



# Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
GERARD HOGAN  
vom 4. März 2021<sup>1</sup>

**Rechtssache C-521/19**

**CB  
gegen**

**Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia**

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Superior de Justicia de Galicia [Oberstes Gericht von Galicien, Spanien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2006/112/EG –  
Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Wirtschaftsverwaltungsrechtliche Klage gegen  
Festsetzungen und Sanktionen auf der Grundlage der Einkommensteuer – Nicht in Rechnung  
gestellte Umsätze, die der Mehrwertsteuer unterliegen – Steuerbemessungsgrundlage –  
Einbeziehung in den zwischen den Parteien vereinbarten Preis“

## **I. Einleitung**

1. Welche Maßnahmen soll eine Steuerbehörde gegebenenfalls ergreifen, wenn sie entdeckt, dass bestimmte Steuerpflichtige (d. h. Parteien eines Umsatzes, die keine Endverbraucher sind) einen Umsatz auf betrügerische Weise verschleiert haben? Kann die Begründung des früheren Urteils des Gerichtshofs vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722), zu diesem Zweck als zufrieden stellende Anleitung angesehen werden? Diese Fragen stellen sich neben anderen im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen, das aus dem Verfahren vor dem Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Oberstes Gericht von Galicien, Spanien) zwischen einer natürlichen Person, CB, und dem Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Regionale Einspruchsentscheidungsstelle Galicien, Spanien) hervorgeht.
2. Bevor ich mich dem Sachverhalt zuwende, ist zunächst der rechtliche Rahmen darzulegen.

<sup>1</sup> Originalsprache: Englisch.

## II. Rechtlicher Rahmen

### A. Unionsrecht

3. Die Erwägungsgründe 25, 26 und 39 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem<sup>2</sup> lauten:

„(25) Die Steuerbemessungsgrundlage sollte harmonisiert werden, damit die Anwendung der Mehrwertsteuer auf die steuerbaren Umsätze in allen Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen führt.

(26) Um zu gewährleisten, dass die Einschaltung verbundener Personen zur Erzielung von Steuervorteilen nicht zu Steuerausfällen führt, sollten die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, unter bestimmten, genau festgelegten Umständen hinsichtlich des Wertes von Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und innergemeinschaftlichen Erwerben von Gegenständen tätig zu werden.

...

(39) Der Vorsteuerabzug sollte insoweit harmonisiert werden, als er die tatsächliche Höhe der Besteuerung beeinflusst, und die Pro-rata-Sätze des Vorsteuerabzugs sollten in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden.“

4. Art. 1 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„(1) Diese Richtlinie legt das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fest.

(2) Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer 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 zur Einzelhandelsstufe, diese eingeschlossen, angewandt.“

5. Art. 72 in Titel VII („Steuerbemessungsgrundlage“) der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt als ‚Normalwert‘ der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder ein Dienstleistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung erfolgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerpflichtig ist, zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten.

<sup>2</sup> ABl. 2006, L 347, S. 1.

Kann keine vergleichbare Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, ist der Normalwert wie folgt zu bestimmen:

- (1) bei Gegenständen, ein Betrag nicht unter dem Einkaufspreis der Gegenstände oder gleichartiger Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises nicht unter dem Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden;
- (2) bei Dienstleistungen, ein Betrag nicht unter dem Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung.“

6. Art. 73 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

7. Art. 74 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Bei den in den Artikeln 16 und 18 genannten Umsätzen in Form der Entnahme oder der Zuordnung eines Gegenstands des Unternehmens durch einen Steuerpflichtigen oder beim Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder seine Rechtsnachfolger im Fall der Aufgabe seiner steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit ist die Steuerbemessungsgrundlage der Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.“

8. Art. 77 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Bei der Erbringung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen im Sinne des Artikels 27 ist die Steuerbemessungsgrundlage der Normalwert des betreffenden Umsatzes.“

9. Art. 78 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

- a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;
- b) Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger fordert.

Die Mitgliedstaaten können als Nebenkosten im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b Kosten ansehen, die Gegenstand einer gesonderten Vereinbarung sind.“

10. Art. 273 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

### ***B. Spanisches Recht***

11. Art. 78 („Steuerbemessungsgrundlage. Allgemeine Regel“) Abs. 1 der Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Gesetz 37/1992 über die Mehrwertsteuer)<sup>3</sup> vom 28. Dezember 1992 (im Folgenden: Gesetz 37/1992) sieht vor:

„Die Steuerbemessungsgrundlage besteht aus dem Gesamtbetrag der vom Empfänger oder von Dritten für die der Steuer unterliegenden Umsätze erbrachten Gegenleistung.“

12. Art. 88 des Gesetzes 37/1992 („Abwälzung der Steuer“) lautet:

(1) Die Steuerpflichtigen müssen den Betrag der Steuer in vollem Umfang auf die Person abwälzen, für die der besteuerte Umsatz bewirkt wird, und diese hat die Steuer zu zahlen, vorausgesetzt, die Abwälzung erfolgt im Einklang mit den Bestimmungen dieses Gesetzes, unabhängig davon, was die Parteien untereinander vereinbart haben.

Bei steuerbaren und nicht steuerbefreiten Warenlieferungen und Dienstleistungen, deren Empfänger eine öffentliche Stelle ist, wird immer davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige bei der Formulierung seiner Preisangebote, auch wenn diese nur mündlich erfolgen, in diese Angebote die Mehrwertsteuer einbezogen hat, die gegebenenfalls gleichwohl als unabhängiger Teil in den Unterlagen abgewälzt werden muss, die für die Erhebung vorgelegt werden, während sich der vereinbarte Gesamtbetrag als Folge des ausgewiesenen Betrags der abgewälzten Steuer nicht erhöhen darf.

(2) Die Abwälzung der Steuer muss mittels einer Rechnung und im Einklang mit den gesetzlichen Voraussetzungen erfolgen. Zu diesem Zweck wird der abgewälzte Betrag, auch bei verwaltungsmäßig festgesetzten Preisen, unter Angabe des angewendeten Steuersatzes gesondert von der Steuerbemessungsgrundlage ausgewiesen. Gesetzlich festgelegte Umsätze sind von dem Vorstehenden ausgenommen.

(3) Die Abwälzung der Steuer muss im Zeitpunkt der Ausstellung und Aushändigung der entsprechenden Rechnung erfolgen.

(4) Das Recht zur Abwälzung der Steuer erlischt nach Ablauf eines Jahres seit dem Fälligkeitsdatum.

<sup>3</sup> BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992, S. 44 247.

(5) Der Empfänger des mit der Mehrwertsteuer belasteten Umsatzes ist vor dem Fälligkeitsdatum der Mehrwertsteuer nicht zur Zahlung der abgewälzten Mehrwertsteuer verpflichtet.

(6) Etwaige Streitigkeiten mit Bezug auf die Abwälzung der Steuer, sowohl hinsichtlich ihrer Zulässigkeit als auch ihrer Höhe, gelten für die Zwecke der entsprechenden Einsprüche im Wirtschaftsverwaltungsverfahren als steuerlicher Art.“

13. Art. 89 des Gesetzes 37/1992 („Berichtigung der abgewälzten Steuerbeträge“) sieht vor:

„(1) Steuerpflichtige sind zur Berichtigung der abgewälzten Steuerbeträge verpflichtet, wenn deren Betrag fehlerhaft bestimmt wurde oder Umstände eintreten, die nach den Bestimmungen von Art. 80 dieses Gesetzes zur Änderung der Steuerbemessungsgrundlage führen.

Die Berichtigung muss zu dem Zeitpunkt erfolgen, in dem die Gründe für die fehlerhafte Bestimmung der Beträge bekannt werden oder die anderen Umstände eintreten, auf die der vorstehende Unterabsatz Bezug nimmt, sofern noch keine vier Jahre seit dem Zeitpunkt der Fälligkeit der dem Umsatz entsprechenden Steuer oder gegebenenfalls seit dem Eintreten der in Art. 80 dieses Gesetzes in Bezug genommenen Umstände vergangen sind.

(2) Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes finden auch Anwendung, wenn kein Betrag abgewälzt und die dem Umsatz entsprechende Rechnung ausgestellt worden ist.

(3) Unbeschadet der Bestimmungen in den vorstehenden Absätzen dürfen die abgewälzten Steuerbeträge in den folgenden Fällen nicht berichtigt werden:

1. wenn die Berichtigung nicht auf den in Art. 80 dieses Gesetzes genannten Gründen beruht, eine Erhöhung der abgewälzten Beträge bedeutet und die Empfänger der Umsätze nicht als Unternehmer oder Gewerbetreibende handeln, außer in Fällen der gesetzlichen Anhebung der Steuersätze, in denen die Berichtigung im Monat des Inkrafttretens der neuen Steuersätze sowie im Folgemonat erfolgen kann;
2. wenn die Steuerbehörde durch entsprechende Steuerfestsetzung fällige und nicht abgewälzte Steuerbeträge nachweist, die die vom Steuerpflichtigen erklärten übersteigen, und aufgrund objektiver Daten feststeht, dass dieser Steuerpflichtige an einem Betrug beteiligt war oder wusste oder bei angemessener Sorgfalt hätte wissen müssen, dass er einen Umsatz bewirkte, der Teil eines Betrugs war.“

### **III. Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und das Vorabentscheidungsersuchen**

14. CB, der Kläger des Ausgangsverfahrens, ist ein Selbständiger, der einer Tätigkeit als Vermittler von Künstlern nachgeht, die grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegt. In dieser Eigenschaft erbrachte er Dienstleistungen für die Lito-Gruppe, eine Gruppe von Unternehmen, die derselben Person gehören und die für das Management der Infrastruktur und von Orchestern für religiöse und Dorffeste in Galicien verantwortlich war. Insbesondere nahm CB Kontakt zu Festkomitees, informellen Einwohnergruppen, die die Festlichkeiten organisierten, auf und verhandelte im Namen der Lito-Gruppe über den Auftritt der Orchester.

15. Die Zahlungen der Festkommittees an die Lito-Gruppe erfolgten in diesem Zusammenhang meist in bar, ohne Rechnung oder Verbuchung. Sie wurden weder für Zwecke der Körperschaftsteuer noch für Zwecke der Mehrwertsteuer erklärt. Zehn Prozent der Einnahmen der Lito-Gruppe wurden in bar an CB ausgezahlt und nicht erklärt. CB führte keine Buchhaltung, erstellte keine offiziellen Aufzeichnungen, stellte keine Rechnungen aus und erhielt solche auch nicht und gab infolgedessen keine Mehrwertsteuererklärungen ab.

16. Am 14. Juli 2014 stellte die Steuerbehörde nach einer Steuerprüfung fest, dass die Beträge, die CB als Vergütung für seine Tätigkeit als Vermittler für die Lito-Gruppe erhalten habe, nämlich 64 414,90 Euro im Jahr 2010, 67 565,40 Euro im Jahr 2011 und 60 692,50 Euro im Jahr 2012, keine Mehrwertsteuer enthielten. Dementsprechend war sie der Ansicht, sowohl die Mehrwertsteuer als auch die Einkommensteuer seien in der Weise festzusetzen, dass der Gesamtbetrag, den CB erhalten habe, als Steuerbemessungsgrundlage zugrunde gelegt werde.

17. Der Kläger legte gegen diese Entscheidung der Steuerbehörde Einspruch ein, der mit Entscheidung vom 10. Mai 2018 zurückgewiesen wurde.

18. CB erhob vor dem vorlegenden Gericht Anfechtungsklage gegen diese Entscheidung. Er brachte vor, die nachträgliche Anwendung von Mehrwertsteuer auf Beträge, die als Einnahmen verschwiegen worden seien, verstoße u. a. gegen das Urteil des Gerichtshofs vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722), wonach die Mehrwertsteuer, wenn die Steuerprüfung Umsätze entdecke, die grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterlägen, für die jedoch keine Erklärungen abgegeben und keine Rechnungen erteilt worden sei, als im zwischen den Parteien dieser Umsätze vereinbarten Preis enthalten anzusehen sei. CB ist daher der Ansicht, dass – soweit er nach spanischem Recht die Mehrwertsteuer, die er aufgrund seines ein Steuervergehen darstellenden Verhaltens nicht habe abwälzen können, nicht zurückfordern könne – die Mehrwertsteuer als im Preis der von ihm erbrachten Dienstleistungen enthalten anzusehen sei.

19. Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, dass es zur Entscheidung über den Rechtsstreit im Ausgangsverfahren feststellen müsse, ob die nationalen Rechtsvorschriften, die vorsähen, dass, wenn Wirtschaftsteilnehmer freiwillig und in abgestimmter Weise Umsätze bewirkten, die zu Barzahlungen ohne Rechnungen und ohne Erklärung der Mehrwertsteuer führten, diese Zahlungen als die Mehrwertsteuer enthaltend anzusehen seien, mit der Richtlinie 2006/112 vereinbar seien.

20. Unter diesen Umständen hat das Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Oberstes Gericht von Galicien) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die Art. 73 und 78 der Richtlinie 2006/112 im Licht der Grundsätze der Neutralität, des Verbots des Steuerbetrugs und des Rechtsmissbrauchs sowie des Verbots rechtswidriger Wettbewerbsverzerrungen dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften und der Rechtsprechung zu ihrer Auslegung entgegenstehen, wonach in Fällen, in denen die Steuerverwaltung verschleierte mehrwertsteuerpflichtige Umsätze entdeckt, für die keine Rechnungen ausgestellt wurden, davon auszugehen ist, dass der von den Parteien für diese Umsätze vereinbarte Preis die Mehrwertsteuer enthält?

Kann daher in Fällen von Betrug, in denen der Umsatz gegenüber der Steuerverwaltung verschleiert wurde, angenommen werden, dass, wie den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 28. Juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), vom 5. Oktober 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740) und vom 7. März 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), zu entnehmen ist, die gezahlten und erlangten Beträge die Mehrwertsteuer nicht enthalten, um die geeignete Festsetzung vorzunehmen und die entsprechende Sanktion zu verhängen?

#### IV. Analyse

##### A. Vorbemerkungen

21. Zunächst ist festzustellen, dass das vorliegende Gericht seine Frage unter der Prämisse formuliert, dass die nationale Regelung das vorsieht, was der Kläger behauptet, nämlich, dass dann, wenn die Steuerbehörde versteckte mehrwertsteuerpflichtige Umsätze entdeckt, für die keine Rechnung gestellt wurde, anzunehmen ist, dass die Mehrwertsteuer im von den Parteien vereinbarten Preis enthalten ist. Es sei jedoch daran erinnert, dass eine Richtlinie als solche nach ständiger Rechtsprechung<sup>4</sup> keine Verpflichtungen für den Einzelnen begründen kann und ihm gegenüber daher nicht geltend gemacht werden kann<sup>5</sup>. Ich schlage daher vor, diese Frage dahin umzuformulieren, ob die Art. 73 und 78 der Richtlinie 2006/112 im Licht der Grundsätze der Neutralität, des Verbots des Steuerbetrugs und des Rechtsmissbrauchs sowie des Verbots rechtswidriger Wettbewerbsverzerrungen dahin ausgelegt werden können, dass sie nationalen Rechtsvorschriften und der Rechtsprechung zu ihrer Auslegung entgegenstehen, wonach in Fällen, in denen die Steuerverwaltung verschleierte mehrwertsteuerpflichtige Umsätze entdeckt, für die keine Rechnungen ausgestellt wurden, davon auszugehen ist, dass der von den Parteien für diese Umsätze vereinbarte Preis die Mehrwertsteuer nicht enthält.

##### 1. Darstellung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems

22. Zunächst ist daran zu erinnern, dass Art. 73 der Richtlinie 2006/112 den Begriff der „Steuerbemessungsgrundlage“ als die tatsächlich erhaltene Gegenleistung für die Lieferung eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung definiert. Gemäß Art. 78 der Richtlinie 2006/112 sind in die Steuerbemessungsgrundlage Nebenkosten, Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst einzubeziehen. Diese Definition gilt sodann auf jeder Handelsstufe zur Berechnung der Mehrwertsteuer, die vom Lieferer oder Dienstleistungserbringer erhoben und vom Erwerber entrichtet wird. Obwohl die Mehrwertsteuer auf jeder Handelsstufe erhoben wird, wird diese Steuer jedoch nicht von den

<sup>4</sup> Vgl. insbesondere Urteile vom 26. Februar 1986, *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, Rn. 48), vom 12. Mai 1987, *Traen u. a.* (372/85 bis 374/85, EU:C:1987:222, Rn. 24 bis 26), vom 14. Juli 1994, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 20 bis 23), vom 7. Januar 2004, *Wells* (C-201/02, EU:C:2004:12, Rn. 56), vom 21. Oktober 2010, *Accardo u. a.* (C-227/09, EU:C:2010:624, Rn. 45), vom 24. Januar 2012, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 37), und vom 15. Januar 2015, *Ryanair* (C-30/14, EU:C:2015:10, Rn. 30).

<sup>5</sup> Zwar hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken, wie er im Bereich der Mehrwertsteuer durch die Rechtsprechung seit dem Urteil vom 21. Februar 2006, *Halifax u. a.* (C-255/02, EU:C:2006:121), angewandt wird, keine durch eine Richtlinie aufgestellte Regel, sondern ein allgemeiner Rechtsgrundsatz ist. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. November 2017, *Cussens u. a.* (C-251/16, EU:C:2017:881, Rn. 27). Im vorliegenden Fall geht es jedoch nicht um missbräuchliche Praktiken, ein Begriff, der im Unionsrecht eine genaue Bedeutung hat (vgl. Urteil vom 21. Februar 2006, *Halifax u. a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 74), sondern um die Frage, wie die Steuerbemessungsgrundlage zu rekonstruieren ist, nachdem ein Betrug festgestellt worden ist. Andererseits ist daran zu erinnern, dass die nationalen Gerichte verpflichtet sind, zu prüfen, ob die Rechtsvorschriften unter Berücksichtigung der nach nationalem Recht zulässigen Auslegungsmethoden anders ausgelegt werden können, um das mit einer Richtlinie verfolgte Ergebnis zu erreichen. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 2004, *Pfeiffer u. a.* (C-397/01 bis C-403/01, EU:C:2004:584, Rn. 108 bis 118).

Zwischenerwerbern sondern letztendlich nur vom Endverbraucher getragen<sup>6</sup>. Der Grundsatz der fraktionierten Zahlung darf nämlich nicht mit der Frage verwechselt werden, wer die Last dieser Steuer trägt.

23. Gemäß dem *Grundsatz der fraktionierten Zahlung* wird, statt die Auferlegung einer einzigen Mehrwertsteuer auf Umsätze gegenüber Endverbrauchern vorzusehen, auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe eine Steuer erhoben. Im Einklang mit diesem Grundsatz wird die Mehrwertsteuer dementsprechend proportional zu dem Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die von ihm gelieferten Gegenstände oder die von ihm erbrachten Dienstleistungen fordert, und daher ungeachtet der Zahl der zuvor bewirkten Umsätze erhoben. Allerdings ist zu bedenken, dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Steuer nur erhebt, die sodann an den betreffenden Mitgliedstaat abgeführt wird. Der Erwerber ist derjenige, der die Mehrwertsteuer zahlt.

24. Da die Anwendung der Mehrwertsteuer jedoch neutral sein soll, kann jedoch der Erwerber die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen, die er zusätzlich zu dem vom Lieferer oder Dienstleistungserbringer geforderten Preis entrichten musste, wenn der fragliche Gegenstand oder die fragliche Dienstleistung wiederum für die Zwecke einer steuerpflichtigen Tätigkeit genutzt werden soll<sup>7</sup>. Um die Auswirkungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf die Liquidität der Steuerpflichtigen zu begrenzen, sieht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vor, dass jeder erwerbende Steuerpflichtige nur verpflichtet ist, die Differenz zwischen der Mehrwertsteuer, die er auf seine eigenen mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze erhoben hat, und der abziehbaren Mehrwertsteuer, d. h. der Mehrwertsteuer, die er für die Zwecke seiner steuerpflichtigen Tätigkeit entrichtet hat, abzuführen<sup>8</sup>.

25. Auf der nächsten Stufe wird der Erwerber, wenn er Steuerpflichtiger ist, dasselbe tun, bis hin zur letzten Stufe, auf der der Gegenstand oder die Dienstleistung entweder an eine nicht steuerpflichtige Person oder an einen Steuerpflichtigen, jedoch für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten, verkauft wird. Daraus folgt, dass die insgesamt erhobene Mehrwertsteuer nicht von der Anzahl der Produktionsstufen, sondern vielmehr vom Endverkaufspreis abhängt. Da jedoch das Fehlen von Mehrwertsteuererklärungen auf einer Zwischenstufe dieser Kette diesen Mechanismen zuwiderläuft, wird eine solche Unterlassung dennoch als rechtswidrig angesehen<sup>9</sup>.

## ***2. Zu den Maßnahmen, zu denen Mitgliedstaaten als Reaktion auf einen Verstoß gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verpflichtet sind***

26. Die Maßnahmen, zu deren Ergreifung die Mitgliedstaaten als Reaktion auf einen Verstoß gegen das Unionsrecht durch Einzelne aufgerufen sind, lassen sich in zwei Gruppen unterteilen, nämlich in Sanktionen und Restitutionsmaßnahmen<sup>10</sup>. Sanktionen haben einen Straf- und

<sup>6</sup> Vgl. in diesem Sinne z. B. Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 28).

<sup>7</sup> Soweit nicht anders angegeben oder sie Endverbraucher betreffen, sind in diesen Schlussanträgen Verweise auf Wirtschaftsteilnehmer als Verweise auf Steuerpflichtige zu verstehen.

<sup>8</sup> Vgl. Art. 168 und 179 der Richtlinie 2006/112.

<sup>9</sup> Vgl. z. B. Urteil vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 39).

<sup>10</sup> Zum Beispiel hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (im Folgenden: EGMR) zur Klarstellung der Wendung „einer Straftat angeklagt“ in Art. 6 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (im Folgenden: EMRK) und des Begriffs „Strafe“ in Art. 7 EMRK eine Unterscheidung zwischen Steuermaßnahmen, die dazu gedacht sind, Steuerzahler zu bestrafen, und solchen Maßnahmen vorgenommen, die auf die Beseitigung der Folgen ihrer rechtswidrigen Handlung für die öffentlichen Finanzen abzielen. Vgl. insbesondere EGMR vom 24. Februar 1994, Bendenoun/Frankreich (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47).

Abschreckungscharakter. Restitutionsmaßnahmen zielen hingegen darauf ab, die Situation wiederherzustellen, die bestanden hätte, hätte sich der Verstoß nicht ereignet. Entsprechend nehmen sie meist die Form einer Entschädigung oder Wiedergutmachung an.

27. Im Hinblick auf die Maßnahmen, die auf die Beseitigung der Folgen einer rechtswidrigen Handlung im Bereich der Steuern abzielen, hat der Gerichtshof z. B. in der Rechtssache Fontana betont, dass die Einstufung einer solchen Handlung als Betrug die Verpflichtung des Mitgliedstaats mit sich bringt, „die Situation wiederherzustellen, die ohne Steuerhinterziehung bestanden hätte“, wenn ein rechtswidriger Umsatz entdeckt wird<sup>11</sup>. Was Sanktionen betrifft, so hat der Gerichtshof in der Rechtssache Menci festgestellt, dass „Art. 325 AEUV die Mitgliedstaaten [verpflichtet], zur Bekämpfung rechtswidriger Handlungen, die sich gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union richten, abschreckende und wirksame Maßnahmen zu ergreifen; insbesondere müssen sie zur Bekämpfung von Betrug, der sich gegen die finanziellen Interessen der Union richtet, dieselben Maßnahmen ergreifen wie zur Bekämpfung von Betrug, der sich gegen ihre eigenen Interessen richtet“<sup>12</sup>.

28. Obwohl der Gerichtshof diese Unterscheidung im Bereich der Steuern nur sehr selten erwähnt hat, ist sie gleichwohl bedeutsam. Erstens resultieren beide Verpflichtungen – Abhilfe- und Sanktionsmaßnahmen zu ergreifen – zwar aus dem Vorrang des Unionsrechts<sup>13</sup> und sind die Folge der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die volle Wirksamkeit der Richtlinie 2006/112 zu gewährleisten<sup>14</sup>, doch besteht im Hinblick auf diese Verpflichtungen nicht derselbe Ermessensspielraum. Was die Verpflichtung angeht, der Situation abzuweichen, müssen die Mitgliedstaaten, soweit es sich um eine Erfolgspflicht handelt, nämlich alle notwendigen Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass zumindest die Situation wiederhergestellt wird, die hätte bestehen sollen<sup>15</sup>, während es bezüglich der Verpflichtung, von einem weiteren Verstoß gegen die Mehrwertsteuervorschriften abzuschrecken, da die zu erlassenden Sanktionen in der Richtlinie 2006/112 keine Erwähnung finden, Sache der Mitgliedstaaten ist, die zu ergreifenden Maßnahmen mit der oben erwähnten Maßgabe genau zu bestimmen, dass sie *wirksam, abschreckend und verhältnismäßig* sind<sup>16</sup>. Zweitens müssen die Mitgliedstaaten zwar die erste Maßnahmenart bei Fehlen jeglichen Verschuldens vorsehen, sind aber nur verpflichtet, Sanktionen gegen Steuerpflichtige zu verhängen, wenn letztere zumindest fahrlässig gehandelt haben<sup>17</sup>.

<sup>11</sup> Vgl. Urteil vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 33 und 34).

<sup>12</sup> Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. März 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, Rn. 19).

<sup>13</sup> Gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die Mitgliedstaaten, selbst wenn es in dem fraglichen Unionsrechtsakt an einer ausdrücklichen Bestimmung fehlt, verpflichtet, als Reaktion auf jeden Verstoß gegen Unionsrecht wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen vorzusehen. Vgl. Urteile vom 10. April 1984, von Colson und Kamann (14/83, EU:C:1984:153, Rn. 28), und vom 21. September 1989, Kommission/Griechenland (68/88, EU:C:1989:339, Rn. 24). Vgl. in diesem Sinne bezüglich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems Urteil vom 5. Dezember 2017, M.A.S. und M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, Rn. 34 und 35).

<sup>14</sup> Zwar sieht Art. 273 der Richtlinie 2006/112 vor, dass die Staaten andere Maßnahmen ergreifen „können“, und ist daher so zu verstehen, dass er die Mitgliedstaaten ermächtigt, bestimmte zusätzliche Maßnahmen zu erlassen. Jedoch erwächst die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, gegen Steuerbetrug vorzugehen, aus Art. 310 Abs. 6 und Art. 325 AEUV sowie allgemeiner aus der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Dezember 2017, M.A.S. und M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, Rn. 30), und im Hinblick auf die *Verpflichtung* der Staaten, die volle Wirksamkeit des Unionsrechts im Bereich der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, Urteil vom 5. Juli 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, Rn. 34).

<sup>15</sup> Vgl. Urteil vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 33 und 34).

<sup>16</sup> Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5. Dezember 2017, M.A.S. und M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, Rn. 33), oder vom 20. März 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, Rn. 20).

<sup>17</sup> Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 47), und vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 41 und 42).

29. In Anbetracht des Vorstehenden ist in der vorliegenden Rechtssache meines Erachtens der Hinweis wichtig, dass die hier erörterte Frage als getrennt von der Frage anzusehen ist, ob es erforderlich ist, eine Sanktion gegen die betreffenden Einzelnen wegen Verstoßes gegen die Vorschriften des gemeinsamen Mehrwertsteuermechanismus zu verhängen. Die dem Gerichtshof vorliegenden Fragen betreffen nämlich die Maßnahmen, die im Licht des Begriffs „Steuerbemessungsgrundlage“ zu ergreifen sind, um die Situation wiederherzustellen, die ohne den Betrug hätte herrschen sollen. Daher werde ich diese Fragen direkt prüfen und die Frage der Sanktionen zurückstellen, die hätten verhängt werden können, um Steuerzahler zu bestrafen und abzuschrecken, die ihren steuerlichen Verpflichtungen nach dem Mehrwertsteuersystem nicht nachgekommen sind<sup>18</sup>.

### 3. Zum Begriff der „Steuerbemessungsgrundlage“

30. Aus dem 25. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 geht hervor, dass eines ihrer Ziele darin besteht, den Begriff der „Steuerbemessungsgrundlage“ zu harmonisieren, damit die Anwendung der Mehrwertsteuer auf steuerbare Umsätze in allen Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen führt. Dementsprechend muss dieser Begriff als autonomer Begriff des Unionsrechts angesehen werden, der unionsweit einheitlich auszulegen ist<sup>19</sup>.

31. Jedoch geht es in einer Situation wie der, die im Urteil in den Rechtssachen Tulică und Plavoşin oder in der vorliegenden Rechtssache in Rede steht, nicht um den Begriff der „Steuerbemessungsgrundlage“ an sich, sondern vielmehr um die Maßnahmen, die zu treffen sind, um diese Steuerbemessungsgrundlage, nämlich den Vor-Steuer-Preis zu rekonstruieren. Zwar ist in der vorliegenden Rechtssache der für die erbrachten Dienstleistungen gezahlte Preis bekannt; da jedoch unklar bleibt, ob die Mehrwertsteuer erhoben und nicht abgeführt wurde und ob dieser Preis daher die Mehrwertsteuer enthielt, ist die Steuerbemessungsgrundlage als noch nicht vollständig rekonstruiert anzusehen.

<sup>18</sup> Meines Erachtens war dies auch im Urteil vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722), der Fall, das ich nachfolgend erörtern werde.

<sup>19</sup> Die Art. 74 bis 82 der Richtlinie 2006/112 sehen zwar bestimmte Ausnahmen von der Definition des Begriffs „Steuerbemessungsgrundlage“ in ihrem Art. 73 vor, insbesondere um gemäß dem 26. Erwägungsgrund dieser Richtlinie zu vermeiden, dass die Einschaltung verbundener Personen zu Steuerausfällen führt. Jedoch gelten diese Ausnahmen einheitlich für die Umsätze, auf die sie abzielen: Sie sollen den Mitgliedstaaten in dieser Hinsicht kein Ermessen einräumen, sondern alternative Definitionen für bestimmte besondere Situationen vorsehen, in denen entweder kein Preis gezahlt wird oder der gezahlte Preis nicht vollkommen der wirtschaftlichen Realität entspricht. Die harmonisierte Natur des Begriffs „Steuerbemessungsgrundlage“ wird auch nicht durch Art. 273 der Richtlinie 2006/112 in Frage gestellt, der vorsieht, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere *Pflichten* vorsehen [können], die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen“. Hervorhebung nur hier. Tatsächlich folgt aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, dass sie die Mitgliedstaaten nur berechtigt, zusätzliche Pflichten vorzusehen. Sie berechtigt die Mitgliedstaaten jedoch nicht, von den bestehenden Vorschriften bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage abzuweichen. Aus dem Kontext, in dem Art. 273 der Richtlinie 2006/112 steht, geht meines Erachtens jedenfalls klar hervor, dass Art. 273 „weitere Pflichten“ in Bezug auf die Pflichten erwähnt, die in Titel XI („Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“) angeführt werden.

## ***B. Zur Maßgeblichkeit der vom vorlegenden Gericht und vom Kläger angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs***

### ***1. Rechtssachen Astone, Dobre und Maya Marinova***

32. In seinem Vorabentscheidungsersuchen fragt sich das vorlegende Gericht, ob aus den drei Urteilen in den Rechtssachen Astone<sup>20</sup>, Dobre<sup>21</sup> bzw. Maya Marinova<sup>22</sup> abgeleitet werden kann, dass Beträge, die im Lauf eines verschleierte Umsatzes gezahlt und vereinnahmt werden, als die nicht entrichtete Mehrwertsteuer enthaltend angesehen werden können, mit der Folge, dass die Steuer, die der Dienstleistungserbringer dem vorlegenden Gericht zufolge abzuführen habe, auf der Grundlage einer Steuerbemessungsgrundlage zu ermitteln sei, die niedriger sei, als der so bewirkte Umsatz.

33. Allerdings gibt keines der von dem vorlegenden Gericht angeführten Urteile eine direkte Antwort auf diese Frage. Die Rechtssachen Astone und Dobre betreffen nämlich das Recht auf Vorsteuerabzug und nicht die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, die gegebenenfalls zur Berechnung der fälligen Mehrwertsteuer heranzuziehen ist. Was die Rechtssache Maya Marinova angeht, hat der Gerichtshof zwar festgestellt, dass „Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, Art. 9 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 und die Art. 73 und 273 der [Richtlinie 2006/112] sowie der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung ... nicht entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde ... die Steuerbemessungsgrundlage für die Verkäufe [von] Waren anhand der ihr vorliegenden tatsächlichen Anhaltspunkte nach nicht in dieser Richtlinie vorgesehenen Regeln bestimmen darf“<sup>23</sup>. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass in jener Rechtssache der Steuerverwaltung der vom Erwerber anlässlich der verschleierte Umsätze tatsächlich entrichtete Preis unbekannt blieb. Folglich musste der Gerichtshof keinen Standpunkt zu der Frage einnehmen, ob, wenn dieser Preis bekannt gewesen wäre, er als die Mehrwertsteuer enthaltend anzusehen gewesen wäre.

### ***2. Rechtssachen Tulică und Plavoşin***

34. Der Kläger beruft sich seinerseits auf die Rechtssachen Tulică und Plavoşin<sup>24</sup>, die die Fälle zweier natürlicher Personen betrafen, die zahlreiche Verträge über den Verkauf von Grund und Boden sowie Immobilien abgeschlossen hatten, bezüglich derer ursprünglich keine Mehrwertsteuer erhoben wurde<sup>25</sup>. Später stellte die Steuerbehörde fest, dass die von diesen natürlichen Personen ausgeführte Tätigkeit die Merkmale einer wirtschaftlichen Tätigkeit aufwies und diese Umsätze folglich in Wirklichkeit der Mehrwertsteuer unterlagen. Die Steuerbehörde erließ gegen die Betroffenen Steuerbescheide, mit denen sie die Entrichtung von Mehrwertsteuer verlangte, die zum einen in der Weise berechnet worden war, dass der vereinbarte Preis zuzüglich eines Säumniszuschlags als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen wurde. In diesem Kontext lautete die vom nationalen Gericht in beiden Rechtssachen vorgelegte Frage im Kern, ob die Art. 73 und 78 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass, wenn der Preis eines Gegenstands von den Vertragsparteien ohne

<sup>20</sup> Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

<sup>21</sup> Urteil vom 7. März 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

<sup>22</sup> Urteil vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

<sup>23</sup> Rn. 50 jenes Urteils

<sup>24</sup> Urteil vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722) (im Folgenden: Urteil Tulică und Plavoşin).

<sup>25</sup> Dieser Umstand wurde in beiden Vorlageentscheidungen erwähnt.

jeglichen Hinweis auf die Mehrwertsteuer festgelegt wurde und der Lieferer dieses Gegenstands Steuerpflichtiger ist, der vereinbarte Preis als ein Preis anzusehen ist, der die Mehrwertsteuer enthält, oder als ein Preis ohne Mehrwertsteuer, der um diese noch zu erhöhen ist.

35. In seinem Urteil in diesen verbundenen Rechtssachen stellt der Gerichtshof fest, dass die Art. 73 und 78 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass, wenn der Preis eines Gegenstands von den Vertragsparteien ohne jeglichen Hinweis auf die Mehrwertsteuer festgelegt wurde und der Lieferer dieses Gegenstands für den besteuerten Umsatz Steuerschuldner der Mehrwertsteuer ist, der vereinbarte Preis in dem Fall, dass dieser Lieferer nicht die Möglichkeit hat, die von der Steuerbehörde geltend gemachte Mehrwertsteuer vom Erwerber wiederzuerlangen, so anzusehen ist, dass er die Mehrwertsteuer bereits enthält.

36. Diese Argumentation bedarf jedoch weiterer Prüfung und vielleicht sogar weiterer Klarstellung. Klammert man die Randnummern dieses Urteils aus, die lediglich wesentliche Grundsätze der Mehrwertsteuer wiedergeben, kann festgestellt werden, dass der Gerichtshof sich nur zwei Argumente vorbringt, um das erlangte Ergebnis zu rechtfertigen, deren erstes in den Rn. 34 und 35 und deren zweites in Rn. 36 dargelegt wird.

37. Nach dem *ersten Argument* ist der in Rechnung gestellte Preis als die Mehrwertsteuer enthaltend anzusehen, so dass die berechnete Mehrwertsteuer den Lieferanten so wenig wie möglich belasten sollte, gemäß dem Grundsatz, dass die Mehrwertsteuer ausschließlich vom Endverbraucher getragen werden sollte.

38. Nach dem *zweiten Argument* sollte die Steuerbehörde der Auffassung sein, die Mehrwertsteuer sei nicht im geforderten Preis enthalten, dies „gegen die Regel [verstieße], wonach die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen Betrag erheben darf, der den dem Steuerpflichtigen gezahlten übersteigt“.

39. Obwohl die vom Gerichtshof verwendete Wendung „dem Steuerpflichtigen gezahlten [Betrag]“ möglicherweise mehrdeutig ist, da sie als Verweis auf entweder den Betrag, der als Gegenleistung für die betreffenden Gegenstände gezahlt wurde – die Gegenleistung – oder die vom Erwerber entrichtete Mehrwertsteuer verstanden werden könnte, bin ich gleichwohl der Auffassung, dass das Wort „Betrag“ hier eindeutig als Verweis auf die erhobene Mehrwertsteuer zu verstehen ist<sup>26</sup>. Daher ist die erwähnte Regel wie folgt zu verstehen: Die Steuerbehörde kann vom Lieferer oder Dienstleistungserbringer keine höhere Mehrwertsteuer erheben als die, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer ordnungsgemäß berechnet und dem Erwerber in Rechnung gestellt hat. Demzufolge gleicht dieses Argument dem ersten vom Gerichtshof erwähnten Argument, das auf dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität beruht, die in diesem Zusammenhang in ihrem „vertikalen Sinn“ verstanden wird<sup>27</sup>. In beiden Fällen ist der Gedanke nämlich der, dass die Mehrwertsteuerlast nicht von Wirtschaftsteilnehmern zu tragen ist.

<sup>26</sup> Vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 3. Juli 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, Rn. 15), und vom 26. April 2012, *Balkan and Sea Properties und Provadinvest* (C-621/10 und C-129/11, EU:C:2012:248, Rn. 44), auf die der Gerichtshof im Urteil *Tulică und Plavoşin* verweist. In der englischen Fassung des Urteils in der Rechtssache *Tulică und Plavoşin* lautet der verwendete Ausdruck „the amount paid by the taxable person“ („den vom Steuerpflichtigen gezahlten Betrag“), während in der rumänischen Fassung der Ausdruck „superioară celei primite de persoana impozabilă“ und in der französischen Fassung der Ausdruck „que l’assujetti a perçu“ verwendet wird, was eher „paid to the taxable person“ („dem Steuerpflichtigen gezahlt“) entspricht.

<sup>27</sup> In der Tat kann der Begriff „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ im Kontext der Mehrwertsteuer auch auf den Grundsatz der Nicht-Diskriminierung bei der Mehrwertsteuer verweisen. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. November 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 48).

40. In dieser Hinsicht könnte diese Lösung verwundern, wenn die erzielte Lösung, wie das Fehlen eines ausdrücklichen Hinweises auf die Umstände des Falles den Anschein erwecken könnte, auf alle Situationen anzuwenden wäre, in denen Umsätze nicht den Mehrwertsteuervorschriften entsprechen und, insbesondere, wenn wie in der vorliegenden Rechtssache zwei Steuerpflichtige ihre Umsätze vor der Steuerbehörde verschleiern. In einer solchen Situation besteht die logische Folge des Umstands, dass sie ihren Umsatz verschleiert haben, darin, dass sie keine Mehrwertsteuer berücksichtigt haben. Da beide wissen, dass der Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegen wird, und der Erwerber daher nicht in der Lage sein wird, Mehrwertsteuer auf den gezahlten Preis als Vorsteuer abzuziehen, entspricht logischerweise der Preis auf Seiten des Erwerbers den Kosten, die er andernfalls getragen hätte, ohne die Mehrwertsteuer, die er grundsätzlich vorgeschossen hätte, und auf Seiten des Lieferers oder Dienstleistungserbringers der Vergütung, die er erhalten hätte, ohne die Mehrwertsteuer, die er normalerweise erhoben und abgeführt hätte<sup>28</sup>. Wenn zwei Steuerpflichtige übereinkommen, einen für eine steuerpflichtige Tätigkeit bewirkten Umsatz zu verschleiern, besteht das Ziel allgemein in Wirklichkeit schlicht darin, Einkommensteuer und nicht die Mehrwertsteuer an sich zu hinterziehen, da die Mehrwertsteuer definitionsgemäß gerade wegen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität für sie neutral ist. Der Grund, aus dem sie keine Mehrwertsteuererklärung abgeben, besteht schlicht darin, dass sie jede förmliche Aufzeichnung über den Umsatz für allgemeine Steuerzwecke (einschließlich der Einkommensteuer) vermeiden wollen.

41. Die Situation stellt sich anders dar, wenn der Erwerber nicht weiß, dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer keine Mehrwertsteuer abführen wird. Der Erwerber wird nämlich in einem solchen Fall grundsätzlich gewillt sein, einen Preis zu zahlen, der dem entspricht, den er für einen vergleichbaren Gegenstand oder eine vergleichbare Dienstleistung einschließlich der Mehrwertsteuer gezahlt hätte, da der Erwerber entweder Endverbraucher ist – in diesem Fall erwartet er, die Mehrwertsteuer zu tragen –, oder Steuerpflichtiger ist – in diesem Fall erwartet er, diese Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen zu können<sup>29</sup>.

42. Jedoch sei darauf hingewiesen, dass selbst in dieser Situation die wirtschaftliche Vernunft dafür spricht, dass der gezahlte Preis unter bestimmten Umständen keine Mehrwertsteuer enthalten könnte. Der Lieferer oder Dienstleistungserbringer mag nämlich entscheiden, die

<sup>28</sup> Wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht für Mehrwertsteuerzwecke registriert ist und der Erwerber nicht die Absicht hatte, Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, erwarb letzterer die Gegenstände zu dem Preis, den er gezahlt hätte ohne die Mehrwertsteuer, die anwendbar gewesen wäre, wäre der Umsatz dieser Steuer unterworfen worden, da davon ausgegangen werden kann, dass der Erwerber gewusst hätte, dass er in diesem Fall eine gezahlte Steuer als Vorsteuer hätte abziehen können. Dies ist der Grund dafür, dass in der Geschäftspraxis zwischen Gewerbetreibenden Preise in geschäftlichen Angeboten häufig als Nettopreise ohne Steuern ausgedrückt werden, da dies der Preis ist, an dem der Erwerber ein Interesse hat.

<sup>29</sup> Es sei jedoch daran erinnert, dass der Erwerber bei Betrug zur Aufrechterhaltung des Rechts auf Vorsteuerabzug zumindest nicht fahrlässig gehandelt haben darf. Der Gerichtshof hat nämlich wiederholt festgestellt, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist. Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Vgl. Urteil vom 16. Oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ist dies der Fall, wenn ein Betrug von einem Steuerpflichtigen selbst begangen wird, ist es auch der Fall bei einem Steuerpflichtigen, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist. Vgl. Urteil vom 21. Juni 2012, *Mahagében und Dávid* (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 46). Im Hinblick auf den Grad der Sorgfalt, der von einem Steuerpflichtigen verlangt wird, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, ist der Gerichtshof der Auffassung, dass der Steuerpflichtige alle Maßnahmen ergreifen muss, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Oktober 2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 52). Insbesondere wenn der Verdacht auf Unregelmäßigkeiten oder Betrug besteht, kann ein vernünftiger Wirtschaftsteilnehmer nach den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2012, *Mahagében und Dávid* (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 60).

Mehrwertsteuer gerade zu dem Zweck nicht abzuführen, seinen Verkaufspreis zu senken, ohne seine Spanne zu reduzieren, und somit schnell (meist vor seinem Verschwinden) große Mengen an Gegenständen oder Dienstleistungen zu verkaufen.

43. Meiner Auffassung nach gibt es einen weiteren Fall, in dem der im Urteil Tulică und Plavoşin verfolgte Ansatz nicht notwendigerweise Anwendung findet, und zwar, wenn der Steuerverwaltung schlichtweg keine Informationen zum gezahlten Preis vorliegen. Je nach der Methode zur Rekonstruktion dieses Preises und insbesondere in Vergleichsfällen, sollte die Mehrwertsteuer als in dem so rekonstruierten Preis enthalten angesehen werden oder nicht. Dies hängt vollkommen vom herangezogenen Vergleichspunkt ab<sup>30</sup>.

44. Dies alles veranschaulicht, dass es unter dem Blickwinkel der Maßnahmen, die zu ergreifen sind, um die Situation wiederherzustellen, die ohne ein rechtswidriges Verhalten hätte bestehen sollen, nicht eine einzige Methode gibt, die in allen Situationen Anwendung finden könnte<sup>31</sup>. Insbesondere scheint der vom Gerichtshof im Urteil Tulică und Plavoşin verfolgte Ansatz nur gültig zu sein, wenn der Umsatz mit Erwerbern bewirkt wurde, von denen vernünftigerweise erwartet werden konnte, dass sie sich dessen, dass die bewirkten Umsätze der Mehrwertsteuer unterlagen, nicht bewusst waren. Nur in dieser Situation kann nämlich vernünftigerweise erwartet werden, dass der gezahlte Preis dem entsprach, der gezahlt worden wäre, wenn dieser Umsatz der Mehrwertsteuer unterlegen hätte.

45. Dementsprechend ist meines Erachtens der im Urteil Tulică und Plavoşin verfolgte Ansatz dahin zu verstehen, dass er nur in dieser Situation anwendbar ist und, selbst in dieser Situation, lediglich eine Vermutung festlegt, die von der Steuerbehörde widerlegt werden kann, falls sich beispielsweise ergibt, dass der erzielte Preis dem ohne Mehrwertsteuer näher war, der für vergleichbare Gegenstände oder Erzeugnisse verlangt wird<sup>32</sup>.

### **3. Zur Art des Ansatzes, der zur Bestimmung der zu erlassenden Maßnahmen zu verfolgen ist**

46. Mancher mag versucht sein, sogar noch weiter zu gehen, und der Meinung sein, dass, wenn Steuerpflichtige (d. h. Parteien eines Umsatzes, die keine Endverbraucher sind) einen Umsatz in betrügerischer Absicht verschleiert haben, keine Mehrwertsteuer zu entrichten sei. Aus wirtschaftlicher Sicht wäre nämlich bei Betrachtung der gesamten Handelskette die logische

<sup>30</sup> In diesem Sinne verstehe ich den Ansatz, den der Gerichtshof im Urteil in der Rechtssache Fontana vertreten hat, in dem er im Wesentlichen feststellte, dass es bei Nichtbeachtung von Erklärungspflichten möglich ist, den Umsatz eines Unternehmens, der auf der Grundlage von durch Ministerialdekret gebilligten Sektorenanalysen induktiv bewertet wird, als Steuerbemessungsgrundlage heranzuziehen, ohne auf den im Urteil Tulică und Plavoşin verfolgten Ansatz zu verweisen. Vgl. Urteil vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 36).

<sup>31</sup> Entsprechend weise ich im Hinblick auf die Feststellungsmaßnahmen, die ein Unionsorgan treffen muss, dessen Entscheidung aufgehoben worden ist, um den Antragsteller in die Lage zurückzusetzen, in der er sich ohne die rechtswidrige Handlung befunden hätte, darauf hin, dass diese Feststellung eine eingehende Prüfung der Situation verlangte. Vgl. Urteile vom 31. März 1971, Kommission/Rat (22/70, EU:C:1971:32, Rn. 60), vom 6. März 1979, Simmenthal/Kommission (92/78, EU:C:1979:53, Rn. 32), vom 17. Februar 1987, Samara/Kommission (21/86, EU:C:1987:88, Rn. 7), und klarer, jedoch das Gericht betreffend, Urteil vom 23. April 2002, Campolargo/Kommission (T-372/00, EU:T:2002:103, Rn. 109.)

<sup>32</sup> Insoweit weise ich darauf hin, dass der Marktpreis eine Methode zur Korrektur von Preisanomalien darstellt, die von der Richtlinie 2006/112 selbst vorgesehen wird. Art. 80 der Richtlinie 2006/112, der zum selben Titel gehört wie die Art. 73 und 78 dieser Richtlinie, sieht nämlich für den Fall, dass zwischen den Parteien eine Verbindung besteht und in dem es daher wahrscheinlich ist, dass der gezahlte Preis nicht den wahren wirtschaftlichen Wert des Umsatzes widerspiegelt, die Möglichkeit der Mitgliedstaaten vor, den normalen Marktwert statt des gezahlten Preises heranzuziehen. Vgl. auch 26. Erwägungsgrund und Art. 77 der Richtlinie 2006/112.

Folge des auf dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität beruhenden Arguments, dass unter bestimmten Umständen keine Mehrwertsteuerzahlung an den betreffenden Mitgliedstaat erforderlich ist, um die Situation wiederherzustellen, die hätte herrschen sollen<sup>33</sup>.

47. Insbesondere wenn ein Umsatz wie in der vorliegenden Rechtssache zwischen zwei Steuerpflichtigen bewirkt wird (im Urteil Tulică und Plavoşin wird nicht angegeben, ob die Erwerber für Mehrwertsteuerzwecke Steuerpflichtige waren), wäre die Mehrwertsteuer, wenn der Umsatz bewirkt worden wäre, wie er hätte bewirkt werden sollen, zwar vom Erwerber an den Lieferer oder Dienstleistungserbringer entrichtet worden, der sie sodann an den betreffenden Mitgliedstaat abgeführt hätte. Jedoch hätte der Erwerber die Mehrwertsteuer von der von ihm bei seinen eigenen Umsätzen erhobenen Steuer als Vorsteuer abgezogen (oder eine Erstattung der überschüssigen entrichteten Mehrwertsteuer erhalten)<sup>34</sup>. Dementsprechend wäre, wie oben erläutert, die definitiv erhobene Mehrwertsteuer der Mehrwertsteuer gleich geblieben, die auf der Stufe des letzten Umsatzes erhoben wird, nämlich dem, in den ein Erwerber einbezogen ist, der die Gegenstände oder Dienstleistungen nicht für seine steuerbaren Umsätze verwenden wird<sup>35</sup>. Dies ist, wie der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung betont, der Grund, aus dem die Mehrwertsteuer als indirekte Verbrauchsteuer letztendlich nur den Verbraucher belastet<sup>36</sup>.

48. Unter diesen Umständen würde erstens ein Mitgliedstaat, wenn er von einem Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Entrichtung von Mehrwertsteuer verlangt, die dieser von vornherein nicht in den Verkaufspreis einbezogen hat, so dass sie nachfolgend vom Erwerber nicht als Vorsteuer abgezogen wurde, letztendlich eine höhere Mehrwertsteuer vereinnahmen, als die Steuer, die er ohne den Betrug vereinnahmt hätte. Zweitens wird eine solche Forderung notwendigerweise den Gewinn des Lieferers oder Dienstleistungserbringers verringern, wenn dieser diese Steuer nicht auf den Erwerber abwälzen kann, was dem in Nr. 38 der vorliegenden Schlussanträge dargestellten Grundsatz der Neutralität zu widersprechen scheint<sup>37</sup>.

49. Der Gerichtshof hat zwar im Urteil Tulică und Plavoşin bejaht, dass die Frage der zu erlassenden Maßnahmen, um der Situation abzuweichen, variieren kann, je nachdem, ob der Lieferer oder Dienstleistungserbringer berechtigt ist, die von der Steuerbehörde geltend gemachte Mehrwertsteuer vom Erwerber wiederzuerlangen, gerade um diese Neutralität zu

<sup>33</sup> Zwar hat der Gerichtshof in Rn. 28 des Urteils vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), festgestellt, dass „der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer [verlangt], wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann“. Jedoch denke ich nicht, dass der Gerichtshof, indem er auf die Gefährdung des Steueraufkommens hinweist, tatsächlich eine allgemeine Prüfung der gesamten Folgen eines Verstoßes gegen die Mehrwertsteuervorschriften vornehmen wollte.

<sup>34</sup> Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann das Recht eines Steuerpflichtigen, der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt werden, 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. Vgl. Urteil vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 45).

<sup>35</sup> Als Beispiel sei eine normale Handelslieferkette im Hinblick auf einen Gegenstand angeführt, die drei Zwischenhändler beinhaltet, die jeweils eine Gewinnspanne von 10,00 Euro erzielen. Weiter sei angenommen, dass jeder Umsatz einer Mehrwertsteuer von 20 % unterliegt. Dementsprechend wird der Gegenstand das erste Mal für 12,00 Euro (einschließlich Mehrwertsteuer) verkauft, was bedeutet, dass die erhobene und sodann an den Mitgliedstaat abgeführte Mehrwertsteuer 2,00 Euro beträgt. Das zweite Mal wird dieser Gegenstand für 24,00 Euro (einschließlich Mehrwertsteuer) weiterverkauft, die erhobene Mehrwertsteuer wird 4,00 Euro, jedoch die abgeführte nur 2,00 Euro betragen, da die zuvor entrichtete Mehrwertsteuer von 2,00 Euro als Vorsteuer abzugsfähig ist. Wird der Gegenstand ein drittes Mal an einen Endverbraucher für 36,00 Euro (einschließlich Mehrwertsteuer) verkauft, beträgt die erhobene Mehrwertsteuer 6,00 Euro, jedoch die abgeführte Mehrwertsteuer nur 2,00 Euro (6 erhoben abzüglich 4 zuvor entrichteter). Letztendlich beträgt der Gesamtbetrag der erhobenen Steuer 6,00 Euro, genau denselben Betrag, als wäre dieser Gegenstand vom ersten Steuerpflichtigen direkt für 36,00 Euro (einschließlich Mehrwertsteuer) an den Endverbraucher verkauft worden.

<sup>36</sup> Vgl. z. B. Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 28).

<sup>37</sup> Unter diesem Blickwinkel sollte, sobald die Zahlung eines bestimmten Mehrwertsteuerbetrags für die Wiederherstellung der öffentlichen Finanzen nicht erforderlich ist, eine solche Verpflichtung als Sanktion und nicht als Maßnahme zur Wiederherstellung der Situation betrachtet werden.

gewährleisten. Jedoch löst das Bestehen einer solchen Möglichkeit nicht das Problem, sondern überträgt es eher auf den Erwerber, der in gutem Glauben gehandelt haben kann. Der Erwerber könnte sich nämlich berechtigterweise in Unkenntnis darüber befunden haben, dass z. B. der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer nicht in den Preis einbezogen hat oder sie einbezogen hat, aber beabsichtigte, sie nicht abzuführen. Der Erwerber könnte daher einen Preis gezahlt haben, der mit dem übereinstimmt, den er gezahlt hätte, wäre der Umsatz von vornherein der Mehrwertsteuer unterworfen worden, und demzufolge bereits sein Recht auf Abzug des in der ausgestellten Rechnung angeführten Mehrwertsteuerbetrags als Vorsteuer geltend gemacht haben, wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die von der Steuerbehörde geforderte Mehrwertsteuer zurückfordern wird<sup>38</sup>.

50. Man könnte wiederum vorschlagen, dem Erwerber solle im Gegenzug gestattet werden, die entrichtete Mehrwertsteuer in einer bestimmten Weise ein zweites Mal als Vorsteuer abzuziehen, so dass sie für diesen Erwerber neutral bliebe. Dies würde jedoch den betreffenden Mitgliedstaat benachteiligen, da der vom Erwerber vorgenommene Vorsteuerabzug höher wäre als die abgeführte Mehrwertsteuer<sup>39</sup>. Meines Erachtens sollten weder die Erwerber noch die Mitgliedstaaten (und daher indirekt ihre Steuerzahler) unter den Folgen der von den Lieferern oder Dienstleistungserbringern – sei es auch in gutem Glauben – begangenen rechtswidrigen Handlungen leiden. Unter diesem Blickwinkel würde, wenn davon auszugehen ist, dass die Mehrwertsteuer, wie vom Grundsatz der Neutralität verlangt, letztlich nur die Verbraucher belasten soll, die Wiederherstellung der Situation, die ohne die rechtswidrige Handlung hätte herrschen sollen, zunächst eine Beurteilung verlangen, ob unter Berücksichtigung der Produktionsstufe, auf der der Verstoß begangen wurde, und der Art dieses Verstoßes Mehrwertsteuer abzuführen wäre<sup>40</sup>.

51. Auch wenn dieser Ansatz aus rein wirtschaftlicher Sicht – die den Schwerpunkt auf die Handelskette insgesamt und das theoretische Fundament des gesamten Mehrwertsteuersystems legen würde – kohärent ist, bin ich der Ansicht, dass er gleichwohl der praktischen Wirklichkeit des Systems nachgeben muss, die wiederum den Schwerpunkt auf die von jedem Steuerpflichtigen zu tragenden Pflichten legen muss.

<sup>38</sup> Eine Steuerbehörde kann nämlich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs einem Steuerpflichtigen nicht das Recht auf Abzug der für den Erwerb ihm gelieferter Gegenstände entrichteten Mehrwertsteuer mit der Begründung verweigern, dass die entsprechenden Rechnungen für diesen Erwerb nicht glaubhaft seien. Vgl. Beschluss vom 3. September 2020, *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 66).

<sup>39</sup> Da die Mehrwertsteuer lediglich einmal abgeführt, aber zwei Mal als Vorsteuer abgezogen worden wäre.

<sup>40</sup> Unter einem rein ökonomischen Blickwinkel betrachtet wird der Umstand, dass die Verpflichtung, der Situation abzuweichen, in bestimmten Situationen keine Abführung von Mehrwertsteuer verlangt, nicht durch den Umstand in Frage gestellt, dass das Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz der fraktionierten Zahlung beruht. Wie oben erläutert, berührt der Mechanismus, der diesen Grundsatz umsetzt, nämlich nicht das Aufkommen dieser Steuer, sondern verfolgt vielmehr andere Ziele. Zum einen zielt ein solches System darauf ab, die Gefährdung des Steueraufkommens bei Zahlungsunfähigkeit eines Zwischenhändlers zu begrenzen. Zum anderen hat ein solches System das Ziel, der Steuerverwaltung einen Überblick über den vom Steuerpflichtigen erzielten Umsatz und seinen Zwischenverbrauch zu bieten, der Querverweise auf bezüglich anderer Steuern abgegebene Erklärungen erlaubt. Wenn jedoch der Wiederverkauf an Personen, die tatsächlich Endverbraucher sind, bereits stattgefunden und der Mehrwertsteuer unterlegen hat, und folglich der Mitgliedstaat wie in der vorliegenden Rechtssache die gesamte fällige Mehrwertsteuer erhoben hat, verliert das erste Ziel seine Bedeutung im Hinblick auf die zur Abhilfe der Situation zu erlassenden Maßnahmen. Unter diesem Blickwinkel bleibt es jedoch im Hinblick auf die Sanktionen vollkommen maßgeblich, die gegen diejenigen zu erlassen sind, die rechtswidrig bestimmte Umsätze verschleiert haben, da Sanktionen andere davon abbringen sollen, dasselbe zu tun. Was das zweite Ziel angeht, das nicht unmittelbar mit dem eigentlichen Mehrwertsteuergrundsatz verbunden ist, kann letzteres grundsätzlich nur im Zusammenhang mit der Bestimmung der vorzusehenden Sanktion relevant sein.

52. Unter einem *rechtlichen Blickwinkel* ist die Frage, welche Maßnahmen zu erlassen sind, um einer Situation abzuhelpen, nämlich ausschließlich im Licht der Pflichten zu beurteilen, denen die betreffende Person nicht nachgekommen ist<sup>41</sup>. Es besteht keine Notwendigkeit, zu beurteilen, ob Mehrwertsteuer nachfolgend als Vorsteuer abgezogen worden wäre oder ob der Mitgliedstaat letztendlich eine höhere Mehrwertsteuer erhalten wird als die, die ohne den Betrug erhoben worden wäre. Die einzig maßgebliche Frage ist, ob im Fall verschleierte Umsätze die Steuer bezüglich dieser Umsätze auf der Prämisse zu berechnen ist, dass diese Mehrwertsteuer in den Beträgen enthalten war, die vom Lieferer oder Dienstleistungserbringer im Hinblick auf diesen Umsatz erhoben worden sind.

53. Da jeder Steuerpflichtige die Mehrwertsteuervorschriften befolgen muss, bedeutet die Wiederherstellung der Situation, wenn jemand diese Umsätze nicht der Mehrwertsteuer unterworfen hat, im Wesentlichen, von letzterem zu verlangen, die entsprechende Mehrwertsteuer abzuführen. Unter diesem Blickwinkel soll der Begriff der Pflicht, der Situation abzuhelpen, nicht die Wirkungen der rechtswidrigen Handlungen neutralisieren, sondern zielt eher schlicht und einfach darauf ab, den Steuerpflichtigen unabhängig von Überlegungen bezüglich des Steueraufkommens oder der Wettbewerbsneutralität zu zwingen, die Mehrwertsteuervorschriften zu befolgen.

54. Obwohl diese Frage dem Gerichtshof nie klar gestellt worden ist, würde die Auffassung, die zur Wiederherstellung der fraglichen Situation zu erlassenden Maßnahmen seien im Licht der Auswirkungen von Betrug entlang der Handelskette zu beurteilen, eine ziemlich radikale Änderung der bestehenden Rechtsprechung darstellen. Selbst wenn nämlich gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt<sup>42</sup>, scheint mir der vom Gerichtshof verfolgte Ansatz, zumindest soweit es um die Entrichtung dieser Steuer geht, stets gewesen zu sein, implizit zu berücksichtigen, dass die Bestimmung der zur Wiederherstellung der Situation zu erlassenden Maßnahmen auf der spezifischen Stufe jedes Steuerpflichtigen und daher jeder Stufe der Handelskette zu beurteilen ist<sup>43</sup>.

55. Jedoch veranschaulicht diese Gegensätzlichkeit zwischen einem Ansatz in Bezug auf die zu erlassenden Maßnahmen, der wirtschaftlich und global wäre, auf der einen und einem rechtlichen Ansatz, der auf der individuellen Situation jedes Steuerpflichtigen beruht, auf der anderen Seite aus den oben dargelegten Gründen, dass der im Urteil Tulică und Plavoşin verfolgte Ansatz nicht durch den Grundsatz der Neutralität gerechtfertigt werden kann. Sobald man davon ausgeht, dass die zu erlassenden Maßnahmen auf der Ebene jedes Steuerpflichtigen beurteilt werden müssen, ohne jede Feststellung, ob der Betrug Folgen für das Steueraufkommen insgesamt hatte, werden die erlassenen Maßnahmen nämlich zwangsläufig nicht wirtschaftlich neutral sein.

<sup>41</sup> Nach einem solchen rechtlichen Ansatz hängt die Unterscheidung zwischen Maßnahmen, die auf die Wiederherstellung der Situation abzielen, und Maßnahmen, die eine Sanktion darstellen, nicht davon ab, ob die Maßnahme über die Wiedergutmachung des von dem betroffenen Mitgliedstaat erlittenen Schadens hinausgeht, sondern lediglich vom mit der fraglichen Handlung verfolgten Ziel, nämlich Mehrwertsteuer zu hinterziehen: Eine Sanktion ist, was die Verwaltung von der betroffenen Person dafür, dass sie gegen die Mehrwertsteuervorschriften verstoßen hat, zusätzlich zur Zahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer unabhängig davon verlangt, ob diese Zahlung über das hinausgeht, was zur Ausgleichung des eingetretenen Steuerverlusts unbedingt erforderlich ist.

<sup>42</sup> Vgl. z. B. Urteil vom 22. November 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, Rn. 43), oder vom 11. Juni 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, Rn. 40).

<sup>43</sup> Während der Gerichtshof nämlich im Bereich der Mehrwertsteuer die wirtschaftlichen Wirkungen des Verhaltens der Steuerpflichtigen berücksichtigt, ergibt sich aus einer Gesamtschau der Rechtsprechung in diesem Bereich, dass der Gerichtshof gleichwohl der Achtung der verletzten Rechtsnorm zur Wiederherstellung der Situation einen höheren Stellenwert einräumt. Vgl. z. B. Urteil vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 48), in der der Gerichtshof auf „alle ... individuellen Umstände“ verweist.

56. Dies ist insbesondere offensichtlich im Hinblick auf die Unterscheidung, die in diesem Urteil danach getroffen wird, ob das nationale Recht dem Lieferer erlaubt, die von der Steuerbehörde geltend gemachte Mehrwertsteuer vom Erwerber wiederzuerlangen, da schwer verständlich ist, wie der Umstand, dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die von der Steuerbehörde geltend gemachte Mehrwertsteuer wiedererlangen könnte, die Möglichkeit ausschließen könnte, dass die Mehrwertsteuer vom Lieferer oder Dienstleistungserbringer erhoben, aber nicht abgeführt wurde und daher im Preis enthalten war, aber nicht abgeführt wurde. Es erscheint außerdem schwierig, die allein auf der Grundlage des Grundsatzes der Neutralität angenommene Lösung zu rechtfertigen, da der Gerichtshof nicht versucht hat, festzustellen, welche Folgen sich für den Erwerber, der möglicherweise in gutem Glauben handelte, aus dem Umstand ergeben, dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer berechtigt sein könnte, die von der Steuerbehörde geltend gemachte Mehrwertsteuer vom Erwerber wiederzuerlangen<sup>44</sup>.

57. Meiner Meinung nach hätte der einzige Weg, dem Grundsatz der Neutralität in dem Sinne, den der Gerichtshof ihm im Urteil Tulică und Plavoşin gegeben hat, zu entsprechen, darin bestanden, *zu verlangen*, dass die Mitgliedstaaten zuerst vorsehen, dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die von der Steuerbehörde geltend gemachte Mehrwertsteuer vom Erwerber wiedererlangen kann, jedoch nur, wenn vernünftigerweise aus den Umständen des Falles abgeleitet werden kann, dass diese Steuer nicht im Preis enthalten war, und zweitens, dass der Erwerber, wenn er vernünftigerweise in Unkenntnis von dem Betrug sein konnte, den *Unterschied* zwischen der bereits als Vorsteuer abgezogenen Mehrwertsteuer, die auf der Grundlage des gezahlten Preises berechnet wurde, und der nachfolgend geltend gemachten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen kann. Da sich jedoch diese Frage in den vorliegenden Rechtssachen nicht stellt, ist ihre weitere Prüfung nicht erforderlich.

58. Gleichwohl kommt man zu dem Schluss, dass der praxisgerechteste Ansatz, der auf der individuellen Ebene im Fall eines Betrugs zu verfolgen ist, in der Frage besteht, ob es offensichtlich ist, dass der gezahlte Preis keine Mehrwertsteuer enthielt, weil es für Kaufleute keinen Sinn gemacht hätte, sie einzubeziehen. Unter diesem Blickwinkel betrachtet muss der im Urteil Tulică und Plavoşin verfolgte Ansatz dahin verstanden werden, dass er auf der Annahme beruht, dass der Erwerber keine Kenntnis von der vom Lieferer begangenen rechtswidrigen Handlungen hatte.

59. Die Begründung des Gerichtshofs im Urteil Tulică und Plavoşin ist daher dahin zu verstehen, dass sie nur die Situation betrifft, in der der Erwerber keinen Grund hat, zu vermuten, dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer keine Mehrwertsteuer abführen wird, und für diese spezielle Situation eine Vermutung festlegt, um die Aufgabe der Steuerbehörde zu vereinfachen<sup>45</sup>. Eine solche Vermutung ist gleichwohl als widerlegbar in dem Sinne anzusehen, dass, wenn im Hinblick auf die für das fragliche Erzeugnis oder die fragliche Dienstleistung

<sup>44</sup> Diese Unterscheidung erscheint umso schwerer verständlich, als, wie erläutert, die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, alle erforderlichen Maßnahmen zur Wiederherstellung der Situation zu ergreifen, der Pflicht entspringt, die volle Wirkung der Richtlinie 2006/112 zu gewährleisten, und daher nicht durch das innerstaatliche Recht der Mitgliedstaaten behindert werden kann. Insoweit weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof ausweislich bestimmten Urteilen festgestellt hat, dass die Mitgliedstaaten den Verkäufer nicht an der Berichtigung ausgestellter Rechnungen (die ein Beweismittel für einen geschäftlichen Umsatz und nicht für die Entrichtung des geforderten Preises darstellen) hindern konnten, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Vgl. Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 28). In diesem Kontext war es angesichts dessen, dass der Gerichtshof der Auffassung war, diese Verpflichtung sei gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit abzuwägen, grundsätzlich Sache des Gerichtshofs, zu sagen, in welchem Fall dieser Grundsatz die Mitgliedstaaten verpflichtete, Verkäufern das Recht zu verweigern, die Steuer auf die Erwerber abzuwälzen. Vgl. in diesem Sinne und entsprechend Urteil vom 9. Juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, Rn. 53 und 54).

<sup>45</sup> Vgl. in diesem Sinne fünfter Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112.

üblicherweise geforderten Marktpreise Beweise dafür vorgelegt werden können, dass der Preis keine Mehrwertsteuer enthielt, die Vermutung, dass der zwischen den Parteien vereinbarte Preis Mehrwertsteuer enthielt, als widerlegt gilt.

60. Angesichts dessen, dass sich in der vorliegenden Rechtssache, wie vorstehend erläutert, aus den Akten des Gerichtshofs ergibt, dass die Parteien vereinbarten, ihre Umsätze zu verschleiern, sollte die im Urteil Tulică und Plavoşin aufgestellte Vermutung keine Anwendung finden. Unter diesen Umständen ist eher davon auszugehen, dass der gezahlte Preis keine Mehrwertsteuer enthielt, es sei denn, beispielweise die Parteien beweisen, dass dieser Preis dem Preis nahekommt, der gezahlt worden wäre, wäre der Umsatz der Mehrwertsteuer unterworfen worden. Kann CB demnach in letzterem Fall beweisen, dass die gesamte Vergütung, die er für diese Dienstleistungen erhalten hat, im Wesentlichen dem damals herrschenden Preis auf dem maßgeblichen Markt für solche Dienstleistungen (einschließlich Mehrwertsteuer) entsprach, wäre die Steuerbehörde verpflichtet, auf der Grundlage vorzugehen, dass dieser Betrag notwendigerweise Mehrwertsteuer enthält.

## **V. Ergebnis**

61. Unter diesen Umständen schlage ich vor, auf die vom Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Oberstes Gericht von Galicien, Spanien) vorgelegte Frage zu antworten, dass die Art. 73 und 78 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Licht der Grundsätze der Neutralität, des Verbots der Steuerhinterziehung und des Rechtsmissbrauchs sowie des Verbots rechtswidriger Wettbewerbsverzerrungen unter den Umständen des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Falles (nämlich dem eines verschleierte Umsatzes zwischen zwei Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Tätigkeit, die das Recht auf Vorsteuerabzug begründet) nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegensteht, nach denen die Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer unter der Prämisse erfolgt, dass sie im geforderten Preis nicht enthalten ist. Unter diesen Umständen müssen die nationalen Rechtsvorschriften jedoch auch vorsehen, dass diese Prämisse vom Steuerpflichtigen widerlegt werden kann, indem er den Beweis des Gegenteils erbringt, insbesondere durch einen Vergleich des gezahlten Preises mit dem für vergleichbare Gegenstände oder Dienstleistungen herrschenden Preis (einschließlich Mehrwertsteuer).