

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

6. Juli 2006 *

In den verbundenen Rechtssachen C-439/04 und C-440/04

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht von der Cour de cassation (Belgien) mit Entscheidungen vom 7. Oktober 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Oktober 2004, in den Verfahren

Axel Kittel (C-439/04)

gegen

Belgischer Staat

und

Belgischer Staat (C-440/04)

gegen

Recolta Recycling SPRL

* Verfahrenssprache: Französisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter J.-P. Puissochet, S. von Bahr (Berichterstatter), U. Löhmus und A. Ó Caoimh,

Generalanwalt: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 9. Februar 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Axel Kittel, vertreten durch J. Bublot, avocat (C-439/04),
- der Recolta Recycling SPRL, vertreten durch T. Afschrift und A. Rayet, avocats (C-440/04),
- des belgischen Staates, vertreten zunächst durch E. Dominkovits, dann durch L. van den Broeck als Bevollmächtigte im Beistand von B. van de Walle de Ghelcke, avocat,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch J.-P. Keppenne und M. Afonso als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 14. März 2006

folgendes

Urteil

- ¹ Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung 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. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) (im Folgenden: Sechste Richtlinie).
- ² Diese Ersuchen ergehen im Rahmen von zwei Rechtsstreitigkeiten zwischen Herrn Kittel und der Recolta Recycling SPRL (im Folgenden: Recolta) einerseits und dem belgischen Staat andererseits über die Weigerung der belgischen Finanzverwaltung, das Recht auf Abzug von Vorsteuer anzuerkennen, die für Umsätze entrichtet wurde, die in Karussellbetrügereien einbezogen gewesen sein sollen.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

- 3 Artikel 2 der Ersten 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) in der durch die Sechste Richtlinie geänderten Fassung (im Folgenden: Erste Richtlinie) bestimmt:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungstufe 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.“

- 4 Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

- 5 Artikel 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“

- 6 Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt „[a]ls Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“.

7 Artikel 17 Absätze 1 und 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

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

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

- a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden“.

Nationales Recht

8 Artikel 1131 des belgischen Zivilgesetzbuchs bestimmt: „Ein Schuldverhältnis, dem der Grund fehlt oder dessen Grund falsch oder unzulässig ist, hat keine Rechtswirkungen.“

9 Nach Artikel 1133 desselben Gesetzbuchs ist „[d]er Grund ... unzulässig, wenn er gesetzlich verboten ist oder den guten Sitten oder der öffentlichen Ordnung zuwiderläuft“.

Ausgangsrechtsstreitigkeiten

Rechtssache C-439/04

- 10 Das vorlegende Gericht führt aus, dass die Aktiengesellschaft Ang Computime Belgium (im Folgenden: Computime) EDV-Komponenten ge- und verkauft habe und dass die Finanzverwaltung nach einem von ihr erstellten Protokoll der Auffassung gewesen sei, dass sich Computime wissentlich an einem Mehrwertsteuerkarussellbetrug beteiligt habe, mit dem das Ziel verfolgt worden sei, die von Lieferanten für ein und dieselbe Ware in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer einmal oder mehrmals erstattet zu erhalten, wobei die Lieferungen an Computime fiktiv gewesen seien. Auf dieser Grundlage habe die Finanzverwaltung Computime das Recht auf Abzug der für diese Lieferungen gezahlten Vorsteuer verweigert.
- 11 Aus den Akten ergibt sich, dass die Mehrwertsteuereinzugsstelle Verviers gegen Computime am 13. Oktober 1997 einen Zahlungsbescheid erließ. Die beanspruchten Beträge beliefen sich auf rund 240 Millionen BEF an Steuern und etwa 480 Millionen BEF an Geldbuße (zusammen rund 18 Millionen Euro).
- 12 Computime legte gegen diesen Zahlungsbescheid einen Rechtsbehelf beim Tribunal de première instance (Gericht erster Instanz) Verviers ein. Mit Urteil vom 28. Juli 1999 erklärte dieses die Klage für unbegründet. Dieses Urteil wurde mit Urteil der Cour d'appel (Berufungsgericht) Lüttich vom 29. Mai 2002 bestätigt.
- 13 Sodann legte Herr Kittel als Konkursverwalter von Computime gegen dieses Urteil ein Rechtsmittel bei der Cour de cassation (Kassationsgerichtshof) ein.

Rechtssache C-440/04

- 14 Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts erwarb Recolta von einem Herrn Ailliaud 16 Luxusfahrzeuge, die dieser von der Gesellschaft Auto-Mail bezogen hatte. Die von Herrn Ailliaud vorgenommenen Erwerbshandlungen hätten zu keiner Mehrwertsteuervereinnahmung durch den Fiskus geführt, und Herr Ailliaud habe die von Recolta gezahlte Mehrwertsteuer nicht an den belgischen Staat abgeführt. Recolta habe die Fahrzeuge aufgrund einer Exportverkaufsgenehmigung steuerfrei an dieselbe Gesellschaft Auto-Mail verkauft.
- 15 Aus den Akten ergibt sich, dass Herr Ailliaud und Auto-Mail nach einer Untersuchung der Steuersonderinspektion einen Steuerbetrugsmechanismus in Karussellform errichtet hatten, in den die mit Recolta abgeschlossenen Geschäfte einbezogen waren.
- 16 Am 26. Oktober 1989 erließ die Mehrwertsteuereinzugsstelle Verviers gegen Recolta einen Zahlungsbescheid über mehr als 4,8 Millionen BEF an Steuern und etwas über 9,7 Millionen BEF an Geldbuße (zusammen rund 360 000 Euro).
- 17 Recolta legte gegen diesen Zahlungsbescheid einen Rechtsbehelf beim Tribunal de première instance Verviers ein. Mit Urteil vom 1. Oktober 1996 stellte dieses Gericht fest, dass nichts die Annahme zulasse, dass Recolta und ihrer Geschäftsführung ihre Einbeziehung in einen ausgedehnten Betrugsmechanismus bekannt oder bewusst gewesen sei, und entschied, dass der von der Steuereinzugsstelle erlassene Zahlungsbescheid keine rechtliche Grundlage habe und daher nichtig und ohne jede Wirkung sei. Der Fall führte auch zu einem Strafverfahren, in dessen

Verlauf das Tribunal correctionnel Brüssel am 7. Januar 1994 das Verfahren in Bezug auf den Geschäftsführer von Recolta einstellte.

- 18 Der belgische Staat legte gegen dieses Urteil ein Rechtsmittel bei der Cour d'appel Lüttich ein und machte geltend, dass die den Rechnungen zugrunde liegenden Verträge nach innerstaatlichem Recht unheilbar nichtig seien, weil der entscheidende Beweggrund, der Herrn Ailliaud zum Vertragsschluss mit Recolta veranlasst habe, die Durchführung von gegen den Mechanismus der Mehrwertsteuer verstoßenden Geschäften gewesen sei. Da die streitigen Geschäfte auf einem nach Artikel 1131 des Zivilgesetzbuchs unzulässigen Grund beruht hätten, seien die zur Eröffnung des Rechts auf Vorsteuerabzug erforderlichen Voraussetzungen und insbesondere die Existenz von Lieferungen von Gegenständen nicht erfüllt.
- 19 Nach Bestätigung des angefochtenen Urteils durch die Cour d'appel Lüttich legte der belgische Staat ein Rechtsmittel bei der Cour de cassation ein.

Die Vorlagefragen

- 20 Das vorlegende Gericht legt zunächst dar, dass mit den in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vorschriften des belgischen Mehrwertsteuergesetzbuchs die Artikel 2, 4 Absatz 1, 5 Absatz 1 und 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie in innerstaatliches Recht umgesetzt würden.

- 21 Sodann verweist es darauf, dass die Sechste Richtlinie nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes auf dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität beruhe und dass dieser Grundsatz im Bereich der Mehrwertsteuererhebung außer in den — hier nicht gegebenen — Fällen, in denen wegen besonderer Eigenschaften bestimmter Waren jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen sei, eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbiete.
- 22 Das vorliegende Gericht führt weiter aus, dass nach innerstaatlichem Recht eine Vereinbarung mit dem Ziel, einen Betrug gegenüber Dritten zu organisieren, im vorliegenden Fall gegenüber dem belgischen Staat, dessen Rechte durch zwingendes Recht zum Schutz der öffentlichen Ordnung geschützt seien, auf einem unzulässigen Grund beruhe und unheilbar nichtig sei. Da es um das Allgemeininteresse gehe, reiche es aus, dass eine Vertragspartei den Vertrag zu einem unzulässigen Zweck abgeschlossen habe, ohne dass dieser Zweck der anderen Vertragspartei bekannt sein müsse.
- 23 In der Rechtssache C-439/04 verweist die Cour de cassation darauf, dass die Cour d'appel Lüttich festgestellt habe, dass eine nichtige Vereinbarung keine Rechtswirkungen erzeugen, also nicht zum Vorsteuerabzug führen könne, wenn der unzulässige Grund in der Steuerhinterziehung selbst liege, und dass Herr Kittel seinen Kassationsgrund darauf stütze, dass die von einem Steuerpflichtigen für eine Lieferung von Gegenständen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer abgezogen werden könne, auch wenn die Lieferung auf einer Vereinbarung beruhe, die nach innerstaatlichem Recht unheilbar nichtig sei, und dass das Recht auf Vorsteuerabzug selbst dann bestehen bleibe, wenn der unzulässige Grund gerade in der Hinterziehung der Mehrwertsteuer selbst bestehe.
- 24 In der Rechtssache C-440/04 führt der belgische Staat für seinen Kassationsgrund aus, dass die von einem Steuerpflichtigen für eine Lieferung von Gegenständen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer dann nicht abgezogen werden könne, wenn die Lieferung, auch wenn sie tatsächlich vorgenommen werde, auf einer nach innerstaatlichem Recht unheilbar nichtigen Vereinbarung beruhe, was selbst dann gelte, wenn der Erwerber gutgläubig sei.

- 25 Unter diesen Umständen hat die Cour de cassation die Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

In der Rechtssache C-439/04:

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?

In der Rechtssache C-440/04:

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?

²⁶ Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 28. Januar 2005 sind die Rechtssachen C-439/04 und C-440/04 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zu den Vorlagefragen

- ²⁷ Mit seinen Vorlagefragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 17 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er in dem Fall, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, wonach die Nichtigkeit des Kaufvertrags aufgrund einer zivilrechtlichen Bestimmung, nach der dieser Vertrag unheilbar nichtig ist, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstößt, zum Verlust des Rechts auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Vorsteuer führt. Das Gericht fragt sich auch, ob die Antwort auf diese Frage anders ausfällt, wenn sich die unheilbare Nichtigkeit aus einer Hinterziehung der Mehrwertsteuer ergibt.

- 28 Das vorlegende Gericht möchte ferner wissen, ob die Antwort auf diese Frage anders lautet, wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

Erklärungen gegenüber dem Gerichtshof

- 29 Herr Kittel meint, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der sich insbesondere aus Artikel 2 der Ersten Richtlinie und aus Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ergebe, es ausschließe, dass allein die Nichtigkeit einer Transaktion nach nationalem Recht für einen Steuerpflichtigen zum Verlust seines Rechts auf Vorsteuerabzug führe.
- 30 Außerdem schließe es Artikel 5 der Sechsten Richtlinie nicht aus, dass als Lieferung eines Gegenstands eine Transaktion angesehen werde, die wegen ihrer besonderen Eigenschaften Teil des dem Wettbewerb geöffneten Wirtschaftskreislaufs sei, auch wenn ein Teil dieser Lieferung mit dem Ziel vorgenommen werde, Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Daher sei Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er den Vorsteuerabzug durch einen Erwerber zulasse, der nicht in der Absicht handele, Mehrwertsteuer zu hinterziehen.
- 31 Auch stehe das Recht auf Vorsteuerabzug nach diesem Artikel einem Erwerber zu, der nicht in der Absicht handele, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, selbst wenn er die betrügerische Absicht seines Lieferanten kenne, und zwar unabhängig davon, ob er von dem hinterzogenen Geld profitiere oder nicht. Artikel 17 Absatz 2 der

Sechsten Richtlinie sei daher dahin auszulegen, dass er den Vorsteuerabzug durch einen Erwerber zulasse, auch wenn dieser die betrügerische Absicht seines Lieferanten kenne, und zwar unabhängig davon, ob er von dem hinterzogenen Geld profitiere oder nicht.

- 32 Der belgische Staat trägt vor, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer es in einem Fall, in dem Gegenstände auf einen Steuerpflichtigen übertragen würden, der gutgläubig, ohne Kenntnis von dem durch den Verkäufer begangenen Betrug einen Vertrag geschlossen habe, nicht ausschließe, dass dem Steuerpflichtigen jedes Recht auf Vorsteuerabzug verweigert werde, sofern nachgewiesen sei, dass die materiellen Voraussetzungen für den Genuss dieses Rechts bei ihm nicht vorlägen.
- 33 Das sei insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige ohne sein Wissen an einem Karussellbetrug beteiligt sei, da er nicht als Empfänger einer Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 5 der Sechsten Richtlinie angesehen oder so gestellt werden könne, als verwende er die betreffenden Gegenstände für Zwecke seiner versteuerten Umsätze, oder wenn der Steuerpflichtige keine Rechnung besitze, die den Bestimmungen der Artikel 18 Absatz 1 und 22 Absatz 3 dieser Richtlinie entspreche.
- 34 Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug könne ferner verweigert werden, wenn nachgewiesen sei, dass dieses Recht betrügerisch oder missbräuchlich geltend gemacht werde.
- 35 Recolta und die italienische Regierung sind der Ansicht, dass die erste Frage zu bejahen und die zweite zu verneinen sei.

- 36 Die italienische Regierung meint allerdings, wenn der unzulässige Grund des Kaufvertrags eine Mehrwertsteuerhinterziehung mit Wissen beider Vertragsparteien sei, schließe es das Verbot des Missbrauchs von Gemeinschaftsrecht aus, dass dem Abnehmer das Recht auf Abzug der entrichteten Vorsteuer zugestanden werde.
- 37 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften trägt vor, dass eine Lieferung von Gegenständen, die für einen Steuerpflichtigen bestimmt sei, der gutgläubig, ohne Kenntnis von dem durch den Verkäufer begangenen Betrug einen Vertrag geschlossen habe, eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sei, die das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 2 dieser Richtlinie eröffne, und dass der Grundsatz der Neutralität dieser Steuer es verbiete, dass diesem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund einer nationalen Rechtsvorschrift verweigert werde, wonach der entsprechende Vertrag unheilbar nichtig sei, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstoße.
- 38 Die Fragen des vorlegenden Gerichts seien nicht anders zu beantworten, wenn der unzulässige Grund des Kaufvertrags, der seine unheilbare Nichtigkeit im innerstaatlichen Recht nach sich ziehe, eine beiden Vertragsparteien bekannte Mehrwertsteuerhinterziehung sei, sofern nicht feststehe, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug einen Missbrauch dieses Rechts durch den Erwerber darstelle.

Würdigung durch den Gerichtshof

- 39 Mit der Sechsten Richtlinie ist ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden, das insbesondere auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruht (vgl. u. a. Urteile vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Slg. 2003, I-6729, Randnr. 38, und vom 12. Januar 2006 in den Rechtssachen C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen u. a., Slg. 2006, I-483, Randnr. 36).

- 40 Diese Richtlinie erkennt der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zu, indem sie in Artikel 2, der die steuerbaren Umsätze betrifft, außer der Einfuhr von Gegenständen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erfasst, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt (Urteil Optigen u. a., Randnr. 37).
- 41 Die Analyse der Definitionen des Begriffes der Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und des Begriffes der wirtschaftlichen Tätigkeiten zeigt, dass diese Begriffe, die die nach der Sechsten Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren, sämtlich objektiven Charakter haben und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Optigen u. a., Randnrn. 43 und 44).
- 42 Wie der Gerichtshof in Randnummer 24 des Urteils vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94 (BLP Group, Slg. 1995, I-983) festgestellt hat, wäre eine Verpflichtung der Finanzverwaltung, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, unvereinbar mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, dass, abgesehen von Ausnahmefällen, auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abgestellt wird.
- 43 Erst recht unvereinbar mit diesen Zielen wäre eine Verpflichtung der Finanzverwaltung, zum Zwecke der Feststellung, ob ein bestimmter Umsatz eine Lieferung, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck — den dieser Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte — eines anderen Umsatzes zu berücksichtigen, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt (Urteil Optigen u. a., Randnr. 46).

- 44 Der Gerichtshof hat daraus in Randnummer 51 des Urteils Optigen u. a. den Schluss gezogen, dass Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Artikel 2 Nummer 1, 4 und 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellen, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen, ohne dass es auf die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck — den dieser Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte — eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt.
- 45 Der Gerichtshof hat klargestellt, dass das Recht eines Steuerpflichtigen, der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt wird, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ein anderer Umsatz, der dem von diesem Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann (Urteil Optigen u. a., Randnr. 52).
- 46 Dieser Schluss kann nicht anders ausfallen, wenn solche Umsätze, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, im Rahmen eines vom Verkäufer begangenen Betruges getätigt werden.
- 47 Denn das in den Artikeln 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18, und vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98, Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43).

- 48 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. u. a. Urteile vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-408/98, *Abbey National*, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 24, und vom 21. April 2005 in der Rechtssache C-25/03, *HE*, Slg. 2005, I-3123, Randnr. 70).
- 49 Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 3. März 2004 in der Rechtssache C-395/02, *Transport Service*, Slg. 2004, I-1991, Randnr. 26). Nach dem Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, das sich aus den Artikeln 2 der Ersten und der Sechsten Richtlinie ergibt, wird die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (vgl. u. a. Urteile vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-98/98, *Midland Bank*, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 29, vom 27. November 2003 in der Rechtssache C-497/01, *Zita Modes*, Slg. 2003, I-14393, Randnr. 37, und *Optigen u. a.*, Randnr. 54).
- 50 Wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, ergibt sich in diesem Zusammenhang aus ständiger Rechtsprechung, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbietet. Somit führt die Einstufung eines Verhaltens als strafbar nicht ohne weiteres dazu, dass der fragliche Vorgang nicht steuerbar ist. Dies ist nur in spezifischen Situationen der Fall, in denen wegen der besonderen Eigenschaften bestimmter Waren oder bestimmter Dienstleistungen jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist (vgl. u. a. Urteile vom 29. Juni 1999 in der Rechtssache C-158/98, *Coffeeshop „Siberië“*, Slg. 1999, I-3971, Randnrn. 14 und 21, und vom 29. Juni 2000 in der Rechtssache C-455/98, *Salumets u. a.*, Slg. 2000, I-4993, Randnr. 19). Es steht fest, dass dies bei den in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden EDV-Komponenten und Fahrzeugen nicht der Fall ist.

- 51 Angesichts des Vorstehenden müssen Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug — sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug — einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Mai 2006 in der Rechtssache C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg. 2006, I-4191, Randnr. 33).
- 52 Folglich ist Artikel 17 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er in dem Fall, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, wonach die Nichtigkeit des Kaufvertrags aufgrund einer zivilrechtlichen Bestimmung, nach der dieser Vertrag unheilbar nichtig ist, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstößt, zum Verlust des Rechts auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Vorsteuer führt. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Nichtigkeit auf einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder einem sonstigen Betrug beruht.
- 53 Dagegen sind die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht (vgl. Urteil vom 21. Februar 2006 in der Rechtssache C-255/02, *Halifax u. a.*, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 59).
- 54 Denn die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist, worauf der Gerichtshof bereits hingewiesen hat, ein Ziel, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. Urteil vom 29. April 2004 in den Rechtssachen C-487/01 und C-7/02, *Gemeente Leusden und Holin Groep*, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 76). Eine betrügerische oder miss-

bräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht ist nicht erlaubt (vgl. u. a. Urteile vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-367/96, Kefalas u. a., Slg. 1998, I-2843, Randnr. 20, vom 23. März 2000 in der Rechtssache C-373/97, Diamantis, Slg. 2000, I-1705, Randnr. 33, und vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-32/03, Fini H, Slg. 2005, I-1599, Randnr. 32).

- 55 Stellt die Finanzverwaltung fest, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise ausgeübt wurde, so ist sie befugt, rückwirkend die Zahlung der abgezogenen Beträge zu verlangen (vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 24, vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94, INZO, Slg. 1996, I-857, Randnr. 24, und Gabalfrisa u. a., Randnr. 46), und das nationale Gericht hat den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise geltend gemacht wird (vgl. Urteil Fini H, Randnr. 34).
- 56 Ebenso ist ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, für die Zwecke der Sechsten Richtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, unabhängig davon, ob er aus dem Weiterverkauf der Gegenstände einen Gewinn erzielt.
- 57 Denn in einer solchen Situation geht der Steuerpflichtige den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig.
- 58 Im Übrigen wirkt eine solche Auslegung betrügerischen Umsätzen entgegen, indem sie ihre Durchführung erschwert.
- 59 Demnach hat das nationale Gericht den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige

wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was auch dann gilt, wenn der fragliche Umsatz den objektiven Kriterien genügt, auf denen der Begriff der Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen.

60 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass auf die Fragen zu antworten ist, dass Artikel 17 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er in dem Fall, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, wonach die Nichtigkeit des Kaufvertrags aufgrund einer zivilrechtlichen Bestimmung, nach der dieser Vertrag unheilbar nichtig ist, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstößt, zum Verlust des Rechts auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Vorsteuer führt. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Nichtigkeit auf einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder einem sonstigen Betrug beruht.

61 Steht dagegen aufgrund objektiver Umstände fest, dass die Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, so hat das nationale Gericht diesem Steuerpflichtigen den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern.

Kosten

62 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 ist dahin auszulegen, dass er in dem Fall, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, wonach die Nichtigkeit des Kaufvertrags aufgrund einer zivilrechtlichen Bestimmung, nach der dieser Vertrag unheilbar nichtig ist, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstößt, zum Verlust des Rechts auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Vorsteuer führt. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Nichtigkeit auf einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder einem sonstigen Betrug beruht.

Steht dagegen aufgrund objektiver Umstände fest, dass die Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, so hat das nationale Gericht diesem Steuerpflichtigen den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern.

Unterschriften