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie ist nicht eindeutig. Während sich Art. 143 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auf Gegenstände bezieht, „für die eine Zollbefreiung gilt", betrifft Buchst. e „unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]".

30. Dies legt nahe, dass für Buchst. f in jedem Fall alle Voraussetzungen einer Zollbefreiung vorliegen müssen, sonst „gilt" diese nicht. Demgegenüber (Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie) „fallen Gegenstände" auch „unter eine Zollbefreiung", selbst wenn das Zollverfahren nicht eingehalten wurde. Allerdings findet sich dieser sprachliche Unterschied nur in der deutschen Sprachfassung. [6]

31. Historisch gesehen existiert die einfuhrmehrwertsteuerrechtliche Befreiung für Rückwaren schon seit der Sechsten Richtlinie. [7] Zu dieser Zeit gab es jedoch kein unionsweit einheitliches Zollverfahren. Jeder Mitgliedstaat hatte ein eigenes Zollverfahrensrecht. Es hätte wenig Sinn ergeben, wenn eine harmonisierte Steuerbefreiung von dem unterschiedlichen Zollverfahrensrecht der Mitgliedstaaten abhängig gewesen wäre. Deshalb kann der Verweis auf „unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]", der unverändert in Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie übernommen wurde, kaum die Einhaltung des (jetzt harmonisierten) Zollverfahrens meinen.

2. Sinn und Zweck

a) Zielsetzungen der jeweiligen Befreiungen für Rückwaren

32. Das Zollrecht soll heimische Waren vor der Konkurrenz durch Drittimporte schützen und so faire Handelsbeziehungen gewährleisten. Bei Rückwaren verfängt dieses Ziel aber nicht, weil die Waren ursprünglich aus der Union kommen. Vor diesem Hintergrund sieht Art. 203 Abs. 1 Unterabs. 1 des Zollkodex eine Zollbefreiung für Rückwaren vor.

33. Demgegenüber fällt die Einfuhrmehrwertsteuer für Waren an, die in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangen und einem Verbrauch zugeführt werden können. [8] Die Einfuhrmehrwertsteuer soll aus Drittländern eingeführte Waren mehrwertsteuerrechtlich in gleicher Weise vorbelasten wie Waren im Mitgliedstaat der Einfuhr. Wenn Waren, die ursprünglich aus der Union kommen, als Rückwaren unverändert wieder in die Union eingeführt

[6] Vgl. z. B. die dänische, französische, spanische, italienische, portugiesische und niederländische Sprachfassung. Einen kleinen Unterschied zeigt noch die englische Sprachfassung („where those goods are exempt from customs duties", Buchst. e, und „goods which are exempt from customs duties", Buchst. f), der sich in ähnlicher Form in der schwedischen Fassung zeigt. Dieser Unterschied ist jedoch nicht so stark wie derjenige in der deutschen Sprachfassung.

[7] Art. 14 Abs. 1 Buchst. e 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 (ABl. 1977, L 145, S. 1).

[8] Urteile vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 34), und vom 18. Mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, Rn. 69 und die dort aufgeführte Rechtsprechung).

werden, gibt es aber keine „verbrauchbaren“ Wertsteigerungen, die besteuert werden müssen. Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie trägt dem durch eine Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung Rechnung.

b) Unterschiedliche Konsequenzen eines Fehlverhaltens

34. Sowohl Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex tragen also der Sondersituation von Rückwaren Rechnung. Jedoch begründet nur zollrechtliches Fehlverhalten eine Zollschuld. Daneben kann eine Mehrwertsteuerschuld nur entstehen, wenn dieses Fehlverhalten zugleich den mehrwertsteuerrechtlichen Einfuhrtatbestand erfüllt.[9] Dies setzt voraus, dass die Waren in dem Mitgliedstaat auch einem „besteuerungswürdigen Verbrauch“ zugeführt werden konnten. Der bloße Verstoß gegen das Zollverfahren mag dies indizieren. Eine entsprechende Vermutung kann aber widerlegt werden.[10]

35. Versagt man jedoch z. B. unter Verweis auf den fehlenden zollrechtlichen Antrag die Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung, missachtet man genau diesen Unterschied. Die Versagung der *Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung* wäre Folge eines *zollrechtlichen Fehlverhaltens*, obwohl kein „besteuerungswürdiger Verbrauch“ eingetreten ist. Bei Rückwaren im Sinne von Art. 203 des Zollkodex gibt es nämlich keine Wertsteigerung, die „verbraucht“ werden könnte und versteuert werden müsste (siehe oben, Nr. 33).

36. Die unterschiedlichen Rechtsfolgen entsprechen der grundsätzlichen Eigenständigkeit von Zollrecht und Mehrwertsteuerrecht.[11] Zwar hat der Gerichtshof vor allem in seiner früheren Rechtsprechung die Parallelität von Zollrecht und Einfuhrmehrwertsteuerrecht betont.[12] Dies betraf jedoch meist nur punktuelle Regelungen wie z. B. Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Zudem lässt sich aus der häufig zur Begründung angeführten Aussage, dass „Einfuhrmehrwertsteuer und die Zölle hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale insofern vergleichbar sind, als sie durch die Einfuhr der Waren in die Union und deren anschließenden Eintritt in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten entstehen,“[13] keine Akzessorietät ableiten.[14] Vielmehr zeigt sie nur das praktisch häufige Zusammenfallen der Entstehung von Zoll und Einfuhrmehrwertsteuer auf.

9 Vgl. Urteile vom 18. Januar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, Rn. 31), vom 8. September 2022, Hauptzollamt Hamburg (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer II) (C-368/21, EU:C:2022:647, Rn. 27 und 31), vom 7. April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, Rn. 48), vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer) (C-7/20, EU:C:2021:161, Rn. 30 ff.), vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 44 und 48), und vom 2. Juni 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 und C-228/14, EU:C:2016:405, Rn. 64 ff.).

10 So ausdrücklich Urteil vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 48).

11 Vgl. bereits meine Schlussanträge in der Rechtssache Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:7, Nr. 80).

12 Urteile vom 7. April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, Rn. 47), vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer) (C-7/20, EU:C:2021:161, Rn. 29), und vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 41).

13 Urteile vom 18. Januar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, Rn. 23), vom 8. September 2022, Hauptzollamt Hamburg (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer II) (C-368/21, EU:C:2022:647, Rn. 25), vom 7. April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, Rn. 47), vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer) (C-7/20, EU:C:2021:161, Rn. 29), und vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 41).

14 Vgl. Urteil vom 25. Oktober 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, Rn. 41).

37. Dagegen können die Entstehungsorte von Zoll- und Einfuhrmehrwertsteuerschuld durchaus auseinanderfallen.[15] Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie verknüpft nur den Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrmehrwertsteuerschuld mit der Zollschuld, trifft jedoch keine Aussage über den Ort der Besteuerung.[16] Der Ort der Mehrwertsteuerentstehung darf nämlich nicht nach zollrechtlichen Vorschriften bestimmt werden, da sonst ein Widerspruch zum Grundsatz der steuerlichen Territorialität entstehen könnte.[17] Ebenso kann nach Auffassung des Gerichtshofs der Fortbestand der Mehrwertsteuerschuld unabhängig vom Erlöschen der Zollschuld sein.[18] All dies zeigt deutlich, dass keine Akzessorietät zwischen den beiden Regelungsregimen besteht. Daher spricht der Gerichtshof auch nicht mehr von einer Parallelität der jeweiligen Regelungsregime, sondern nur noch von einem „Zusammenhang“[19] bzw. einer „Verknüpfung“[20].

c) Keine Akzessorietät aus praktischen Erwägungen

38. In der Praxis werden Einfuhrmehrwertsteuer und Zoll gemeinsam erhoben und abgewickelt. So lassen sich z. B. Vorgänge bei einer Anlaufstelle abwickeln und Kontrollen erleichtern.[21] Im konkreten Fall kann bei der Zollanmeldung gleichzeitig die Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung geltend gemacht werden.

39. Solche Praktikabilitätserwägungen reichen jedoch nicht aus, um eine Akzessorietät zu begründen, nach der das zollrechtliche Verfahren auch für eine Mehrwertsteuerbefreiung einzuhalten wäre.[22] Denn beide Regime sind unterschiedlich ausgestaltet. Ausweislich seines Art. 1 Abs. 1 Unterabs. 2 „gilt der Zollkodex einheitlich im ganzen Zollgebiet der Union“. Zudem steht der Zoll ausschließlich der Union zu.[23] Die Einfuhrmehrwertsteuer steht hingegen nicht der Union, sondern dem jeweiligen Mitgliedstaat zu, in dem die Einfuhr stattfindet, weil dort der (vermutete) Endverbrauch stattfindet.[24] Deswegen ist der dort geltende Mehrwertsteuersatz maßgebend.

40. Zudem ist das Zollrecht stärker formalisiert als das Mehrwertsteuerrecht. So lässt bereits ein Verstoß gegen zollrechtliche Verpflichtungen gemäß Art. 79 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex eine Zollschuld entstehen. Hingegen ist die Mehrwertsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer, die den

[15] Vgl. Urteile vom 18. Januar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, Rn. 30 und 31), vom 8. September 2022, Hauptzollamt Hamburg (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer II) (C-368/21, EU:C:2022:647, Rn. 27 und 31), vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer) (C-7/20, EU:C:2021:161, Rn. 34 und 35), und vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 48 und 53).

[16] Urteil vom 18. Januar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, Rn. 28).

[17] Urteil vom 18. Januar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, Rn. 34).

[18] Urteil vom 7. April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, Rn. 51).

[19] Urteil vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer) (C-7/20, EU:C:2021:161, Rn. 27).

[20] Urteil vom 18. Januar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, Rn. 23).

[21] Vgl. z. B. Erwägungsgründe 13 und 42 Satz 2 des Zollkodex.

[22] Vgl. Erwägungsgrund 9 Satz 4 des Zollkodex; danach sollten „[d]ie zollrechtlichen Vorschriften … stärker an die Vorschriften über die Erhebung der Einfuhrabgaben angeglichen werden, *ohne* den Anwendungsbereich der geltenden steuerrechtlichen Vorschriften zu verändern“.

[23] Siehe Art. 2 Abs. 1 Buchst. a des Beschlusses (EU, Euratom) 2020/2053 des Rates vom 14. Dezember 2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union und zur Aufhebung des Beschlusses 2014/335/EU, Euratom in der Fassung vom 15. Dezember 2020 (ABl. 2020, L 424, S. 1); siehe auch Urteil vom 18. Januar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, Rn. 32).

[24] Urteil vom 18. Januar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, Rn. 32).

Aufwand des Verbrauchers für eine Lieferung oder Dienstleistung besteuern will.[25] Dieses Ziel ist grundsätzlich unabhängig von Verfahrensverstößen. Folglich führen Verstöße gegen mehrwertsteuerrechtliche Formalien grundsätzlich nicht zur Entstehung einer Mehrwertsteuerschuld. So ist eine Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu gewähren, wenn ihre materiellen Voraussetzungen gegeben sind. Die bloße Nichterfüllung formeller Voraussetzungen rechtfertigt es grundsätzlich nicht, sie zu versagen.[26]

41. Gerade im vorliegenden Fall würde die Annahme einer Akzessorietät aus praktischen Gründen zu einem sehr merkwürdigen Ergebnis führen. Trotz Verstoßes gegen das Zollverfahrensrecht wurde keine Zollschuld festgesetzt (offenbar, weil der Zollsatz bei diesen Pferden 0 % beträgt). Dagegen wurde wegen eines Verstoßes gegen das Zollverfahrensrecht eine Einfuhrmehrwertsteuer festgesetzt, obwohl keine besteuerungswürdige Wertsteigerung der Rückwaren vorliegt. Das deutlich formalistischere Zollrecht verzichtet auf eine Zollschuld (aus materiellen Gründen), während das deutlich weniger formalistische Mehrwertsteuerrecht – ein Pendant zu Art. 79 des Zollkodex existiert in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht – trotz Steuerbefreiung zu einer Einfuhrmehrwertsteuerschuld führen soll.

42. Schließlich ist es nicht Aufgabe des Mehrwertsteuerrechts, die Einhaltung des Zollverfahrens sicherzustellen. Vielmehr ist für Zuwiderhandlungen nach Art. 42 des Zollkodex im nationalen Recht eine Sanktion (z. B. Bußgeld) vorzusehen. Außerdem besteht jedenfalls für die Inanspruchnahme von Zollbefreiungen weiterhin ein Anreiz, die Zollanmeldung und Gestellung vorzunehmen. Denn bei einem Verstoß gegen diese Pflicht entsteht grundsätzlich eine Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex, es sei denn, die Ausnahme von Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex greift ein (dazu sogleich, Nrn. 44 ff.).

3. Zwischenergebnis

43. Die Einhaltung des Zollverfahrens ist für eine Befreiung von der Einfuhrmehrwertsteuer nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie also nicht erforderlich. Vielmehr reicht es aus, dass die materiellen Voraussetzungen der Zollbefreiung (hier das Vorliegen von entsprechenden Rückwaren) gegeben sind. Dies ist hier der Fall. Daher führt der Verstoß gegen die zollrechtliche Gestellungspflicht, die Pflicht zur Zollanmeldung oder ein fehlender Antrag auf Zollbefreiung nicht dazu, dass die materiell gegebene Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung für Rückwaren (hier Pferde) entfällt.

B. Hilfsweise: Auslegung von Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex

44. Nur wenn der Gerichtshof dies anders sehen sollte, ist zu prüfen, ob Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex die Steuerbefreiung von Art. 203 Abs. 1 Unterabs. 1 des Zollkodex für Rückwaren trotz des Verstoßes gegen die zollrechtlichen Verpflichtungen (fehlende Anmeldung und Gestellung) fortgelten lässt. Dies setzt insbesondere voraus, dass kein Täuschungsversuch der Klägerin vorliegt.

[25] Vgl. exemplarisch: Urteile vom 3. Mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, Rn. 23), vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a. (C-283/06 und C-312/06, EU:C:2007:598, Rn. 37 – „Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält“), und vom 18. Dezember 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, Rn. 20 – „Entscheidend ist allein die Natur der eingegangenen Verpflichtung: Damit eine solche Verpflichtung unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fällt, muss sie einen Verbrauch implizieren“ und Rn. 23).

[26] Ständige Rechtsprechung, z. B. Urteile vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 34), vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 37), und vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29 und 30).

45. Dieser – hier hilfsweise verfolgte – Ansatz hätte jedoch den prinzipiellen Nachteil, dass alle Probleme, die sich bei der Anwendung von Art. 79 Abs. 1 Buchst. a und der Rückausnahme nach Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex ergeben, in das Mehrwertsteuerrecht hineingetragen würden. Subjektiv geprägte Vorschriften wie Art. 86 Abs. 6 und der 38. Erwägungsgrund des Zollkodex (guter Glaube) sind dem Mehrwertsteuerrecht aber grundsätzlich fremd. Gleiches gilt für die Entstehung der Mehrwertsteuer aufgrund eines Verfahrensverstoßes. Die damit einhergehenden Schwierigkeiten zeigt der vorliegende Fall deutlich.

46. Zunächst ist fraglich, ob Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex hier überhaupt einschlägig ist. Denn die Befreiung nach Art. 203 Abs. 1 Unterabs. 1 des Zollkodex setzt im Tatbestand eine Zollanmeldung voraus. Diese fehlt hier gerade, weswegen rein formal betrachtet keine Befreiung vorliegen würde. Allerdings muss eine Befreiung lediglich „vorgesehen" sein. Zudem wurde Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex gerade dafür geschaffen, die Folgen der Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften (wie z. B. eine fehlende Zollanmeldung) auf ein Mindestmaß abzumildern (vgl. 38. Erwägungsgrund des Zollkodex). Die besseren Gründe sprechen daher für eine Anwendung von Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex.

47. Ob die fehlende Zollanmeldung und Gestellung der Pferde im konkreten Fall als Täuschungsversuch zu werten ist, ist hingegen eine Tatsachenfrage. Grundsätzlich ist es Sache des nationalen Gerichts, die dafür notwendige Tatsachenbeurteilung vorzunehmen. Gleichwohl erscheint es sinnvoll, ihm Leitlinien zu geben, wann ein Täuschungsversuch im Sinne dieser Vorschrift vorliegt. Der Gerichtshof war meines Wissens damit noch nicht befasst.

48. Dem Wortsinn nach möchte eine Person täuschen, die die Entstehung einer Zollschuld kennt und vermeiden will. Darüber hinaus verdeutlicht der 38. Erwägungsgrund des Zollkodex, dass sein Art. 86 Abs. 6 dazu dient, dem guten Glauben bei der Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften Rechnung zu tragen. Gutgläubig ist eine Person aber nur dann, wenn sie sich korrekt verhalten will und auf ihre Einschätzung vertrauen durfte.[27] Dabei sind nach dem 38. Erwägungsgrund des Zollkodex die Folgen fahrlässigen Verhaltens auf ein Mindestmaß abzumildern. Somit kann aber grob fahrlässiges Handeln einen Täuschungsversuch darstellen. Solches liegt vor, wenn der Einführer seine zollrechtlichen Pflichten kennen musste, weil er sich der Kenntnis grob fahrlässig verschlossen hat. Das bestätigt auch der Vergleich mit der Vorgängervorschrift in Art. 212a des Zollkodex der Gemeinschaften.[28] Dieser sprach von „betrügerische[r] Absicht" und „offensichtliche[r] Fahrlässigkeit", was der Gesetzgeber nunmehr unter dem Begriff „Täuschungsversuch" zusammengefasst hat.

49. Die Einbeziehung grober Fahrlässigkeit in den Täuschungsversuch rechtfertigt sich auch dadurch, dass das Zollrecht aufgrund der eingeschränkten Kontrollmöglichkeiten in zollrechtlichen Massenverfahren stark formalisiert ist. Erst die Zollanmeldung und Gestellung ermöglichen den Zollbehörden die Kontrolle der einzuführenden Waren. Deswegen lässt Art. 79 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex eine Zollschuld grundsätzlich bereits bei einem Verstoß gegen das Zollverfahren entstehen. Lediglich Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex stellt davon eine Ausnahme dar, die jedoch entfällt, wenn ein Täuschungsversuch vorliegt. Ein zu enges Verständnis von einem Täuschungsversuch würde diesem Regel-Ausnahme-Verhältnis widersprechen. Die in Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex enthaltene Ausnahme ist daher restriktiv auszulegen. Damit liegt ein

[27] Vgl. zu berechtigtem Vertrauen und Gutgläubigkeit des Zollschuldners im Rahmen einer Nacherhebung Art. 119 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 Unterabs. 3 und 4 des Zollkodex, Urteil vom 16. März 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, Rn. 24 ff., zur Vorgängervorschrift).

[28] Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. 2006, L 302, S. 1).

Täuschungsversuch im Sinne von Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex bereits vor, wenn der Einführer die zollrechtlichen Verpflichtungen, gegen die er verstoßen hat, kannte oder grob fahrlässig nicht kannte.

50. Es müssen objektive Anknüpfungspunkte für die subjektiven Umstände des (Nicht-)Wissens bzw. Sich-Aufdrängens gegeben sein. [29] Dabei kommt den Begleitumständen ein hoher Stellenwert zu. Dies gilt insbesondere bei grundsätzlich neutralen Verhaltensweisen ohne objektiven Aussagegehalt (wie z. B. das Passieren einer Zollstelle ohne anzuhalten).

51. Bei professionellen Wirtschaftsteilnehmern spricht vieles dafür, eine Kenntnis der zollrechtlichen Verpflichtungen zu vermuten. Jemand, der seine Pferde ordnungsgemäß ausführt, kennt offenbar die zollrechtlichen Vorschriften. Dann dürfte es naheliegen, dass er auch weiß, dass er seine Pferde wieder ordnungsgemäß einzuführen hat.

52. Kannte der Einführer aber seine zollrechtliche Pflicht (z. B. zur Zollanmeldung und Gestellung) oder kannte er sie grob fahrlässig nicht, ist ein Verstoß gegen diese Pflicht in der Regel auch ein Täuschungsversuch. Etwas anderes mag in Fällen höherer Gewalt oder akuter Notlagen gelten, in denen außer dem Verstoß gegen die zollrechtlichen Pflichten für den Betroffenen keine vernünftige, rechtlich anzuerkennende Handlungsalternative besteht.

53. Nach alledem ist also ein Täuschungsversuch im Sinne von Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex gegeben, wenn objektive (Begleit-)Umstände ergeben, dass der Einführer seine zollrechtlichen Pflichten kannte oder grob fahrlässig nicht kannte und dagegen verstoßen hat. Dann bleibt es bei der Entstehung einer Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex wegen des (bewussten bzw. grob fahrlässigen) Pflichtverstoßes. Sollte daher Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie tatsächlich auch die Einhaltung des Zollverfahrens erfordern, dann wäre hier wohl (vorbehaltlich der entsprechenden Tatsachenwürdigung durch das vorlegende Gericht) eine Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung zu versagen.

V. Ergebnis

54. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden) wie folgt zu beantworten:

Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt nur, dass die materiellen Voraussetzungen von Art. 203 des Zollkodex erfüllt sind. Sofern eine Zollschuld nach Art. 79 des Zollkodex lediglich wegen Nichterfüllung der Zollanmeldungspflicht gemäß Art. 158 Abs. 1 des Zollkodex und der Gestellungspflicht gemäß Art. 139 Abs. 1 des Zollkodex oder dem fehlenden Antrag auf Zollbefreiung nach Art. 203 des Zollkodex entstanden ist, ist die Wiedereinfuhr von Rückwaren im Sinne von Art. 203 des Zollkodex von der Mehrwertsteuer befreit. Aus diesem Grund ist es für die Einfuhrmehrwertsteuerbefreiung nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie unerheblich, ob der Ausnahmetatbestand von Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex (aufgrund eines fehlenden Täuschungsversuchs) vorliegt.

[29] In diesem Sinne bereits Urteil vom 25. Oktober 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, Rn. 47), bezüglich Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Sicherstellung, dass keine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung erfolgt.