Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 6. September 2018 [1]

Rechtssache C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH,
Beteiligte:
Zollamt Feldkirch Wolfurt

(Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofs [Österreich])

„Vorabentscheidungsersuchen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Steuerbefreiung bei der Einfuhr und einer anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung – Versagung der Steuerbefreiung der Einfuhr aufgrund späterer Mehrwertsteuerhinterziehung des Erwerbers bezüglich der eingeführten Gegenstände – Steuerschuld des die Einfuhrmehrwertsteuer Anmeldenden (als Vertreter des Importeurs) – ‚Infektion' durch spätere Betrugsabsicht"

I. Einleitung

1. Bulgarische Unternehmen haben in der Schweiz Parfümerieartikel erworben und diese durch einen Dritten nach Österreich in den freien Warenverkehr eingeführt und dann nach Bulgarien weiter verbracht. Dies erfolgte alles ordnungsgemäß. Erst in Bulgarien wurde dann offenbar „vergessen", den steuerpflichtigen Weiterverkauf ordnungsgemäß zu deklarieren und die Mehrwertsteuer an Bulgarien abzuführen. Infolgedessen muss sich der Gerichtshof erneut mit den Folgen eines Mehrwertsteuerbetrugs beschäftigen.

1 Originalsprache: Deutsch.

2. Mittlerweile gibt es eine reichhaltige Kasuistik des Gerichtshofs zu den „Sanktionsmöglichkeiten" der Finanzbehörden anlässlich eines Mehrwertsteuerbetrugs. Danach ist ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen [2], dass er sich an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, für die Zwecke der Mehrwertsteuerrichtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen. [3] Dies verpflichtet die Mitgliedstaaten, dem Steuerpflichtigen die Steuerfreiheit [4] (wenn er der Leistende ist) oder den Vorsteuerabzug (wenn er der Leistungsempfänger ist) zu versagen. [5]

3. Diese vom Gerichtshof verwendete Formulierung bedarf noch der Präzisierung. So ist etwa fraglich, ob einem Steuerpflichtigen sowohl die Steuerfreiheit seiner Ausgangsleistung als auch der Vorsteuerabzug seiner Eingangsbezüge versagt werden kann. Damit würde im Ergebnis eine *doppelte Besteuerung* ein und desselben Umsatzes bei ein und derselben Person erfolgen. Außerdem sind noch die Kriterien zu klären, ab wann ein Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung *einbezogen* ist.

4. Der vorliegende Fall betrifft ausnahmsweise keine klassische Lieferkette, sondern eine Einfuhr mit einem anschließenden innergemeinschaftlichen Verbringen durch den Käufer. Dies führt zu zwei Besonderheiten. Zum einen stellt sich die Frage, ob ein erst später geplanter und verwirklichter Mehrwertsteuerbetrug am Ende einer Lieferung auch das vorhergehende innergemeinschaftliche Verbringen „infiziert". Fiskalisch hätte dies den „Vorteil", dass sich durch einen aufgedeckten Mehrwertsteuerbetrug das Steueraufkommen vervielfachen (im vorliegenden Fall vervierfachen [6]) ließe.

5. Zum anderen ist der in Anspruch genommene Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer im vorliegenden Fall ein außenstehender Dritter, nämlich der die Einfuhr Anmeldende. Er ist weder in die Lieferung involviert, noch hatte er Kenntnis von dem anschließenden Mehrwertsteuerbetrug seiner Auftraggeber. Gleichwohl würde – folgt man der österreichischen Finanzverwaltung – durch den Betrug des Leistungsempfängers die Steuerbefreiung der Einfuhr auch für den Anmeldenden entfallen.

6. Insofern gibt dieses Vorabentscheidungsersuchen dem Gerichtshof die Gelegenheit, seine Rechtsprechung zu den sogenannten „betrugsbehafteten Umsätzen" bei der Involvierung eines Dritten (hier des Anmelders als Vertreter des Importeurs) zu präzisieren. Darüber hinaus erhält der Gerichtshof auch die Möglichkeit, seine Rechtsprechung für den Fall des erst nachträglich gefassten Betrugsvorsatzes fortzuentwickeln.

2 In einigen älteren Entscheidungen spricht der Gerichtshof noch von „wissen konnte" – vgl. Urteil vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 60). Diese zu weit geratene Formulierung, die allein auf der Vorlagefrage basierte, scheint aber mittlerweile zu Recht aufgegeben worden zu sein.

3 Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 94), vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48), vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 27), vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 39), und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 56).

4 Vgl. Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 94), vom 9. Oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 42), vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54), und vom 21. Juni 2012, Mahagében (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 42).

5 Vgl. Urteile vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 47), vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 62), vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 26), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 37), und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 59 und 61).

6 Die Republik Österreich könnte eine Einfuhrmehrwertsteuer festsetzen und zugleich auch die Steuerfreiheit des Verbringens in Österreich versagen. Die Republik Bulgarien wiederum könnte den Vorsteuerabzug aus dem erklärten innergemeinschaftlichen Erwerb versagen und zugleich die Steuer für die Lieferung in Bulgarien festsetzen.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

7. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles bildet die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [7] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

8. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie bestimmt:

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

d) die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Artikel 138 befreit ist; …“

9. Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.“

10. Art. 17 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt:

„Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat. Als ‚Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat‘ gelten die Versendung oder Beförderung eines im Gebiet eines Mitgliedstaats befindlichen beweglichen körperlichen Gegenstands durch den Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens nach Orten außerhalb dieses Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft.“

11. Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat folgenden Inhalt:

„Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.“

7 ABl. 2006, L 347, S. 1.

B. Österreichisches Recht

12. Im österreichischen Recht wurden die Vorgaben der Mehrwertsteuerrichtlinie im Umsatzsteuergesetz 1994[8] umgesetzt. Gemäß Art. 6 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Anhang Binnenmarkt) ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Anhang Binnenmarkt) buchmäßig nachzuweisen.

13. Die Befreiung ist gemäß Art. 6 Abs. 3 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Anhang Binnenmarkt) nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt. Gemäß Art. 6 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Anhang Binnenmarkt) sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerfrei.

14. Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt gemäß Art. 7 Abs. 2 Ziff. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Anhang Binnenmarkt) auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Ziff. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Anhang Binnenmarkt).

15. Laut Art. 3 Abs. 1 Ziff. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Anhang Binnenmarkt) gilt als Lieferung gegen Entgelt das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur – näher definierten – vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

16. Gemäß § 26 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 gelten – mit im Revisionsfall nicht interessierenden Ausnahmen – für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß. Nach § 71a Zollrechts-Durchführungsgesetz[9] schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Anhang Binnenmarkt) eine nach Art. 204 Abs. 1 Zollkodex entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 Zollkodex als Schuldner in Betracht kommt.

III. Ausgangsrechtsstreit

17. Zwei bulgarische Unternehmen (B und K) haben von einem Unternehmen in der Schweiz Waren erworben und in der Schweiz die Verfügungsmacht darüber erhalten. Diese Waren wurden im Auftrag von B und K von der Vetsch Int. Transporte GmbH (im Folgenden: Vetsch), welche u. a. als Zollanmelder mit Sitz in Österreich tätig ist, in Österreich eingeführt. Anschließend sollten sie durch einen von B und K beauftragten Spediteur – der Vetsch die entsprechenden Frachtbriefe vorlegte – weiter nach Bulgarien zu B und K transportiert werden.

8 Für die Anmeldungen vor dem 31. Dezember 2010 noch in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 756/1996, für die danach angenommenen Anmeldungen in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBI. I Nr. 34.

9 In der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung der dritten Zollrechts-Durchführungsgesetz-Novelle, BGBI. I Nr. 13/1998.

18. Vetsch reichte im Zeitraum vom 10. Dezember 2010 bis zum 5. Juli 2011 als indirekte Vertreterin des jeweiligen bulgarischen Empfängers bei einem österreichischen Zollamt Anmeldungen zur Überführung von Waren aus der Schweiz in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr nach dem sogenannten „Zollverfahren 42“ [10] ein. Zugleich beantragte sie in der jeweiligen Anmeldung die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes 1994 (Anhang Binnenmarkt). Diesem Antrag wurde stattgegeben. Verletzungen der gesetzlichen Nachweispflichten durch Vetsch sind dem Vorlagebeschluss nicht zu entnehmen.

19. In drei Fällen hat Vetsch dabei den bulgarischen Unternehmer K und in zwei Fällen den bulgarischen Unternehmer B vertreten. Dem Antrag entsprechend wurden die Waren ohne buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuerbeträgen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführt. Danach hat ein Spediteur die Waren für die Erwerber nach Bulgarien verbracht.

20. B und K haben das innergemeinschaftliche Verbringen von Österreich nach Bulgarien sowohl in Österreich als auch in Bulgarien ordnungsgemäß erklärt und versteuert. Laut des vorlegenden Gerichts kann davon ausgegangen werden, dass die Waren nach Bulgarien gelangt sind und sich während des Transports die ganze Zeit in der Verfügungsmacht von B und K befanden.

21. Die beiden bulgarischen Unternehmen B und K haben anschließend die Waren (offenbar steuerpflichtig) weiterverkauft. Sie haben diesen Verkauf aber nicht erklärt, sondern vielmehr eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an die zuvor für die Zollanmeldung eingeschaltete Vetsch deklariert. Eine solche Lieferung – darüber besteht Einigkeit – hat aber nie stattgefunden. Laut vorlegendem Gericht haben B und K insoweit eine Steuerhinterziehung in Bulgarien zu verantworten. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich dabei kein Anhaltspunkt, dass Vetsch in diesen Mehrwertsteuerbetrug in irgendeiner Weise involviert war.

22. Mit Bescheid vom 6. September 2011 wurde Vetsch als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer in Anspruch genommen, weil die Voraussetzungen für die mit den erwähnten Anmeldungen geltend gemachte Steuerbefreiung jeweils nicht gegeben seien. Gemäß § 71a des Zollrechts-Durchführungsgesetzes sei auch der Anmelder Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

23. Dagegen erhob Vetsch mit Schriftsatz vom 15. September 2011 Berufung zum Zollamt, welches diese am 31. Januar 2012 abwies. Gegen diese Entscheidung erhob Vetsch mit Schriftsatz vom 2. März 2012 Beschwerde. Mit Erkenntnis vom 30. März 2016 wies das Bundesfinanzgericht (Österreich) die Beschwerde als unbegründet ab.

24. Aufgrund der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den „betrugsbehafteten Umsätzen“ sei nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wegen der anschließenden Steuerhinterziehung der bulgarischen Unternehmen B und K bereits die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung (genauer: das innergemeinschaftliche Verbringen) in Österreich zu versagen. Deshalb fehle es auch an einer Voraussetzung für die Steuerbefreiung für die Einfuhrumsatzsteuer, weil diese ihrerseits das Vorliegen einer steuerbefreiten Lieferung im Anschluss an die Einfuhr voraus setze.

25. Gegen das Urteil des Bundesfinanzgerichts legte Vetsch Revision ein, über die der Verwaltungsgerichtshof (Österreich) nun zu entscheiden hat.

10 Vgl. auch die ähnliche Rechtssache Urteil vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), und die näheren Erläuterungen zu dem sogenannten Zollverfahren 42 in den Schlussanträgen des Generalanwalts Mengozzi in der Rechtssache Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215, Nr. 20, Fn. 4).

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

26. Mit Entscheidung vom 29. Juni 2017, eingegangen am 8. September 2017, hat der Verwaltungsgerichtshof dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist die Steuerbefreiung nach Art. 138 der Richtlinie 2006/112/EG für ein innergemeinschaftliches Verbringen aus einem Mitgliedstaat zu versagen, wenn der dieses Verbringen in einen anderen Mitgliedstaat bewirkende Steuerpflichtige im anderen Mitgliedstaat zwar den mit dem innergemeinschaftlichen Verbringen zusammenhängenden innergemeinschaftlichen Erwerb erklärt, jedoch bei einem späteren steuerpflichtigen Umsatz mit den betroffenen Gegenständen im anderen Mitgliedstaat eine Steuerhinterziehung begeht, indem er zu Unrecht eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung aus diesem anderen Mitgliedstaat erklärt?

2. Ist für die Antwort auf die Frage 1 maßgeblich, ob der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Verbringens bereits den Vorsatz gefasst hat, hinsichtlich eines späteren Umsatzes mit diesen Gegenständen eine Steuerhinterziehung zu begehen?

27. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Vetsch, die Republik Österreich, die Hellenische Republik und die Europäische Kommission schriftliche Stellungnahmen abgegeben und – mit Ausnahme der Hellenischen Republik – an der mündlichen Verhandlung vom 27. Juni 2018 teilgenommen.

V. Würdigung

A. Tragweite der Vorlagefragen

28. Das vorlegende Gericht fragt ausdrücklich nur nach den Voraussetzungen für die Versagung der Steuerbefreiung nach Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie.[11] Es ist jedoch doch erkennbar, dass es ihm mit beiden Fragen im Kern um die Reichweite der Versagung der Steuerbefreiung für eine Einfuhr auf der Ebene des Anmelders der Einfuhrmehrwertsteuer (Vetsch) geht.

29. Im Kern möchte das vorlegende Gericht daher wissen, ob dem Anmelder als dem Vertreter des Importeurs die Steuerbefreiung nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie zu versagen ist, wenn der Leistungsempfänger nach dem Verbringen des Gegenstandes aus dem Einfuhrstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Bestimmungsland) später eine Steuerhinterziehung begeht und der Vorsatz dazu auch erst im Anschluss an das Verbringen gefasst wurde. Ich schlage daher vor, die erste Frage im Hinblick auf die Voraussetzungen von Art. 143 Abs. 1 Buchst. d in Verbindung mit den Art. 138 und Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu prüfen.

30. Das vorlegende Gericht hat dabei klargestellt, dass im vorliegenden Fall nicht festgestellt wurde, dass der Vorsatz der bulgarischen Erwerber hinsichtlich einer späteren Steuerhinterziehung bereits im Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Verbringens vorlag. Somit muss davon ausgegangen werden, dass im Moment der Einfuhr in Österreich und des Verbringens nach Bulgarien noch kein Betrugsvorsatz vorlag. Dies ist bereits für die erste Frage von Bedeutung, weswegen die zweite Frage bereits im Rahmen der ersten Frage mit beantwortet werden kann.

11 Dieser regelt die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung. Ein innergemeinschaftliches Verbringen, wie im vorliegenden Fall, ist nach Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie der Lieferung eines Gegenstandes gegen Entgelt gleichgestellt.

B. Rechtliche Würdigung

31. Die objektiven Voraussetzungen der Art. 143 und 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind alle erfüllt. Von dem Vorliegen der in Art. 143 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie (in der jeweils geltenden Fassung) geregelten Nachweise kann auch ausgegangen werden, da das vorlegende Gericht insoweit keine Zweifel geäußert hat. Darüber hinaus kann dem Vorabentscheidungsersuchen auch entnommen werden, dass die Waren nach Österreich eingeführt und anschließend nach Bulgarien verbracht wurden. Für das Gegenteil bestehen bislang keine Anhaltspunkte, sondern nur pauschale Vermutungen des Zollamtes und der Republik Österreich.

32. Sollte die Finanzverwaltung hingegen nachweisen können,[12] dass die Waren tatsächlich nicht in einen anderen Mitgliedstaat gelangt sind, lägen die objektiven Voraussetzungen der Steuerbefreiung des Art. 143 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vor. Dann müsste sich das vorlegende Gericht mit der Frage beschäftigen, ob Vetsch kraft guten Glaubens von der Steuerfreiheit der Einfuhr ausgehen konnte.[13] Dazu hat es den Gerichtshof aber nicht befragt.

33. Insoweit ist daran zu erinnern, dass jede Beurteilung des Sachverhalts in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt, das im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen hat.

34. Zur Versagung der Steuerbefreiung der Einfuhr könnte man unter der oben genannten Prämisse (Nr. 31) daher hier nur auf zweierlei Weise gelangen. Vetsch wäre nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs (dazu 1.) die Befreiung des Art. 143 der Mehrwertsteuerrichtlinie „direkt“ zu versagen, wenn er von dem nachfolgenden Mehrwertsteuerbetrug gewusst hätte oder davon hätte wissen müssen (dazu unter 2.a). Außerdem ist denkbar, dass die Befreiung der Einfuhr nach Art. 143 der Richtlinie derart mit der Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung zusammenhängt, dass eine Versagung der Steuerbefreiung bei der innergemeinschaftlichen Lieferung (bzw. dem innergemeinschaftlichen Verbringen) auf die Befreiung der Einfuhr durchschlägt (dazu unter 2.b und 2.c), selbst wenn Vetsch von dem nachfolgenden Mehrwertsteuerbetrug nichts hätte wissen müssen. Dafür müsste allerdings der spätere Betrugsvorsatz von B und K die Beurteilung des vorherigen Verbringens irgendwie beeinflussen können (dazu unter 2.d).

1. Die Versagung der Steuerbefreiung für die Einfuhr als Betrugsbekämpfungsmaßnahme

35. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist ein Ziel, das von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird. Zudem kann sich niemand auf Bestimmungen des Unionsrechts berufen, wenn dies in betrügerischer oder missbräuchlicher Absicht geschieht.[14]

12 Eine Pflicht zur Vergewisserung des Steuerpflichtigen, dass die von dem Erwerber transportierten Waren tatsächlich das Bestimmungsland erreicht haben, hat der Gerichtshof bereits abgelehnt – vgl. Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 40 ff.). Siehe auch unlängst Urteil vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 67 ff.).

13 Siehe dazu die diesbezügliche Rechtsprechung des Gerichtshofs: Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 95 ff.), vom 14. Juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, Rn. 74 ff.), vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 47 ff.), und vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 68).

14 Urteile vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 43), vom 21. Juni 2012, Mahagében (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 42), und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 54).

36. Die von den Mitgliedstaaten insoweit getroffenen Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen. Insbesondere dürfen sie nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen.[15] Der Gerichtshof hat bereits mehrfach entschieden, dass die Verwaltung vom Steuerpflichtigen nicht die Durchführung komplexer und umfassender Überprüfungen seines Lieferanten verlangen und ihm faktisch die ihr obliegende Kontrolle übertragen darf.[16]

37. Hingegen verstößt es nicht gegen das Unionsrecht, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.[17]

38. Dabei kommt die Versagung des Vorsteuerabzugs oder der Steuerbefreiung nicht nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.[18] Unter solchen Umständen ist der betreffende Steuerpflichtige für die Zwecke der Mehrwertsteuer als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob er im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielt.[19]

2. Versagung der Steuerfreiheit der Einfuhr auf Ebene des Vertreters des Importeurs

a) Direkte Versagung der Steuerbefreiung der Einfuhr?

39. Diese Rechtsprechung im Zusammenhang mit einem Betrug bezieht sich sowohl auf die Eingangs- als auch auf die Ausgangsseite eines Umsatzes. Sie ermöglicht mithin sowohl die Versagung der Steuerbefreiung[20] als auch die Versagung des Vorsteuerabzugs,[21] unter Umständen bei ein und derselben Person. Dabei würde das Steueraufkommen mit der Länge der Lieferkette steigen, je mehr Personen involviert sind.

40. Auch im vorliegenden Fall setzt die Republik Österreich gegenüber Vetsch eine Einfuhrmehrwertsteuer fest und kann zugleich die Steuerfreiheit des Verbringens in Österreich bei B und K versagen. Die Republik Bulgarien wiederum kann den Vorsteuerabzug von K und B aus dem erklärten innergemeinschaftlichen Erwerb versagen und zugleich die Steuer für die Lieferung in Bulgarien festsetzen. Es entstünde ein vierfaches Steueraufkommen für ein und dieselbe Lieferung. Wie die Kommission aber zu Recht vorträgt, ist der Mehrwertsteuerschaden nur einmal, und zwar in Bulgarien, eingetreten.

15 Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 50). In diesem Sinne auch: Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn. 52), und vom 21. Juni 2012, Mahagében (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 57).

16 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 51), vom 31. Januar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 50), und vom 21. Juni 2012, Mahagében (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 65).

17 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 52), vom 21. Juni 2012, Mahagében (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 54), und vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 65 und 68).

18 Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48).

19 Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 94), vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48), vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 27), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 39), und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 56).

20 Vgl. Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 94), vom 9. Oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 42), und vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54).

21 Vgl. Urteile vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 47), vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 62), vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 26), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 37), vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 59 und 61).

41. Der Gerichtshof musste bisher noch nicht entscheiden, ob eine solche mehrfache Belastung einer Person mit dem Neutralitätsgrundsatz [22] vereinbar und verhältnismäßig im Hinblick auf das Ziel der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs ist. Auch zu etwaigen Problemen mit dem Verbot der Doppelbestrafung [23] musste er noch nicht Stellung nehmen. Bedingt durch die Vorlagefragen war der Gerichtshof allerdings bislang auch immer nur isoliert mit den Folgen für eine Person bzw. bezüglich eines Umsatzes befasst.

42. Der hier vorliegende Fall könnte zwar Anlass zu einer Gesamtbetrachtung geben. Jedoch kann Vetsch als dem Anmelder der Einfuhrmehrwertsteuer hier schon nicht vorgeworfen werden, er hätte wissen müssen, dass er seine Auftraggeber bei einem geplanten Mehrwertsteuerbetrug in Bulgarien irgendwie unterstützt hat. Daher liegen die Voraussetzungen der vom Gerichtshof entwickelten direkten Einschränkung der Steuerfreiheit hier schon nicht vor.

43. Ein solcher Vorwurf kann dabei auch nicht etwa – wie das Zollamt auf Nachfragen des Gerichtshofs in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat – aufgrund der bloßen Verwendung eines durch den Mitgliedstaat bereitgestellten besonderen Zollverfahrens (hier das sogenannte Zollverfahren 42) erhoben werden. Sollte dieses Verfahren tatsächlich besonders betrugsanfällig sein, [24] dann ist es die Pflicht des Mitgliedstaates, dieses anders auszugestalten oder gar abzuschaffen. Einem Steuerpflichtigen kann jedoch keinesfalls nachträglich allein zum Vorwurf gemacht werden, dass er sich an das Gesetz gehalten hat. Folglich kann sich Vetsch grundsätzlich auf die Steuerbefreiung der Einfuhr „berufen".

b) Verknüpfung der Steuerfreiheit der Einfuhr mit der Steuerfreiheit der anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung

44. Damit käme man zu einer Versagung der Steuerbefreiung der Einfuhr für Vetsch nur, wenn sich eine Versagung der Steuerbefreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung auch auf die Befreiung nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie auswirken würde. Davon scheint das vorlegende Gericht auszugehen, wenn es nur nach den Voraussetzungen des Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie fragt.

45. Insofern ist die hier zu entscheidende Frage, wie das Tatbestandsmerkmal des Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach die sich an die Einfuhr anschließende Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat „gemäß Art. 138 befreit ist", zu verstehen ist: Hängt damit die Steuerbefreiung nur davon ab, dass die Voraussetzungen für eine nachfolgende innergemeinschaftliche befreite Lieferung abstrakt vorliegen? Oder muss sich der Liefernde (hier die verbringenden bulgarischen Unternehmen B und K) auch konkret auf die Steuerbefreiung „berufen" können?

46. Im Fall einer abstrakten Betrachtung kommt es auf subjektive Absichten eines Dritten nicht an. Bei einer konkreten Betrachtung würde hingegen zusätzlich verlangt, dass derjenige, für den der Zollanmelder als Vertreter des Importeurs die Einfuhr abgewickelt hat, im konkreten Fall auch die Steuerfreiheit der sich anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung in Anspruch nehmen kann.

22 Vgl. Urteile vom 13. März 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41), vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 51), und vom 21. April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, Rn. 57), sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, Nr. 42).

23 Urteil vom 20. März 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), EGMR, Urteil vom 18. May 2017, Jóhannesson and others v. Iceland (22007/11), und Urteil vom 15. November 2016, A and B v. Norway (24130/11 und 29758/11). Siehe dazu auch Kokott, J., „Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren", *NZWiSt* 2017, 409 (414 und 415).

24 Vgl. dazu die Pressemitteilung des Europäischen Rechnungshofes vom 12. Dezember 2011 (abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_de.doc).

Sofern sich die bulgarischen Unternehmen (B und K) aufgrund ihres anschließenden Mehrwertsteuerbetrugs nicht auf die Steuerbefreiung der sich an die Einfuhr anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung berufen können, würde damit auch die Steuerfreiheit der Einfuhr für Vetsch nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie entfallen.

47. Zwar hat das vorlegende Gericht klargestellt, dass für einen Anmelder der Einfuhrmehrwertsteuer wie Vetsch, der von dem späteren Mehrwertsteuerbetrug seines Auftraggebers keine Kenntnis hatte und in Haftung genommen wird, ein besonderes Verfahren besteht, mit welchem der Erlass dieser Steuer begehrt werden kann. Der Erlass der Einfuhrmehrwertsteuer setzt aber zwingend deren Entstehung voraus, so dass diese zuerst zu prüfen ist.

c) Abstrakte Beurteilung der Steuerfreiheit des Verbringens

48. Fraglich ist, ob das Unionsrecht (speziell Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie) dem Mitgliedstaat auch erlaubt, eine Mehrwertsteuerschuld in Person eines Dritten entstehen zu lassen, der nur deshalb (gesamtschuldnerisch) die Steuer schuldet, weil der eigentliche Steuerschuldner eine Steuerhinterziehung begangen hat, ohne dass der Dritte (hier Vetsch) dies wusste oder hätte wissen müssen. Dies wäre nämlich der Effekt, wenn man eine Verknüpfung der Steuerfreiheit der Einfuhr mit der Steuerfreiheit der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung im konkreten Fall annehmen würde. Im Ergebnis würde dies eine verschuldensunabhängige Haftung des Dritten darstellen, wie sie im Zollrecht vorgesehen ist.[25]

49. Bei genauer Betrachtung der Rechtsprechung des Gerichtshofs bestehen daran jedoch Zweifel. Zum einen hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Erhebung von Zöllen und die Erhebung von Mehrwertsteuer keine vergleichbaren Sachverhalte sind.[26] Feststellungen des Gerichtshofs zum Zollrecht lassen sich daher – anders als dies das Zollamt in der mündlichen Verhandlung angeregt hat – nicht notwendigerweise auf die Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie übertragen.[27]

50. Zum anderen basiert die Steuerschuld des Dritten (hier des Zollanmelders) im vorliegenden Fall auf Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie und stellt jedenfalls einen Eingriff in die unternehmerische Handlungsfreiheit nach Art. 16, unter Umständen auch in das Eigentumsgrundrecht nach Art. 17 der Charta der Grundrechte dar. Insoweit verlangt Art. 52 Abs. 1 Satz 2 der Charta, dass der Eingriff verhältnismäßig ist. Einschränkungen dürfen demnach nur vorgenommen werden, wenn sie notwendig sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen tatsächlich entsprechen.[28]

51. Vor diesem Hintergrund ist es mit der Mehrwertsteuerrichtlinie „nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausging oder nachfolgte, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts mit einer Sanktion zu belegen.“[29] Dies spricht gegen eine konkrete Beurteilung des Tatbestandsmerkmals „gemäß Art. 138 befreit ist“.

25 Vgl. nur Urteile vom 17. Juli 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370, Rn. 61), und vom 14. Mai 1996, Faroe Seafood u. a. (C-153/94 und C-204/94, EU:C:1996:198, Rn. 114).

26 Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 56).

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

28 Diesen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wendete der Gerichtshof auch schon vor dem Inkrafttreten der Charta an – vgl. Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 58).

29 Urteile vom 18. Juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, Rn. 41), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 41), und vom 21. Juni 2012, Mahagében (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 47). So ähnlich schon Urteil vom 12. Januar 2006, Optigen u. a. (C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 55).

52. Einer anderslautenden Auffassung steht auch der Sinn und Zweck der Verknüpfung der Steuerbefreiung der Einfuhr mit der Steuerbefreiung eines anschließenden innergemeinschaftlichen Verbringens entgegen.

53. Der Zweck der Steuerbefreiung des Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie [30] besteht, wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, in einer Vereinfachung. Diese besteht darin, dass aufgrund der Steuerbefreiung der Einfuhr der andernfalls gegebene Vorsteuerabzug hinsichtlich der ansonsten anfallenden Einfuhrmehrwertsteuer (vgl. Art. 168 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie) entfallen kann. Damit wird der grenzüberschreitende Warenverkehr (hier die Einfuhr und anschließende innergemeinschaftliche Lieferung) für die Unternehmen erleichtert. Auch dieser Vereinfachungszweck spricht dafür, der abstrakten Betrachtung der Steuerfreiheit der anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung den Vorzug zu geben.

54. Darüber hinaus entfällt durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den sogenannten betrugsbehafteten Umsätzen nicht die innergemeinschaftliche Lieferung (die notwendigen Voraussetzungen liegen weiterhin vor). Sie führt lediglich dazu, dass sich der Betrüger (bzw. jeder, der von dem Betrug wusste oder wissen musste) nicht auf die eigentlich vorliegende Steuerbefreiung berufen kann. [31]

55. Auch der hinter dieser Rechtsprechung des Gerichtshofs stehende Sinn und Zweck spricht für eine abstrakte Betrachtung. Mit dieser Rechtsprechung wird der Vorsteuerabzug beziehungsweise die Steuerfreiheit nur versagt, wenn und weil dem betreffenden Unternehmen im konkreten Fall ein persönlicher Vorwurf (es wusste von dem Betrug oder hat die vernünftigerweise von ihm zu verlangenden Maßnahmen nicht getroffen) gemacht werden kann. Erst dieser Vorwurf führt dazu, dass das Unternehmen sich nicht mehr auf die für ihn steuerrechtlich günstigen Vorschriften [32] berufen kann. Insofern hat der Gerichtshof in der ähnlich gelagerten Rechtssache „Enteco Baltic“ UAB ebenfalls entschieden, dass die Steuerbefreiung des Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht versagt werden kann, wenn der Erwerber einen Mehrwertsteuerbetrug begangen hat, von dem der Importeur nichts wissen musste. [33]

56. Gleiches muss auch für einen anderen Dritten gelten. Wenn auch diesem gegenüber ein solcher Vorwurf ausscheidet, dann kommt meines Erachtens eine Einschränkung der unionsrechtlich vorgesehenen Steuerbefreiung auch hier für den Zollanmelder (als Vertreter des Importeurs) nicht in Betracht, selbst wenn sich der Verbringende im konkreten Fall nicht auf die Steuerbefreiung berufen könnte.

57. Zu guter Letzt sprechen auch die Grundrechte des Dritten (siehe Nr. 50) und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz für eine abstrakte Betrachtungsweise. Für einen Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung von dem durch ihn nicht beeinflussbaren (späteren) Verhalten eines Dritten abhängig zu machen, widerspricht den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit (siehe insoweit Nr. 51).

30 Offenlassend noch Urteil vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), und Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi in der Rechtssache Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215).

31 Vgl. insoweit die Formulierungen des EuGH: „Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass sich die Rechtsbürger nicht auf die Bestimmungen des Unionsrechts berufen können, wenn sie dies in betrügerischer oder missbräuchlicher Absicht tun“ in Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung), welches zurückgeht auf das Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 68).

32 An dieser Stelle möchte ich offenlassen, ob die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung und der Vorsteuerabzug wirklich Privilegien sind, da sie nicht den Inhaber begünstigen sollen, sondern Ausdruck des gesetzlichen Prinzips und notwendige Bedingungen für das Funktionieren einer indirekten Verbrauchsbesteuerung (hier am Bestimmungsort) sind. Systemimmanente Vorschriften zur Umsetzung einer Besteuerungstechnik scheinen mir nur schwerlich als Privileg bezeichnet werden zu können.

33 Urteil vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 100).

58. Da Vetsch (als dem Zollanmelder und Vertreter des Importeuers) insoweit nichts vorgeworfen werden kann, kann er sich auch weiterhin auf die Steuerfreiheit der Einfuhr berufen. Etwas anderes mag – vorbehaltlich der angesprochenen Kumulations- und Überkompensationswirkung (dazu oben, Nrn. 39 ff.) – für B und K gelten, die sich deswegen in Österreich möglicherweise nicht auf die Steuerfreiheit der Einfuhr berufen können.

d) Hilfsweise: konkrete Beurteilung der Steuerfreiheit des Verbringens

59. Sollte der Gerichtshof hingegen zum Ergebnis kommen, dass es für die Steuerbefreiung der Einfuhr in Person des Vertreters des Importeurs (hier Vetsch) darauf ankommt, ob die Person, die das anschließende innergemeinschaftliche Verbringen verwirklicht (hier B und K), sich im konkreten Fall auf die Steuerbefreiung des Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen kann, dann ist zu prüfen, ob deren Voraussetzungen hier vorliegen.

60. B und K wäre nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Steuerbefreiung für das innergemeinschaftliche Verbringen zu versagen, wenn sie selbst eine Steuerhinterziehung begangen hätten oder davon wussten oder hätten wissen müssen, dass sie sich an einem Umsatz beteiligen, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist.[34] Wenn die bulgarischen Leistungsempfänger im Moment der Einfuhr laut dem vorlegenden Gericht noch keinen Mehrwertsteuerbetrug geplant hatten, kann dies jedoch nicht behauptet werden. Weder begingen sie schon zu diesem Zeitpunkt eine Steuerhinterziehung noch beteiligten sie sich zu diesem Zeitpunkt wissentlich an einer solchen.

61. Insofern ist die entscheidende Frage, ob eine spätere Absichtsänderung des Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung (beziehungsweise die Möglichkeit, sich auf die Steuerbefreiung zu berufen) rückwirkend entfallen lässt. Ich möchte dies aus mehreren Gründen verneinen.

1) Wortlaut und Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie

62. Zum einen wirken spätere Absichtsänderungen des Steuerpflichtigen im Mehrwertsteuerrecht grundsätzlich nicht zurück. Dies zeigt z. B. die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Vorsteuerabzug. Dieser entfällt nicht etwa rückwirkend, wenn die geplante unternehmerische Tätigkeit vor ihrem Beginn aufgegeben wird (erfolgloses Unternehmen). Bei Kosten, die in Vorbereitung einer wirtschaftlichen Tätigkeit angefallen sind, kann der Vorsteuerabzug vielmehr auch dann geltend gemacht werden, wenn die Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit scheitert und es nicht zu den beabsichtigten steuerpflichtigen Umsätzen kommt.[35] Auch die geänderte Beurteilung der Höhe des Steuersatzes und ein entsprechender nachträglicher Steuerausweis führen nach der jüngsten Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht zu einem rückwirkenden Vorsteuerabzug,[36] sondern zu einem Vorsteuerabzug *ex nunc*.

34 Urteile vom 18. Juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, Rn. 40), und vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 38 und 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 24), vom 29. Februar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, Rn. 17), und vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 20).

36 Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 43), und vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 50) (erst nach der Rechnungsberichtigung lagen alle materiellen und formellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs vor). So auch schon meine Schlussanträge in der Rechtssache Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, Nrn. 53 ff.).

63. Ebenfalls stellen Art. 63 und für das Verbringen Art. 68 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Rahmen einer punktuellen Betrachtung für die Entstehung der Steuer auf den Moment der Leistungserbringung ab. Mithin ist dieser Zeitpunkt der entscheidende, um die Steuerfreiheit, den Ort der Leistung oder den Steuersatz zu beurteilen. Dies hat der Gerichtshof unlängst in der Rechtssache Kollroß und Wirtl wieder klargestellt.[37] Ebenso gehen die Berichtigungstatbestände der Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie von einer Korrektur aufgrund geänderter Umstände *ex nunc* aus.

64. Schließlich ist die Mehrwertsteuer als indirekte Steuer auf eine Abwälzung auf den zivilrechtlichen Vertragspartner angelegt. Das setzt grundsätzlich voraus, dass der abzuwälzende Mehrwertsteuerbetrag zum Leistungszeitpunkt feststeht und nicht erst rückwirkend ermittelbar ist.[38]

2) Rechtsprechung des Gerichtshofs zu „betrugsbehafteten" Umsätzen

65. Darüber hinaus setzt der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung voraus, dass sich der Steuerpflichtige an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung „einbezogen" ist. Wenn im Moment der Einfuhr und im Moment des Verbringens noch kein Mehrwertsteuerbetrug geplant war, dann kann nicht von einer Beteiligung an einem Umsatz gesprochen werden, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist. In diesem Moment fehlt mangels Vorsatz des Täters der Bezug zu einer (geplanten) Mehrwertsteuerhinterziehung.

66. Zudem ist die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den sogenannten betrugsbehafteten Umsätzen erkennbar auf Konstellationen zugeschnitten, bei denen – anders als vorliegend – von Anfang an ein Mehrwertsteuerbetrug geplant war. Sie betrifft im Kern den Bereich der organisierten (in der Regel grenzüberschreitenden) Kriminalität.

67. Insofern stellt das Vorliegen eines durchgeführten oder beabsichtigten Betrugs und damit die Vorwerfbarkeit des eigenen Verhaltens im Moment der Lieferung (hier des Verbringens) ein entscheidendes Element dar, um diesen (und allen „Mittätern", d. h. allen die davon wussten oder hätten wissen müssen[39]) die Steuerfreiheit und/oder den Vorsteuerabzug zu versagen.

3) Ausreichende Beseitigung des Schadens in Bulgarien

68. Schließlich wurde auch der in Bulgarien später entstandene Mehrwertsteuerschaden bereits durch eine entsprechende Steuerfestsetzung kompensiert und kann mittels des bulgarischen Strafrechts sanktioniert werden.

69. Eine rückwirkende „Infektion" des in Österreich steuerbefreiten Verbringens ist – in Übereinstimmung mit der Auffassung der Kommission – weder geeignet noch erforderlich (und damit auch nicht verhältnismäßig), um den in Bulgarien eingetretenen Schaden zu beseitigen. Wie der Gerichtshof bereits andernorts ausgeführt hat, stehen diese Einnahmen nach dem Grundsatz der Territorialität dem Mitgliedstaat zu, in dem der Endverbrauch erfolgt.[40] Dies war hier – wie auch die Kommission zu Recht betont hat – Bulgarien und nicht Österreich.

37 Urteil vom 31. Mai 2018, Kollroß und Wirtl (C-660/16 und C-661/16, EU:C:2018:372, Rn. 48).

38 Im Ergebnis eine solche Rückwirkung aufgrund eines späteren Betrugs ebenfalls ablehnend: Urteil vom 31. Mai 2018, Kollroß und Wirtl (C-660/16 und C-661/16, EU:C:2018:372, Rn. 48).

39 Urteile vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, Rn. 94), vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48), vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 39), vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 27), und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 56).

40 Urteil vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 37).

70. Mithin läge selbst bei einer konkreten Beurteilung der Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens eine steuerbefreite Lieferung vor, so dass auch die Einfuhr durch Vetsch gemäß Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie befreit ist und trotz des späteren Betrugs durch B und K befreit bleibt.

VI. Ergebnis

71. Ich schlage dem Gerichtshof somit vor, die beiden Fragen des Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofs (Österreich) gemeinsam wie folgt zu beantworten:

Art. 143 Abs. 1 Buchst. d in Verbindung mit Art. 138 der Richtlinie 2006/112/EG ist so auszulegen, dass sich der Verweis auf die Steuerbefreiung nach Art. 138 allein auf deren abstraktes Vorliegen bezieht. Eine Versagung der Steuerbefreiung der Einfuhr für den Anmelder der Einfuhrmehrwertsteuer kommt daher nicht in Betracht, wenn allein der Leistungsempfänger der Ware wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem innergemeinschaftlichen Verbringen an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist.