



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
PEDRO CRUZ VILLALÓN
vom 21. Juni 2012¹

Rechtssache C-587/10

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
gegen
Finanzamt Plauen**

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Mehrwertsteuer — Innergemeinschaftliche Lieferung — Reihengeschäfte — Verweigerung der Befreiung wegen unterbliebener Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers“

I – Einleitung

1. Der Bundesfinanzhof legt dem Gerichtshof im Rahmen eines Verfahrens, in dem es um die Rechtmäßigkeit einer Entscheidung der deutschen Finanzbehörden geht, mit der einem steuerpflichtigen Lieferer die in Art. 28c Teil A Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG² vorgesehene Befreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen verweigert wurde, mehrere Fragen zur Auslegung der Richtlinie vor.
2. Die Besonderheit des Falls liegt darin, dass die streitige Lieferung Teil eines Reihengeschäfts bildet, bei dem zwei aufeinanderfolgende Lieferungen und eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung bewirkt wurden. Die Befreiung wurde verweigert, weil der erste Lieferer, das deutsche Unternehmen, nicht die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des amerikanischen Unternehmens, das die Gegenstände von ihm erworben hatte, mitgeteilt hat, sondern die der zweiten Erwerberin der Gegenstände, eines finnischen Unternehmens.
3. Die vorliegende Rechtssache gibt dem Gerichtshof Gelegenheit, seine bereits umfangreiche Rechtsprechung zur Befreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen weiterzuentwickeln und den Umfang der Befugnisse zu klären, die der Einleitungssatz von Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Bedingungen für die Gewährleistung einer „korrekten und einfachen Anwendung“ der Befreiung sowie zur „Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerrückzahlung und Missbrauch“ zuweist.

1 — Originalsprache: Spanisch.

2 — Sechste Richtlinie 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 zum entscheidungserheblichen Zeitpunkt geltenden Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht: die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie

4. Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, „wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“. Nach Abs. 2 sind „[d]ie in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten ... alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. ...“

5. Art. 22 der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28h dieser Richtlinie sieht eine Reihe von Pflichten der Steuerschuldner im inneren Anwendungsbereich vor.

6. So bestimmt Art. 22 Abs. 1 Buchst. c erster und dritter Gedankenstrich: „Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Vorkehrungen, damit jeder Steuerpflichtige eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erhält ? der im Inland Lieferungen von Gegenständen bewirkt bzw. Dienstleistungen erbringt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht ...; hiervon ausgenommen sind die in Artikel 28a Absatz 4 genannten Steuerpflichtigen. ...; ? der im Inland den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für Zwecke seiner Umsätze bewirkt, die sich aus wirtschaftlichen Tätigkeiten gemäß Artikel 4 Absatz 2 ergeben, die er im Ausland erbringt“.

7. Art. 22 Abs. 3 Buchst. a lautet: „Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen. Jeder Steuerpflichtige hat ebenfalls eine Rechnung ... auszustellen ... für unter den Bedingungen des Artikels 28c Teil A ausgeführte Lieferungen von Gegenständen.“ Gemäß Art. 22 Abs. 3 Buchst. b muss die Rechnung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ausweisen.

8. Nach Art. 22 Abs. 8 „können die Mitgliedstaaten unter Beachtung der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen im Inland und zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen“.

9. In Abschnitt XVIa der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift „Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten“, der durch die Richtlinie 91/680 eingefügt wurde, sind die Art. 28a bis 28m enthalten.

10. Nach Art. 28a Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer auch „der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder aber durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, ...“.

11. Gemäß Art. 28 Abs. 3 gilt „[a]ls innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstands ... die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, welcher durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versendet oder befördert wird“.

12. Art. 28b Teil A Abs. 1 sieht vor, dass „als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen ... der Ort [gilt], in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden“. In Abs. 2 wird klargestellt, dass „[u]nbeschadet des Absatzes 1 ... jedoch als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 1 Buchstabe a) das Gebiet des Mitgliedstaats [gilt], der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb nach Maßgabe der Regelung in Absatz 1 besteuert worden ist. ...“

13. Nach Art. 28c Teil A Buchst. a sind innergemeinschaftliche Lieferungen unter folgenden Bedingungen von der Steuer befreit:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:

- a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt. ...“

B – Nationales Recht

14. Gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Umsatzsteuergesetz (im Folgenden: UStG)³ liegt eine – nach § 4 Abs. 1 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreite – innergemeinschaftliche Lieferung vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: „1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet; 2. der Abnehmer ist a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber, und 3. der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.“ Nach § 6a Abs. 3 UStG müssen diese Voraussetzungen vom Unternehmer nachgewiesen sein.

15. § 17c Abs. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (im Folgenden: UStDV)⁴ sieht vor, dass bei innergemeinschaftlichen Lieferungen der Unternehmer im Geltungsbereich der Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung „einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers“ buchmäßig nachweisen muss.

III – Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefragen

16. Die Klägerin und Revisionsklägerin, die Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (im Folgenden: VSTR) ist die Muttergesellschaft einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft deutschen Rechts.

3 – BGBl. 1993 I, S. 565.

4 – BGBl. 1999 I, S. 1308.

17. Im November 1998 verkaufte die letztgenannte Gesellschaft an das in den Vereinigten Staaten ansässige Unternehmen ATLANTIC International Trading Co. (im Folgenden: Atlantic) zwei Steinzerkleinerungsmaschinen. Atlantic hatte eine Niederlassung in Portugal, war aber in keinem Mitgliedstaat der Union für umsatzsteuerrechtliche Zwecke registriert.
18. Die Verkäuferin forderte Atlantic auf, ihr ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitzuteilen. Letztere antwortete, sie habe die Maschinen an ein in Finnland ansässiges Unternehmen veräußert, und teilte ihr gleichzeitig die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des finnischen Unternehmens mit. Die deutsche Verkäuferin überprüfte diese Angabe auf ihre Richtigkeit.
19. Zur Beförderung der Maschinen ist zu bemerken, dass sie am 14. Dezember 1998 von einer von Atlantic beauftragten Spedition am Sitz des deutschen Unternehmens abgeholt wurden, um zunächst auf dem Landweg nach Lübeck (Deutschland) verbracht und drei Tage später nach Finnland verschifft zu werden.
20. Das deutsche Unternehmen stellte Atlantic unter Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des finnischen Unternehmens eine Rechnung ohne Mehrwertsteuer aus.
21. VSTR, die Muttergesellschaft der Verkäuferin, behandelte die Lieferung der Maschinen in ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 1998 als steuerfrei. Die deutsche Steuerverwaltung (Finanzamt Plauen) war jedoch der Ansicht, dass eine Befreiung in diesem Fall nicht in Betracht komme, da Atlantic als Erwerberin keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungsmitgliedstaats oder eines anderen Mitgliedstaats verwendet habe.
22. VSTR hat gegen diese Entscheidung in erster Instanz Klage erhoben und gegen das Urteil des Finanzgerichts, mit dem ihre Klage abgewiesen wurde, Revision eingelegt. Im Rahmen des Revisionsverfahrens beim Bundesfinanzhof hat sie geltend gemacht, der von der deutschen Verwaltung für die Verweigerung der Befreiung von der Mehrwertsteuer herangezogene Grund verstoße gegen die Sechste Richtlinie. Die deutsche Verwaltung vertritt hingegen die Auffassung, die Mitgliedstaaten könnten, wie in § 17c Abs. 1 UStDV vorgesehen, die in Rede stehende Steuerbefreiung von der Bedingung abhängig machen, dass der Erwerber in einem Mitgliedstaat über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfüge.
23. Da der Bundesfinanzhof der Ansicht ist, dass Zweifel hinsichtlich der Auslegung der in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie geregelten Bedingungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen bestehen, hat er dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:
1. Erlaubt die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern den Mitgliedstaaten, eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nur dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers buchmäßig nachweist?
 2. Ist es für die Antwort auf diese Frage von Bedeutung,
 - ob es sich bei dem Erwerber um einen in einem Drittland ansässigen Unternehmer handelt, der zwar den Gegenstand der Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat versendet hat, aber in keinem Mitgliedstaat umsatzsteuerrechtlich registriert ist, und
 - ob der Steuerpflichtige die Abgabe einer Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Erwerber nachgewiesen hat?

IV – Das Verfahren vor dem Gerichtshof

24. Das Vorlageersuchen wurde am 15. Dezember 2010 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofs eingetragen.
25. Italien, Deutschland, VSTR und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.
26. In der mündlichen Verhandlung vom 7. März 2012 sind die Vertreter von VSTR sowie die Bevollmächtigten der deutschen Regierung und der Kommission erschienen, um mündliche Ausführungen zu machen.

V – Untersuchung der Vorlagefragen

A – Vorfrage: Identifizierung der innergemeinschaftlichen Lieferung in einem Reihengeschäft

27. Die Fragen des Bundesfinanzhofs betreffen die Anwendbarkeit der in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie geregelten Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung.
28. Nach dieser Vorschrift müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein, um einen Umsatz als innergemeinschaftliche Lieferung, die von der Mehrwertsteuer befreit ist, einstufen zu können: die Übertragung der Macht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber, die physische Verbringung von Gegenständen von einem Mitgliedstaat in einen anderen, und die Steuerpflichtigeneigenschaft des Erwerbers (dabei kann es sich auch um eine nichtsteuerpflichtige juristische Person handeln, „der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt“).
29. Die erste der drei Voraussetzungen (Übertragung der Verfügungsmacht über den Gegenstand von VSTR auf Atlantis) ist zu keinem Zeitpunkt in Frage gestellt worden. Die Fragen des Bundesfinanzhofs betreffen die dritte Voraussetzung (die Steuerpflichtigeneigenschaft des Erwerbers).
30. Vorab ist jedoch eine kurze Klarstellung zur zweiten Voraussetzung erforderlich (die innergemeinschaftliche Beförderung), da die vorliegende Rechtssache die Besonderheit aufweist, dass die Lieferung, deren Mehrwertsteuerpflicht hier in Rede steht, Teil eines Reihengeschäfts bildet, das aus zwei aufeinanderfolgenden Verkäufen besteht – der erste von einer deutschen Gesellschaft an eine Gesellschaft aus den Vereinigten Staaten und der zweite von dieser an eine finnische Gesellschaft – und bei dem nur eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung von Deutschland nach Finnland bewirkt wurde.
31. Nach dem Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder, kann in Fällen wie dem vorliegenden, d. h. „wenn zwei aufeinanderfolgende Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands führen, diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden ..., die als einzige nach Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie befreit ist“⁵.
32. Im vorliegenden Fall muss daher vorab festgestellt werden, welcher der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen von Gegenständen die Beförderung zugerechnet werden kann, also letztendlich, welche von ihnen, sofern die übrigen Bedingungen erfüllt sind, als von der Mehrwertsteuer befreite innergemeinschaftliche Lieferung eingestuft werden kann.

5 — C-245/04, Slg. 2006, I-3227, Randnr. 45.

33. Die Sechste Richtlinie enthält hierzu keine Regelung, aber im Urteil vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding, stellte der Gerichtshof fest, dass bei Reihengeschäften die Bestimmung, welchem Umsatz die innergemeinschaftliche Beförderung zuzurechnen ist, „in Ansehung einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu erfolgen“ hat⁶. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, diese Umstände zu beurteilen.

34. Der Bundesfinanzhof scheint im vorliegenden Fall grundsätzlich nicht daran zu zweifeln, dass die Beförderung der ersten Lieferung zuzurechnen ist, also derjenigen, bei der das deutsche Unternehmen VSTR Verkäufer und das amerikanische Unternehmen Atlantis Erwerber ist⁷. Meiner Ansicht nach steht die angeführte Rechtsprechung dieser Beurteilung nicht entgegen.

35. Der vorliegende Fall ähnelt dem, der der Rechtssache Euro Tyre Holding zugrunde lag, denn der erste Erwerber der Gegenstände erlangte die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, im Staat der ersten Lieferung (Deutschland)⁸ und bekundete gegenüber dem Verkäufer seine Absicht, die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, wo die zweite Lieferung bewirkt werden sollte⁹. Der einzige Unterschied besteht darin, dass im vorliegenden Fall Atlantis nicht seine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben hatte. Auf diese Angabe hatte der Gerichtshof im Urteil Euro Tyre Holding neben den anderen unter diesen Umständen zu berücksichtigenden Gesichtspunkten hingewiesen¹⁰. Unbeschadet der nachfolgenden Erwägungen (im Zusammenhang mit der ersten Vorlagefrage) zur Bedeutung dieser Angabe bei der Einstufung der Lieferung als von der Mehrwertsteuer befreite innergemeinschaftliche Lieferung bin ich der Ansicht, dass die Mitteilung der Identifikationsnummer des Erwerbers im Rahmen dieser ersten Überlegungen nicht unerlässlich ist, um die Beförderung einer bestimmten Lieferung zuordnen zu können.

36. In der Rechtssache Euro Tyre Holding wurde die Mitteilung der Identifikationsnummer des Erwerbers im Staat der zweiten Lieferung als objektives Indiz für die bereits beim Erwerb vorhandene Absicht des Ersterwerbers, die Gegenstände im zweiten Staat zu verkaufen, angesehen¹¹. Im vorliegenden Fall hingegen scheint dieses Indiz nicht unverzichtbar zu sein, denn der Bundesfinanzhof hält es ausgehend von anderen objektiven Gesichtspunkten¹² für erwiesen, dass die zweite Übertragung der Verfügungsmacht über die Gegenstände im Bestimmungsstaat bereits erfolgt ist, und zwar nach der innergemeinschaftlichen Beförderung, die in diesem Fall der ersten Lieferung zuzuordnen ist.

B – Erste Vorlagefrage

37. Mit seiner ersten Frage möchte der Bundesfinanzhof vom Gerichtshof wissen, ob die Mitgliedstaaten die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig machen können, dass der Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers buchmäßig nachweist.

6 — C-430/09, Slg. 2010, I-13335, Randnr. 44.

7 — Der Akte lässt sich nicht entnehmen, dass das Finanzgericht, das in der ersten Instanz entschieden hat, hierzu eine andere Ansicht vertreten hat.

8 — Urteil Euro Tyre Holding, Randnr. 32.

9 — Urteil Euro Tyre Holding, Randnr. 33.

10 — Urteil Euro Tyre Holding, Randnr. 45: „Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wenn also der Ersterwerber, der das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats der ersten Lieferung erlangt hat, seine Absicht bekundet, diesen Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und mit seiner von dem letztgenannten Staat zugewiesenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt, müsste die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zugerechnet werden, sofern das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung auf den Zweiterwerber übertragen wurde.“ Siehe auch Randnr. 35.

11 — Vgl. hierzu das Urteil Euro Tyre Holding, Randnrn. 33 bis 39.

12 — Urteil Euro Tyre Holding, Randnr. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung.

38. Wie bereits ausgeführt wurde, macht Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie diese Befreiung vom Vorliegen dreier Bedingungen abhängig, die nach ständiger Rechtsprechung¹³ abschließend sind und zu denen nicht – jedenfalls nicht ausdrücklich – die Bedingung der Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers gehört.

39. In seinem Urteil vom 27. September 2007, *Collée*, hat der Gerichtshof festgestellt, dass „eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere ohne in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen“. Folglich ist die Mehrwertsteuerbefreiung immer zu gewähren, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich nur, „wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden“¹⁴.

40. Die deutsche Regierung führt aus, dass das Erfordernis, dass der Verkäufer die Identifikationsnummer des Erwerbers im Bestimmungsstaat mitteilt, keine gegenüber Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 neue materielle Voraussetzung darstelle, sondern ein unumgängliches Mittel zum Nachweis der dritten Voraussetzung betreffend die Steuerpflichtigeneigenschaft des Erwerbers sei.

41. Die Mitgliedstaaten könnten einen solchen Nachweis aufgrund des ersten Einleitungssatzes von Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie verlangen, wonach die Mitgliedstaaten diese Befreiung „unter den Bedingungen [gewähren], die sie zur Gewährleistung [ihrer] korrekten und einfachen Anwendung ... sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen“. Sie könnten sich dabei auch auf Art. 22 Abs. 8 stützen, der ihnen die Befugnis einräumt, „weitere Pflichten [vorzusehen], die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden“. Der deutschen Regierung zufolge ist die Voraussetzung, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger sei, der „als solcher handle“, nur erfüllt, wenn eine vom Empfangsmitgliedstaat zugewiesene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben werde.

42. Im Folgenden werde ich darlegen, dass die Sechste Richtlinie der Identifikationsnummer im Kontext der innergemeinschaftlichen Lieferungen eine wesentliche Rolle zuweist, da sie deren steuerliche Kontrolle außerordentlich erleichtert.

43. Trotz des bisher Gesagten bin ich aber der Auffassung, dass Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie nicht dahin ausgelegt werden kann, dass eine befreite innergemeinschaftliche Lieferung nur gegeben ist, wenn die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitgeteilt wurde. Zum einen hängt die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht von der Zuweisung der genannten Nummer ab, und nichts hindert daran, sie mit anderen Mitteln nachzuweisen (1). Zum anderen kann der Verstoß gegen die sich aus der Sechsten Richtlinie ergebende Pflicht zur Angabe der Identifikationsnummer nicht zu einer Änderung der anzuwendenden Mehrwertsteuerregelung führen (2). Schließlich würde eine solche Auslegung eine Verletzung des Grundsatzes der Mehrwertsteuerneutralität darstellen, die die Rechtsprechung nicht zulässt (3).

13 — Vgl. statt aller Urteil vom 27. September 2007, *Teleos* (C-409/04, Slg. 2007, I-7797, Randnr. 70).

14 — C-146/05, Slg. 2007, I-7861, Randnrn. 29 und 31.

1. Die Eigenschaft als Steuerpflichtiger hängt nicht von der Zuweisung einer Steuer-Identifikationsnummer ab. Der Nachweis dieser Eigenschaft kann auch anhand anderer objektiver Angaben erfolgen

44. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wurde im Rahmen der Errichtung des innergemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems eingeführt, dessen wesentliches Ziel bekanntermaßen darin besteht, zu gewährleisten, dass die Steuer in dem Staat abgeführt wird, in dem der Endverbrauch des Gegenstands erfolgt. Um die korrekte Anwendung dieses Systems sicherstellen zu können, ist es erforderlich, bestimmte Mehrwertsteuerpflichtige anhand einer individuellen Nummer zu identifizieren, die den Mitgliedstaat erkennen lässt, der sie zugeteilt hat, sowie die Art der Umsätze, die sie durchgeführt haben (Art. 22 Abs. 1 Buchst. c, d, und e der Sechsten Richtlinie). Damit stellt die Identifikationsnummer, worauf die Kommission hinweist, einen abgekürzten Hinweis auf den steuerlichen Status des Steuerpflichtigen für die Zwecke der Mehrwertsteuer dar, der die steuerliche Kontrolle innergemeinschaftlicher Umsätze ermöglicht.

45. Dazu muss der Steuerpflichtige nach Art. 22 der Sechsten Richtlinie in der Rechnung die Identifikationsnummer, unter der er die Lieferung oder die Dienstleistung bewirkt hat, und die Nummer, die sein Kunde bei diesem Umsatz verwendet hat, ausweisen (Art. 22 Abs. 3 Buchst. b) sowie auch eine Aufstellung für jedes Kalendervierteljahr vorlegen, „die Angaben über die Erwerber mit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthält, denen er Gegenstände nach Maßgabe des Artikels 28c Teil A Buchstaben a) und d) geliefert hat, sowie über die Empfänger mit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der in Unterabsatz 5 genannten Umsätze“ (Art. 22 Abs. 6 Buchst. b).

46. Ebenfalls dem Ziel der Steueraufsicht dient die Regel des Art. 28b Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, nach der, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Sinne des Art. 28a Abs. 1 Buchst. a am „Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden“ (Art. 28b Abs. 1) besteuert worden ist, als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs „das Gebiet des Mitgliedstaats [gilt], der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat“¹⁵.

47. Sowohl die sich aus Art. 22 ergebenden Pflichten wie auch die Regel des Art. 28b Abs. 2 der Sechsten Richtlinie sind Instrumente der präventiven steuerlichen Kontrolle, mit denen verhindert werden soll, dass der Erwerber die Mehrwertsteuer nicht abführt. Es lässt sich ihnen weder entnehmen, dass die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nur mit der Zuweisung einer Identifikationsnummer erworben wird, noch dass die Mitteilung dieser Nummer das einzige Mittel für den Nachweis ist, dass der Erwerber den Umsatz in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger bewirkt hat. Folglich kann die Nichterfüllung dieser Pflicht nicht dazu führen, dass dem Verkäufer die Befreiung, auf die er ein Recht hat, nicht gewährt wird.

48. Einleitend ist daran zu erinnern, dass Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger weder von Formalitäten noch von der Vorlage eines bestimmten Dokuments abhängig macht, sondern lediglich von der Ausübung einer „der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten ..., gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“. Angesichts des Wortlauts dieser Bestimmung ist die Eigenschaft als Steuerpflichtiger daher als eine rein faktische Vorbedingung anzusehen und hängt weder von der Zuteilung noch der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ab.

15 — Art. 28b Abs. 2 vervollständigt diese Regelung mit einem Mechanismus zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

49. Diese Feststellung ist durchaus mit der wichtigen Funktion vereinbar, die, wie bereits dargelegt wurde, die Sechste Richtlinie der Identifikationsnummer im Kontext der innergemeinschaftlichen Lieferungen zuweist. Gewiss ist aufgrund der Verpflichtungen aus Art. 22 der Sechsten Richtlinie die Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer das normale – und auch korrekte – Mittel für den Nachweis der Eigenschaft als Steuerpflichtiger. Dies bedeutet aber nicht, dass der Verkäufer nicht andere „objektive Gesichtspunkte“¹⁶ für den Nachweis verwenden kann, dass der Erwerber als solcher handelte¹⁷. Der vorliegende Fall ist ein gutes Beispiel für diese Fälle ? die zweifellos die Ausnahme sind ?, in denen der Verkäufer, ohne die Identifikationsnummer des Erwerbers mitzuteilen, den Nachweis, dass Letzterer im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit handelte, dass die Macht, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf ihn übertragen wurde und dass es sich um eine innergemeinschaftliche Beförderung handelte, durch Angaben erbringt, die für die steuerliche Kontrolle des Umsatzes in den beiden betroffenen Mitgliedstaaten ausreichend sind.

50. Es kann daher nicht kategorisch festgestellt werden, dass die Nichterfüllung der förmlichen Pflicht zur Angabe der Identifikationsnummer des Erwerbers in der Rechnung und den Aufzeichnungen „den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen [für die Befreiung] erfüllt wurden“¹⁸. Eine solche Nichterfüllung kann gegebenenfalls zur Verhängung von Sanktionen führen, nicht aber zu einer Änderung der anzuwendenden Mehrwertsteuerregelung.

2. Die Nichterfüllung der Verpflichtung zur Angabe der Identifikationsnummer aus Art. 22 der Sechsten Richtlinie kann nicht zu einer Änderung der anzuwendenden Mehrwertsteuerregelung führen

51. Die Rechtsprechung hat für das Recht auf Vorsteuerabzug bereits den Grundsatz aufgestellt, dass die Nichterfüllung der förmlichen Pflichten nach Art. 22 der Sechsten Richtlinie der Anerkennung dieses Rechts nicht entgegensteht, wenn die materiellen Voraussetzungen für sein Entstehen vorliegen.

52. In der Rechtssache Dankowski¹⁹, in der es um die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug ging, bestand das Problem darin, dass die Rechnungen zwar die Identifikationsnummer des Dienstleisters enthielten, die Nummer ihm aber von den polnischen Steuerbehörden von Amts wegen zugewiesen worden war, ohne dass er einen Antrag auf Mehrwertsteuer-Registrierung gestellt hatte. Der Dienstleister hatte daher gegen seine Verpflichtung verstoßen, die Aufnahme seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen (Art. 22 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie). In seinem Urteil hatte der Gerichtshof festgestellt, dass „[t]rotz der Bedeutung, die eine derartige Registrierung für das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems hat, der Verstoß eines Steuerpflichtigen gegen diese Verpflichtung aber nicht das Abzugsrecht in Frage stellen [kann], das Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie einem anderen Steuerpflichtigen gewährt. Art. 22 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie sieht nämlich nur die Verpflichtung der Steuerpflichtigen vor, die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung ihrer Tätigkeit anzuzeigen, er ermächtigt die Mitgliedstaaten jedoch nicht, wenn eine solche Anzeige unterbleibt, die Ausübung des Abzugsrechts erst vom tatsächlichen Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der besteuerten Umsätze zuzulassen oder dem Steuerpflichtigen die Ausübung dieses Rechts zu versagen.“²⁰

16 — Im Sinne des Urteils Teleos, Randnr. 40.

17 — Dies wird bestätigt durch Art. 18 Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 77, S. 1), der bestimmt: „Sofern dem Dienstleistungserbringer keine gegenteiligen Informationen vorliegen, kann er davon ausgehen, dass ein in der Gemeinschaft ansässiger Dienstleistungsempfänger den Status eines Steuerpflichtigen hat ... a) wenn der Dienstleistungsempfänger ihm seine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat ... b) wenn er, sofern der Dienstleistungsempfänger noch keine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalten hat, jedoch mitteilt, dass er die Zuteilung einer solchen Nummer beantragt hat, anhand eines anderen Nachweises ...“

18 — Urteil Collée, Randnr. 31.

19 — Urteil vom 22. Dezember 2010 (C-438/09, Slg. 2010, I-14009).

20 — Urteil Dankowski, Randnrn. 33 und 34 und die dort angeführte Rechtsprechung.

53. Meiner Ansicht nach kommt in diesem Urteil der Gedanke klar zum Ausdruck, dass die förmlichen Pflichten aus Art. 22 und die materiellen Voraussetzungen für die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug (oder, wie im vorliegenden Fall, auf eine Befreiung) auf verschiedenen Ebenen angesiedelt sind, so dass die Nichterfüllung Ersterer nicht zu einer Änderung der materiellen Mehrwertsteuerregelung führen kann.

54. Außerdem ist es offenkundig, dass die Verpflichtung, die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitzuteilen, zwar dem Lieferer obliegt, er sie aber nur erfüllen kann, wenn der Erwerber ihm die Information zur Verfügung stellt. Wenn der Lieferer im guten Glauben handelt und sämtliche ihm zur Verfügung stehenden vernünftigen Maßnahmen ergreift, um sich zu vergewissern, dass der von ihm bewirkte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einem Steuerbetrug führt, wäre es nicht logisch, ihn wegen eines durch die fehlende Kooperation des Erwerbers bedingten Verstoßes und damit letztlich wegen dessen Verstoßes gegen seine Verpflichtung, über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Empfangsmitgliedstaat zu verfügen, zu benachteiligen. Den Urteilen Dankowski und Euro Tyre Holding liegt ebenfalls der Gedanke zugrunde, dass die Nichterfüllung einer förmlichen Pflicht durch einen Steuerpflichtigen einen anderen Steuerpflichtigen nicht steuerlich benachteiligen darf²¹.

3. Der Grundsatz der Neutralität lässt, abgesehen von den Betrugsfällen, keine Ausnahme zu

55. Schließlich bringt die Ablehnung der Befreiung gegenüber dem Lieferer, der die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers nicht mitteilt, obwohl alle objektiven Gesichtspunkte auf eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne der Sechsten Richtlinie hinweisen, die Gefahr einer Doppelbesteuerung mit sich und bedeutet in jedem Fall eine Verlagerung der Besteuerungsbefugnis. Beides verstößt gegen den Grundsatz der Mehrwertsteuerneutralität.

56. Bekanntermaßen gewährleistet dieser Grundsatz die Neutralität der Steuer in dem Sinne, „dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen“²². Im Rahmen dieser Tätigkeiten ist der Unternehmer mithin völlig von der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer im Wege des Vorsteuerabzugs zu entlasten. Im Kontext der innergemeinschaftlichen Umsätze wird diese Neutralität durch das Zusammenspiel mit dem Territorialitätsgrundsatz gewährleistet, nach dem die Mehrwertsteuer dem Mitgliedstaat zusteht, in dem der Verbrauch des Gegenstands erfolgt. Der Rechtsprechung zufolge ermöglicht dieser Mechanismus eine strikte Aufteilung der Mehrwertsteuereinnahmen aus innergemeinschaftlichen Umsätzen und gewährleistet „eine klare Abgrenzung der Steuerhoheit der betroffenen Mitgliedstaaten“²³.

57. Wenn aus den zuvor dargelegten Gründen die Befreiung des Lieferanten abgelehnt und die Mehrwertsteuer in Deutschland erhoben, der Erwerber aber den Umsatz im Bestimmungsmitgliedstaat (Finnland) erklären würde, käme es zu einer Doppelbesteuerung, die eindeutig gegen den Neutralitätsgrundsatz verstößt. Denn gemäß Art. 21 der Verordnung (EG) Nr. 1177/2005²⁴ nimmt „[d]er Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände, in dem ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen ... erfolgt, ... seine Besteuerungskompetenz unabhängig von der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Umsatzes im Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände wahr“. Wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in

21 — Urteil Dankowski, Randnr. 36: „Daher kann ein etwaiger Verstoß des Dienstleistungserbringers gegen die in Art. 22 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie niedergelegte Verpflichtung das Abzugsrecht nicht in Frage stellen, das dem Empfänger der betreffenden Dienstleistungen ... zusteht.“ Auf derselben Linie, Urteil Euro Tyre Holding, Randnrn. 37 f.

22 — Statt aller, Urteil vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, Slg. 1985, 655, Randnr. 19).

23 — Urteil EMAG Handel Eder, Randnr. 40.

24 — Verordnung des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 288, S. 1).

der Rechtssache R²⁵ ausgeführt habe, dient eine eventuelle Erstattung der Mehrwertsteuer in diesem Fall nicht der Vermeidung einer Doppelbesteuerung, sondern allein dazu, deren Folgen auszugleichen, wenn es zu einer solchen gekommen ist, so dass sie zur Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes wohl nicht ausreicht.

58. Außerdem würde die Verweigerung der Befreiung im Herkunftsland der Gegenstände (Deutschland) jedenfalls bedeuten, dass Deutschland die Mehrwertsteuer erhebt, obwohl ihm gegenüber keine Steuerschuld besteht, denn nach der Logik der innergemeinschaftlichen Mehrwertsteuerregelung steht die Steuer vollständig dem Land zu, in dem der Gegenstand verbraucht wird (Finnland). Daher käme es auch dann, wenn es zu keiner Doppelbesteuerung kommt (d. h., auch wenn es Finnland nicht gelingt, die Mehrwertsteuer zu erheben), zu einer Verlagerung der Besteuerungsbefugnis, die gegen den Neutralitätsgrundsatz verstößt.

59. Nach ständiger Rechtsprechung dürfen die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur „Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch“ erlassen, nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist, und nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen²⁶.

60. Eine Maßnahme, die die Befreiung davon abhängig macht, dass der Lieferant die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitgeteilt hat, würde unter den zuvor beschriebenen Umständen Auswirkungen haben, die mit dem Neutralitätsgrundsatz unvereinbar sind und folglich gegen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie verstoßen.

61. Zwar hat der Gerichtshof anerkannt, dass dieser Grundsatz nicht absolut ist und in Fällen des Betrugs oder der Unredlichkeit Ausnahmen zulässt. Im Urteil R stellt er konkreter fest, dass „[e]in Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet“, sich nicht mit Erfolg auf die Grundsätze der Neutralität und des Vertrauensschutzes berufen kann²⁷. Weiter heißt es dort, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit „dem nicht entgegensteht, dass ein an einer Steuerhinterziehung beteiligter Lieferer verpflichtet ist, für die von ihm durchgeführte innergemeinschaftliche Lieferung die Mehrwertsteuer nachträglich zu entrichten, soweit seine Beteiligung an der Steuerhinterziehung ein bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit einer nationalen Maßnahme zu berücksichtigender maßgeblicher Gesichtspunkt ist“²⁸.

62. Der der Rechtssache R zugrunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich jedoch offensichtlich von dem hier streitigen. In jenem Fall stellte Herr R als Lieferer im Rahmen innergemeinschaftlicher Umsätze Scheinrechnungen auf fiktive Käufer aus, um die Person der wahren Erwerber zu verschleiern und es ihnen zu ermöglichen, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat zu hinterziehen. Anders als im vorliegenden Fall, in dem diese Umstände nicht gegeben zu sein scheinen, handelte es sich mithin um einen klaren Fall von Steuerbetrug. Soweit das nationale Gericht, das für die konkrete Würdigung des Sachverhalts zuständig ist, zu dem Ergebnis kommt – wie sich aus den Angaben der Parteien wohl schließen lässt –, dass VSTR zwar in der Rechnung lediglich die Identifikationsnummer des finnischen Unternehmens angegeben hatte, ohne aber zu verheimlichen, dass Atlantis Erwerber der Gegenstände war, kommt die Anwendung der sich aus dem Urteil R ergebenden Ausnahme und mithin eine Verweigerung der Befreiung nicht in Betracht.

25 — Schlussanträge vom 29. Juni 2010, Nr. 64, zum Urteil vom 7. Dezember 2010 (C-285/09, Slg. 2010, I-12605).

26 — Vgl., statt aller, Urteil Collée, Randnr. 26.

27 — Urteil R, Randnr. 54.

28 — Urteil R, Randnr. 53.

63. Abgesehen von den Fällen des Betrugs, die das Urteil R betrifft, können die Mitgliedstaaten nicht einseitig von den wesentlichen Grundsätzen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems abweichen. Der Tenor dieses Urteils ist ausdrücklich auf ein betrügerisches Handeln des Lieferanten gestützt. Unter dem Aspekt der Verhältnismäßigkeit ist nach dem Urteil von Bedeutung, dass „seine Beteiligung an der Steuerhinterziehung“ ein bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit einer nationalen Maßnahme zu berücksichtigender „maßgeblicher Gesichtspunkt“ ist (Randnr. 53), und weiter heißt es dann, dass die Beteiligung an der Steuerhinterziehung vorsätzlich erfolgt sein und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet haben muss.

64. Letztendlich wurde durch das Urteil R eine Ausnahme vom Neutralitätsgrundsatz eingeführt, die nicht über den dort behandelten Fall hinaus angewendet werden kann. Eine Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes aus rein präventiven Gründen scheint, wenn der Lieferant nachweisen konnte, dass sein Handeln nicht betrügerisch war, keine Maßnahme zu sein, die verhältnismäßig ist und anhand der Rechtsprechung gerechtfertigt werden kann.

4. Antwort auf die erste Vorlagefrage

65. Aus alledem folgt, dass die Sechste Richtlinie die Anerkennung als Steuerpflichtiger – sei es allgemein oder um zu bestimmen, ob die Befreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen anwendbar ist – nicht von der Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer abhängig macht, sondern allein davon, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, die im vorliegenden Fall kaum verneint werden kann²⁹.

66. Kommt ein Lieferer bei einem innergemeinschaftlichen Umsatz seiner Verpflichtung zur Mitteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers nicht nach, kann dies Sanktionen nach sich ziehen und, wenn seine Beteiligung an einem betrügerischen Umsatz nachgewiesen wird, auf der Grundlage des Urteils R zur Verweigerung der Befreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung führen. Beide Maßnahmen stellen ein verhältnismäßiges System zur Betrugsbekämpfung dar.

67. Dagegen wäre es unverhältnismäßig, wenn jeder Verstoß gegen förmliche Pflichten, ohne dass ein betrügerisches Verhalten vorliegt, zu einer vollständigen Umgestaltung der Dynamik der innergemeinschaftlichen Lieferungen und einer einseitigen Verlagerung der Besteuerungsbefugnis auf einen Mitgliedstaat, dem diese nicht zusteht, führen würde.

C – Zweite Vorlagefrage

68. In seiner zweiten Frage führt der Bundesfinanzhof zwei unterschiedliche Umstände an, die möglicherweise jeweils für sich Auswirkungen auf die Beantwortung der ersten Frage haben können.

1. Erster Teil der zweiten Frage

69. Beim ersten Teil der zweiten Frage geht es insbesondere darum, ob die Tatsache, dass der Erwerber ein Unternehmer mit Sitz in einem Drittland ist, der den Gegenstand der Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts von einem Mitgliedstaat in einen anderen versandt hat, aber in keinem Mitgliedstaat umsatzsteuerrechtlich registriert ist, Auswirkungen haben kann.

²⁹ — Angesichts der Eigenschaften der verkauften Gegenstände (zwei Maschinen zum Zerkleinern von Steinen) kann davon ausgegangen werden, dass sie nicht für den „Eigenverbrauch“ bestimmt sind, der eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Richtlinie ausschließt.

70. Meiner Ansicht nach kann diese Frage nur verneint werden. Die Kommission weist zutreffend darauf hin, dass keine der in diesem Fall einschlägigen Bestimmungen danach unterscheidet, ob der Erwerber im Gebiet eines Mitgliedstaats oder in einem Drittland niedergelassen ist.

71. Der Umstand, dass es sich bei dem Erwerber um einen Unternehmer handelt, der in einem Drittstaat niedergelassen und nicht umsatzsteuerrechtlich registriert ist, hat keine anderen Auswirkungen als andere Umstände, denen zufolge der Erwerber über keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt oder sie schlicht und einfach nicht mitgeteilt hat. Die einzigen relevanten Tatsachen im Zusammenhang mit dieser Frage sind die Nichtmitteilung der genannten Identifikationsnummer, unabhängig von ihren Gründen, und das Vorliegen oder Nichtvorliegen betrügerischen Handelns.

2. Zweiter Teil der zweiten Frage

72. Schließlich fragt das vorlegende Gericht, ob der Umstand, dass der Steuerpflichtige nachgewiesen hat, dass der Erwerber eine Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgegeben hat, Auswirkungen auf die Antwort auf die erste Frage haben kann.

73. Meiner Ansicht nach hat diese Frage nur Sinn, wenn man wie hier zu dem Ergebnis kommt, dass die Anerkennung einer von der Mehrwertsteuer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung nicht davon abhängig gemacht werden kann, dass der Steuerpflichtige die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers buchmäßig nachweist.

74. Hiervon ausgehend ist die letzte Frage auf die Klarstellung gerichtet, ob alternativ die Befreiung davon abhängig gemacht werden kann, dass der Lieferer nachweist, dass der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat eine Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgegeben hat.

75. Der Vorlagebeschluss begründet diese Frage damit, dass nach ständiger Rechtsprechung „Übereinstimmung“ zwischen einer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung und einem steuerpflichtigen und nicht befreiten innergemeinschaftlichen Erwerb bestehen muss.

76. Tatsächlich hat der Gerichtshof festgestellt, dass „die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb in Wirklichkeit ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang sind“ und „mit jedem innergemeinschaftlichen Erwerb, der nach Art. 28a Abs.1 Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie im Ankunftsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen besteuert wird, eine Lieferung einhergehen [muss], die im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung nach Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 dieser Richtlinie befreit ist“³⁰.

77. Dies bedeutet, dass die befreite Lieferung und der steuerpflichtige Erwerb miteinander verbunden sind und für die Zwecke der Verteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und somit des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität eine Einheit bilden³¹. Die Folgen dieser Verbindung dürfen jedoch nicht so weit gehen, dass für die Gewährung der Befreiung der Lieferung – vom Lieferer – der Nachweis verlangt wird, dass der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat eine Steuererklärung über den Erwerb abgegeben hat. Ein solches Erfordernis ergibt sich jedenfalls nicht aus der Sechsten Richtlinie und würde aus denselben Gründen, wie ich sie im Zusammenhang mit dem Erfordernis der Identifikationsnummer dargelegt habe, gegen den Grundsatz der Neutralität verstoßen und darüber hinaus unverhältnismäßig sein.

30 — Urteile EMAG Handel Eder, Randnr. 29, und Teleos, Randnrn. 23 und 24.

31 — Vgl. Urteil Teleos, Randnr. 25.

78. Hinsichtlich des Grundsatzes der Neutralität ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass die Untrennbarkeit von innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb nicht die Ausübung der jeweiligen Besteuerungsbefugnis des Herkunfts- und des Bestimmungsmitgliedstaats beeinflussen kann.

79. Dieser Gedanke liegt für den entgegengesetzten Fall dem bereits angeführten Art. 21 der Verordnung Nr. 1777/2005 zugrunde, nach dem der Bestimmungsmitgliedstaat „seine Besteuerungskompetenz unabhängig von der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Umsatzes im Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände“ wahrnimmt. Aus dieser Bestimmung ergibt sich, dass die Erhebung im Bestimmungsmitgliedstaat erfolgen muss, ohne dass es erforderlich ist, nachzuprüfen, ob im Herkunftsmitgliedstaat die Befreiung gewährleistet wurde. Im Urteil *Teleos* sollte dieser Gedanke offenbar auch auf den umgekehrten Fall angewendet werden, wenn es dort heißt, dass es „[i]m Rahmen der Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die innergemeinschaftliche Lieferung ... zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlich [ist], dass die zuständigen Finanzbehörden unabhängig voneinander prüfen, ob die Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Befreiung der entsprechenden Lieferung erfüllt sind. Selbst wenn die Abgabe einer den innergemeinschaftlichen Erwerb betreffenden Steuererklärung durch den Erwerber ein Indiz dafür bilden kann, dass die Gegenstände tatsächlich an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht wurden, ist eine solche Erklärung doch nicht von entscheidender Bedeutung für den Nachweis einer von der Mehrwertsteuer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung.“³²

80. Gewiss würde die Abgabe einer Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat dem unserem Fall zugrunde liegenden Problem abhelfen, denn aller Wahrscheinlichkeit nach würde der erwerbenden Gesellschaft als Folge dieser Erklärung in diesem Mitgliedstaat eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt werden.

81. Dessen ungeachtet können weder der fehlende Nachweis, dass der Umsatz am Bestimmungsort angemeldet wurde, noch die fehlende Mitteilung der Identifikationsnummer des Erwerbers für sich zu einer Verweigerung der Befreiung der Lieferung führen. Insbesondere erscheint das Erfordernis des Nachweises, dass im Bestimmungsstaat eine Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgegeben wurde, unverhältnismäßig.

82. Im Urteil *R* wurde zwar festgestellt, dass der Ausgangsmitgliedstaat in bestimmten Fällen jedoch dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung grundsätzlich verweigern muss, wenn „ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte“³³, doch geschah dies, wie gesagt, im Zusammenhang mit Betrugsfällen.

83. Zusammenfassend bin ich der Ansicht, dass vom Lieferer für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht verlangt werden kann, die Abgabe einer Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat nachzuweisen.

32 — Randnr. 71.

33 — Randnr. 52.

VI – Ergebnis

84. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die vom Bundesfinanzhof (Deutschland) zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern erlaubt den Mitgliedstaaten nicht, die Anerkennung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung davon anhängig zu machen, dass der Steuerpflichtige die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers buchmäßig nachweist.
2. Insoweit ist es unerheblich, ob es sich bei dem Erwerber um einen in einem Drittland ansässigen Unternehmer handelt, der zwar den Gegenstand der Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat versendet hat, aber in keinem Mitgliedstaat umsatzsteuerrechtlich registriert ist.

Die Richtlinie 77/388 lässt es nicht zu, dass die Mitgliedstaaten die Anerkennung einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig machen, dass der Steuerpflichtige die Abgabe einer Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat nachweist.