



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

19. Juli 2012*

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Richtlinie 2006/112/EG — Begriff ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ — Holzlieferungen zur Abmilderung von Sturmschäden — System der Selbstveranlagung — Fehlende Eintragung im Register der Steuerpflichtigen — Geldbuße — Grundsatz der Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache C-263/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Augstākās tiesas Senāts (Lettland) mit Entscheidung vom 13. Mai 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 26. Mai 2011, in dem Verfahren

Ainārs Rēdlihs

gegen

Valsts ieņēmumu dienests

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. N. Cunha Rodrigues, der Richter A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (Berichterstatter) und C. G. Fernlund,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 28. März 2012,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Valsts ieņēmumu dienests, vertreten durch N. Jezdakova, generāldirektore,
- der lettischen Regierung, vertreten durch I. Kalniņš und A. Nikolajeva als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Sauka und C. Soulay als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

* Verfahrenssprache: Lettisch.

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. L 363, S. 129) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2006/138/EG des Rates vom 19. Dezember 2006 (ABl. L 384, S. 92) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Rēdlihs und dem Valsts ieņēmumu dienests (Lettische Finanzverwaltung, im Folgenden: VID) wegen fehlender Eintragung des Erstgenannten in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Die Mehrwertsteuerrichtlinie hat gemäß ihren Art. 411 und 413 die Mehrwertsteuervorschriften der Union, insbesondere die Sechste Richtlinie, mit Wirkung vom 1. Januar 2007 aufgehoben und ersetzt. Nach den Erwägungsgründen 1 und 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie war eine Neufassung der Sechsten Richtlinie erforderlich, um die Bestimmungen zur Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts der Mitgliedstaaten im Rahmen einer umgestalteten Struktur und eines umgestalteten Wortlauts klar und wirtschaftlich darzustellen, wobei jedoch grundsätzlich keine inhaltlichen Änderungen vorgenommen werden sollten.
- 4 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, der im Wesentlichen den Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie aufgreift, „[unterliegen d]er Mehrwertsteuer ... Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt“.
- 5 Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der im Wesentlichen den gleichen Wortlaut hat wie Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie, bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

- 6 Art. 213 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der im Wesentlichen den Wortlaut von Art. 22 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie in seiner sich aus deren Art. 28h Abs. 1 ergebenden Fassung aufgreift, sieht u. a. vor, dass „[j]eder Steuerpflichtige ... die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen [hat]“.

- 7 Gemäß dem einzigen Artikel der Entscheidung 2006/42/EG des Rates vom 24. Januar 2006 zur Ermächtigung Lettlands, die Anwendung einer von Artikel 21 der Sechsten Richtlinie 77/388 abweichenden Regelung zu verlängern (ABl. L 25, S. 31), wurde dieser Mitgliedstaat ermächtigt, vom 1. Mai 2005 bis 31. Dezember 2009 bei Umsätzen mit Holz weiterhin den Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen. Mit dem Durchführungsbeschluss des Rates vom 7. Dezember 2009 (ABl. L 347, S. 30) wurde Lettland ermächtigt, abweichend von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie bis zum 31. Dezember 2012 bei Umsätzen mit Holz weiterhin den Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen.

Lettisches Recht

- 8 Das Mehrwertsteuergesetz (*Latvijas Vēstnesis* Nr. 49 vom 30. März 1995) enthält die einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts in ihrer für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Fassung.
- 9 Art. 1 Abs. 6 dieses Gesetzes lautet:

„Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt jede planmäßige Tätigkeit, für die ein Entgelt gezahlt wird, mit Ausnahme der Zahlungen eines Unternehmers an einen Arbeitnehmer, gleich ob Lohnzahlungen oder sonstiges Entgelt, nach denen sich die Pflichtbeiträge zur sozialen Sicherheit sowie die Einkommensteuer bestimmen.“

- 10 Art. 3 Abs. 3 und 5 dieses Gesetzes sieht vor:

„(3) Natürliche oder juristische Personen und aus solchen bestehende durch einen Vertrag oder eine Vereinbarung miteinander verbundene Gruppen oder deren Vertreter sind im vom [VID] geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

...

(5) Erreicht oder überschreitet der Gesamtwert der von einer natürlichen oder juristischen Person innerhalb der letzten zwölf Monate erbrachten steuerpflichtigen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen nicht den Betrag von 10 000 LVL, so sind diese Personen, diese Gruppe oder ihre Vertreter berechtigt, von einer Anmeldung zu dem beim [VID] geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen abzusehen. Dies gilt auch für die vom Staatshaushalt getragenen Einrichtungen. Wer von dem in diesem Absatz vorgesehenen Recht Gebrauch macht, ist verpflichtet, sich binnen dreißig Tagen ab dem Tag, an dem der vorgenannte Betrag erreicht oder überschritten ist, zu dem beim [VID] geführten Mehrwertsteuerregister anzumelden.“

- 11 Art. 13.² dieses Gesetzes bestimmt:

„(1) Bei den in Abs. 2 genannten Holzlieferungen zahlt, wenn sowohl der Lieferant als auch der Käufer beim [VID] als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen sind, der Käufer die Mehrwertsteuer nach den vom Ministerkabinett vorgegebenen Modalitäten und unter Einhaltung folgender Voraussetzungen:

1. Die Geschäftsbeziehung zwischen dem Holzlieferanten und dem Käufer wird durch ein gemäß einem harmonisierten Muster erstelltes buchhalterisches Dokument – die Rechnung für den Holztransport – verbrieft, wobei die Nutzungs-, Vorlage- und Zahlungsmodalitäten vom Ministerkabinett bestimmt werden.
2. Der Steuerpflichtige zieht vom zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag als Vorsteuer für das gekaufte Holz nur den auf der Transportrechnung ausgewiesenen Betrag ab, wenn das gesamte im betreffenden Steuerjahr gekaufte Holz für die Ausübung seiner steuerpflichtigen Tätigkeit bestimmt war. In diesem Fall fällt auf das gekaufte Holz keine Mehrwertsteuer an. ...“

12 Art. 35 Abs. 3 des Gesetzes bestimmt:

„Wer sich gemäß Art. 3 dieses Gesetzes nicht als Steuerpflichtiger beim [VID] angemeldet hat, aber dennoch steuerpflichtige Umsätze bewirkt, schuldet die Steuer von dem Tage an, an dem er sich nach den Bestimmungen dieses Gesetzes hätte anmelden müssen, ohne dass er zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist. Nimmt der Betreffende steuerpflichtige Holzlieferungen vor, wird gegen ihn mit Wirkung von dem Tage an, an dem er sich nach diesem Gesetz hätte anmelden müssen, eine Geldbuße in Höhe von 18 % des Wertes der Holzlieferung verhängt.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

13 Bei einer Prüfung durch den VID wurde festgestellt, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens im April 2005 zwölf Holzlieferungen und in einem Zeitraum von Mai 2005 bis Dezember 2006 25 gleichartige Lieferungen durchgeführt hatte. Außerdem wurde festgestellt, dass er sich nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen hatte eintragen lassen und beim VID keine wirtschaftliche Tätigkeit angemeldet hatte.

14 Mit Bescheid vom 21. Juni 2007 ahndete der VID u. a. die fehlende Eintragung und verhängte gegen Herrn Rėdlihs nach Art. 35 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes eine Geldbuße in Höhe von 11 363,20 LVL, nämlich 18 % des Wertes der fraglichen Lieferungen, was dem seinerzeit geltenden Mehrwertsteuersatz entsprach.

15 Herr Rėdlihs erhob Klage auf Aufhebung dieses Bescheids. Er machte geltend, dass die von ihm vorgenommenen Holzlieferungen nicht als eine wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen seien, da sie weder planmäßig noch selbständig durchgeführt worden seien. Die Lieferungen hätten Ausnahmecharakter, da sie nicht mit Gewinnerzielungsabsicht, sondern mit dem Ziel getätigt worden seien, Sturmschäden abzumildern, so dass ein Fall höherer Gewalt vorliege. In einem Bericht des Forstamtes sei bestätigt worden, dass es sich um einen Jungwald gehandelt habe, dessen Bäume noch nicht geschlagen werden dürften. Zudem sei es infolge des Sturms nicht möglich gewesen, alle umgestürzten Bäume auf einmal zu verkaufen.

16 Hilfsweise trug er vor, dass er den fraglichen Wald zur Deckung des persönlichen Bedarfs erworben habe und dass die Veräußerung von aus diesem Wald stammendem Holz daher nicht mehrwertsteuerpflichtig sei.

17 Ferner sei die gegen ihn verhängte Geldbuße unverhältnismäßig hoch, da nach Art. 13.² des Mehrwertsteuergesetzes selbst bei der Annahme, es habe sich bei den fraglichen Lieferungen um eine wirtschaftliche Tätigkeit gehandelt, nicht der Lieferant, sondern der Erwerber Mehrwertsteuerschuldner sei.

18 Die Klage wurde zunächst vom Administratīvā rajona tiesa (Verwaltungsgericht) und dann vom Administratīvā apgabaltiesa (Oberverwaltungsgericht) abgewiesen. Die beiden mit der Klage befassten Gerichte führten aus, dass nach Art. 1 Abs. 6 des Mehrwertsteuergesetzes jede selbständige, planmäßige und entgeltliche Betätigung als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelte. Die fraglichen Lieferungen seien daher als im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht anzusehen, da sie mit Gewinnerzielungsabsicht im Namen und auf Rechnung des Klägers des Ausgangsverfahrens erfolgt seien, sich im Zeitraum zwischen April 2005 und Dezember 2006 wiederholt und keinen Ausnahmecharakter gehabt hätten. Unerheblich sei, dass das Holz zur Abmilderung von Sturmschäden verkauft worden sei. Für eine Herabsetzung der Geldbuße gebe es keine Rechtsgrundlage.

19 Der Kläger des Ausgangsverfahrens legte gegen das Urteil des Administratīvā apgabaltiesa Kassationsbeschwerde ein.

20 Unter diesen Umständen hat der Augstākās tiesas Senāts (Senat des Obersten Gerichtshofs) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist eine natürliche Person, die Gegenstände (einen Wald) für ihren persönlichen Bedarf erworben hat und Lieferungen von Gegenständen zur Abmilderung der Auswirkungen eines Ereignisses höherer Gewalt (z. B. eines Sturms) tätigt, ein Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 und Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie, der Mehrwertsteuer zu entrichten hat? Mit anderen Worten, ist eine derartige Lieferung von Gegenständen eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der genannten Vorschriften des Rechts der Europäischen Union?
2. Ist eine Vorschrift, wonach einer Person wegen Nichtanmeldung zum Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eine Geldbuße in Höhe der nach Maßgabe des Wertes der gelieferten Gegenstände normalerweise geschuldeten Steuerschuld auferlegt werden kann, obwohl diese Person keine Steuer hätte entrichten müssen, wenn sie sich zu dem Register angemeldet hätte, mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 21 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass die Holzlieferungen, die eine natürliche Person durchgeführt hat, um die Auswirkungen eines Ereignisses höherer Gewalt abzumildern, als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieser Bestimmungen anzusehen sind.
- 22 Wie aus dem Wortlaut der ersten Vorlagefrage hervorgeht, betrifft sie die Auslegung der einschlägigen Bestimmungen sowohl der Sechsten Richtlinie als auch der Mehrwertsteuerrichtlinie. Zur Beantwortung der Vorlagefragen braucht allerdings nicht zwischen den Bestimmungen dieser beiden Richtlinien unterschieden zu werden, da diese einen im Wesentlichen gleichen Inhalt haben, soweit es um die Auslegung geht, die der Gerichtshof in den vorliegenden Rechtssachen vorzunehmen hat.
- 23 Wie in den Randnrn. 3 und 5 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, stimmt der Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie im Wesentlichen mit dem des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie überein. Außerdem ergibt sich aus den Erwägungsgründen 1 und 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass diese grundsätzlich keine inhaltlichen Änderungen an der Sechsten Richtlinie vornehmen sollte.
- 24 In der Sache ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie genauso wie die Sechste Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuerkennt, indem sie in Art. 2, der die steuerbaren Umsätze betrifft, außer der Einfuhr von Gegenständen auch Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erfasst, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt (vgl. Urteil vom 10. Juni 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Slg. 2010, I-5215, Randnr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 25 Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

- 26 Erstens ist festzustellen, dass gemäß Art. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung ausschließt, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.
- 27 Dies ist im Ausgangsverfahren aber nicht der Fall, da die fraglichen Lieferungen im Namen und auf Rechnung des Klägers des Ausgangsverfahrens erfolgt sind. Auch ist festzustellen, dass entgegen seinem Vorbringen vor den mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichten die Tatsache, dass die fraglichen Lieferungen durchgeführt wurden, um die Auswirkungen eines mutmaßlichen Ereignisses höherer Gewalt abzumildern, keineswegs bedeutet, dass diese Lieferungen nicht selbständig erfolgt seien.
- 28 Zweitens hat der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach ständiger Rechtsprechung einen objektiven Charakter, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Februar 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Slg. 2006, I-1751, Randnrn. 47 und 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Folglich wirkt sich die Tatsache, dass Lieferungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden durchgeführt wurden, um die Auswirkungen eines Ereignisses höherer Gewalt abzumildern, da dieser Umstand somit den Zweck der getätigten Umsätze betrifft, nicht auf die Frage aus, ob diese Lieferungen als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu beurteilen sind.
- 30 Der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ ist in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 dieser Richtlinie so definiert, dass er alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe umfasst. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gilt u. a. die Nutzung von körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.
- 31 Insoweit ist zu präzisieren, dass der Verkauf von Früchten eines körperlichen Gegenstands, etwa der Verkauf von Holz aus einem Privatforst, als „Nutzung“ dieses Gegenstands im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist.
- 32 Folglich sind Umsätze wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu beurteilen, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen werden (vgl. entsprechend Urteil vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 22).
- 33 Bei der Frage, ob die in Rede stehende Tätigkeit, nämlich die Nutzung eines Privatforstes, auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, handelt es sich um eine Tatsachenfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Einzelfalls, wozu u. a. die Art des betreffenden Gegenstands gehört, beurteilt werden muss (in diesem Sinne Urteil Enkler, Randnrn. 24 und 26).
- 34 Dieses Kriterium ermöglicht nämlich die Feststellung, ob eine Person einen Gegenstand so verwendet hat, dass ihre Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird (Urteil Enkler, Randnr. 27).

- 35 Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betroffene den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (Urteil Enkler, Randnr. 28).
- 36 Wenn also der Betroffene aktive Schritte der Forstwirtschaft unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bedient, ist die fragliche Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieser Vorschrift zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. September 2011, Słaby u. a., C-180/10 und C-181/10, Slg. 2011, I-8461, Randnr. 39).
- 37 Außerdem kann allein der Umstand, dass die fraglichen Holzlieferungen zur Abmilderung der Auswirkungen eines Ereignisses höherer Gewalt durchgeführt worden sein sollen, nicht zu dem Schluss führen, dass diese als gelegentliche Lieferungen und nicht im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie „zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ bewirkt worden seien. Insoweit ist festzustellen, dass solche Lieferungen die kontinuierliche Nutzung eines körperlichen Gegenstands darstellen können. Die Früchte eines körperlichen Gegenstands, etwa das Holz aus einem Wald, sind nämlich möglicherweise allein aufgrund ihrer Art und ihrer Eigenschaften, insbesondere ihres Alters, nicht zur sofortigen wirtschaftlichen Nutzung geeignet, weil bis zur wirtschaftlichen Nutzbarkeit dieser Früchte ein bestimmter Zeitraum objektiv erforderlich sein kann. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die zwischenzeitlich infolge eines mutmaßlichen Ereignisses höherer Gewalt erfolgten Holzlieferungen nicht zur Nutzung eines körperlichen Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu zählen wären.
- 38 Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind die Dauer des Zeitraums, während dessen die im Ausgangsverfahren fraglichen Lieferungen erfolgten, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können (Urteil Enkler, Randnr. 29).
- 39 Im Übrigen schließt die Tatsache, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens den betreffenden körperlichen Gegenstand für seinen persönlichen Bedarf erworben hat, nicht, wie es der Wortlaut der ersten Vorlagefrage nahe legt, aus, dass dieser Gegenstand im Anschluss zur Ausübung einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genutzt wird. Die Frage, ob eine Person in einem bestimmten Fall einen Gegenstand für die Zwecke ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder für ihren persönlichen Bedarf erworben hat, stellt sich, wenn sie den Abzug der für den Erwerb dieses Gegenstands entrichteten Vorsteuer in Anspruch nimmt (vgl. entsprechend Urteil vom 8. März 2001, Bakcsi, C-415/98, Slg. 2001, I-1831, Randnr. 29). Eine solche Frage stellt sich im Ausgangsverfahren jedoch nicht.
- 40 Demnach ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass Holzlieferungen, die von einer natürlichen Person zur Abmilderung der Auswirkungen eines Ereignisses höherer Gewalt durchgeführt werden, zur Nutzung eines körperlichen Gegenstands zählen, die als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieser Bestimmung zu beurteilen ist, sofern diese Lieferungen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgen. Das nationale Gericht hat bei der Feststellung, ob die Nutzung eines körperlichen Gegenstands, etwa eines Waldes, zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgt, sämtliche Gegebenheiten des Einzelfalls zu würdigen.

Zur zweiten Frage

- 41 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass eine Vorschrift des nationalen Rechts, wonach gegen eine Person, die es pflichtwidrig versäumt hat, sich zum Register der Mehrwertsteuerpflichtigen anzumelden, eine Geldbuße in Höhe des für den Wert der gelieferten Gegenstände geltenden normalen Mehrwertsteuersatzes verhängt werden darf, obwohl diese Person diese Steuer nicht schuldete, mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist.
- 42 Gemäß Art. 213 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat jeder Steuerpflichtige die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen.
- 43 Eine nationale Maßnahme wie die des Art. 3 Abs. 3 und 5 des Mehrwertsteuergesetzes, wonach Steuerpflichtige verpflichtet sind, sich zum Register der Mehrwertsteuerpflichtigen anzumelden, wenn der Gesamtwert der von ihnen innerhalb der letzten zwölf Monate erbrachten mehrwertsteuerpflichtigen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen den Betrag von 10 000 LVL überschreitet, setzt konkret die den Steuerpflichtigen nach Art. 213 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie obliegenden Verpflichtungen um.
- 44 Diese Richtlinie sieht nicht ausdrücklich ein System von Sanktionen für den Fall der Nichteinhaltung der Verpflichtungen gemäß Art. 213 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor. Nach ständiger Rechtsprechung können die Mitgliedstaaten mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, weiterhin die Sanktionen wählen, die ihnen sachgerecht erscheinen. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten (Urteile vom 21. September 1989, Kommission/Griechenland, 68/88, Slg. 1989, 2965, Randnr. 23, vom 16. Dezember 1992, Kommission/Griechenland, C-210/91, Slg. 1992, I-6735, Randnr. 19, und vom 26. Oktober 1995, Siesse, C-36/94, Slg. 1995, I-3573, Randnr. 21).
- 45 Die Mitgliedstaaten haben daher das Recht, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, in ihren jeweiligen nationalen Rechtsordnungen geeignete Sanktionen dafür vorzusehen, die Nichteinhaltung der Verpflichtung zur Anmeldung zum Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu ahnden.
- 46 Solche Sanktionen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07, Slg. 2008, I-3457, Randnrn. 65 bis 67, und vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, Randnr. 67).
- 47 Bei der Beurteilung, ob die in Rede stehende Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, sind u. a. die Art und die Schwere des Verstoßes, der mit dieser Sanktion bestraft werden soll, sowie die Methoden für die Bestimmung der Höhe dieser Sanktion zu berücksichtigen.
- 48 Was erstens die Art und die Schwere des Verstoßes betrifft, der mit dieser Sanktion bestraft werden soll, ist darauf hinzuweisen, dass mit ihr nur die Nichteinhaltung der Verpflichtung zur Anmeldung zum Register der Mehrwertsteuerpflichtigen geahndet werden soll. Wie der Gerichtshof insoweit festgestellt hat, sind die Verpflichtungen aus Art. 213 der Mehrwertsteuerrichtlinie, zu denen auch die Verpflichtung des Steuerpflichtigen gehört, die Aufnahme seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen, nur ein Kontrollzwecken dienendes Formerfordernis (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Slg. 2010, I-10385, Randnr. 50).

- 49 Die in Rede stehende Sanktion dient also nicht dazu, die Erhebung der Steuer bei demjenigen, der sie schuldet, sicherzustellen. Die zuständigen Behörden können diese Erhebung nämlich unabhängig davon vornehmen, ob wegen fehlender Eintragung eine Sanktion verhängt wird.
- 50 Zweitens ist in Bezug auf die Methoden für die Bestimmung der Höhe der in Rede stehenden Sanktion darauf hinzuweisen, dass dafür ein fester Prozentsatz vorgesehen ist, dessen Höhe dem der für die Lieferungen geschuldeten Steuer entspricht, obwohl die Sanktion, wie in der vorstehenden Randnummer ausgeführt worden ist, nicht auf die Erhebung der Steuer abzielt.
- 51 Ferner hat der lettische Gesetzgeber, wie aus den schriftlichen Erklärungen der lettischen Regierung hervorgeht, neue Vorschriften erlassen, die eine Abstufung der Sanktionen wegen fehlender Eintragung vorsehen.
- 52 Im vorliegenden Fall ist nicht ausgeschlossen, dass die Methode für die Bestimmung der Höhe der Sanktion über das hinausgehen könnte, was zur Erreichung der in Randnr. 45 des vorliegenden Urteils genannten Ziele erforderlich ist.
- 53 Somit kann sich eine solche Sanktion als unverhältnismäßig erweisen.
- 54 Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob angesichts der Umstände des vorliegenden Falles und insbesondere angesichts des konkret verhängten Betrags und einer etwa vorliegenden Steuerhinterziehung oder Umgehung der geltenden Gesetze, die dem Steuerpflichtigen, dessen Versäumnis der Anmeldung geahndet wird, anzulasten wären, die Höhe der Sanktion über das hinausgeht, was zur Erreichung der Ziele erforderlich ist, die in der Sicherstellung der genauen Erhebung der Steuer und in der Vermeidung von Steuerhinterziehungen bestehen.
- 55 Somit ist auf die zweite Frage zu antworten, dass das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass nicht ausgeschlossen ist, dass eine Vorschrift des nationalen Rechts, wonach gegen eine Person, die es pflichtwidrig versäumt hat, sich zum Register der Mehrwertsteuerpflichtigen anzumelden und die diese Steuer nicht schuldet, eine Geldbuße in Höhe des für den Wert der gelieferten Gegenstände geltenden normalen Mehrwertsteuersatzes verhängt werden darf, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstößt. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob angesichts der Umstände des vorliegenden Falles und insbesondere angesichts des konkret verhängten Betrags und einer etwa vorliegenden Steuerhinterziehung oder Umgehung der geltenden Gesetze, die dem Steuerpflichtigen, dessen Versäumnis der Anmeldung geahndet wird, anzulasten wären, die Höhe der Sanktion über das hinausgeht, was zur Erreichung der Ziele erforderlich ist, die in der Sicherstellung der genauen Erhebung der Steuer und in der Vermeidung von Steuerhinterziehungen bestehen.

Zur zeitlichen Begrenzung der Wirkungen der Antwort des Gerichtshofs

- 56 In ihren schriftlichen Erklärungen hat die lettische Regierung den Gerichtshof ersucht, die Wirkungen des Urteils für den Fall zeitlich zu begrenzen, dass er zu dem Ergebnis gelangen sollte, dass Holzlieferungen wie die, die Gegenstand der ersten Vorlagefrage seien, keine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie seien oder dass eine Vorschrift des nationalen Rechts wie die, die Gegenstand der zweiten Vorlagefrage sei, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoße.
- 57 Angesichts der Antwort auf die erste Frage braucht über den Antrag der lettischen Regierung auf zeitliche Begrenzung der Wirkungen der Antwort des Gerichtshofs auf diese Frage nicht entschieden zu werden.

- 58 In Bezug auf die zeitliche Begrenzung der Wirkungen der Antwort des Gerichtshofs auf die zweite Frage hat die lettische Regierung zur Begründung ihres Antrags geltend gemacht, dass sie in gutem Glauben gehandelt habe und ein solches Urteil des Gerichtshofs nachteilige finanzielle Auswirkungen auf die Staatskasse hätte, da sich die von den zuständigen Behörden im Zeitraum 2004–2008 verhängten Geldbußen auf 900 000 LVL beliefen.
- 59 Insoweit ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof die für die Betroffenen bestehende Möglichkeit, sich auf die Auslegung, die er einer Bestimmung oder einem Grundsatz gegeben hat, zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen, nur ganz ausnahmsweise aufgrund des allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit beschränken kann. Eine solche Beschränkung ist nur dann zulässig, wenn zwei grundlegende Kriterien erfüllt sind, nämlich guter Glaube der Betroffenen und die Gefahr schwerwiegender Störungen (vgl. u. a. Urteile vom 10. Januar 2006, Skov und Bilka, C-402/03, Slg. 2006, I-199, Randnr. 51, vom 18. Januar 2007, Brzeziński, C-313/05, Slg. 2007, I-513, Randnr. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 3. Juni 2010, Kalinchev, C-2/09, Slg. 2010, I-4939, Randnr. 50).
- 60 Der Gerichtshof hat auf diese Lösung nur unter ganz bestimmten Umständen zurückgegriffen, wenn die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand, die insbesondere mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhingen, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden waren, und wenn sich herausstellte, dass die Einzelnen und die nationalen Behörden zu einem mit der Unionsregelung unvereinbaren Verhalten veranlasst worden waren, weil eine objektive, bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der unionsrechtlichen Bestimmungen oder Grundsätze bestand, zu der eventuell auch das Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Europäischen Kommission beigetragen hatte (vgl. u. a. Urteil vom 27. April 2006, Richards, C-423/04, Slg. 2006, I-3585, Randnr. 42, und Urteile Brzeziński, Randnr. 57, und Kalinchev, Randnr. 51).
- 61 Ferner können nach ständiger Rechtsprechung die finanziellen Konsequenzen, die sich aus einem im Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteil für einen Mitgliedstaat ergeben können, für sich allein nicht die zeitliche Begrenzung der Wirkungen dieses Urteils rechtfertigen (Urteile vom 20. September 2001, Grzelczyk, C-184/99, Slg. 2001, I-6193, Randnr. 52, vom 15. März 2005, Bidar, C-209/03, Slg. 2005, I-2119, Randnr. 68, und Urteile Brzeziński, Randnr. 58, und Kalinchev, Randnr. 52).
- 62 Insoweit ist festzustellen, dass anhand des von der lettischen Regierung geltend gemachten Gesamtbetrags der durch die zuständigen nationalen Behörden im Zeitraum von 2004–2008 verhängten Geldbußen nicht beurteilt werden kann, ob sich dieser Betrag auf die Geldbußen bezieht, die Gegenstand der zweiten Vorlagefrage sind. Außerdem ist dem Gerichtshof nicht mitgeteilt worden, welcher Teil dieses Betrags möglicherweise zurückgezahlt werden müsste. Es sei insoweit darauf hingewiesen, dass aus dem Ergebnis, zu dem der Gerichtshof im Rahmen der Prüfung dieser zweiten Vorlagefrage gelangt ist, hervorgeht, dass nur Beträge erstattet werden müssen, die über das hinausgehen, was zur Sicherstellung der genauen Erhebung der Steuer und zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen erforderlich ist.
- 63 Damit ist festzustellen, dass das Bestehen einer Gefahr von schwerwiegenden wirtschaftlichen Auswirkungen im Sinne der oben in Randnr. 60 angeführten Rechtsprechung, die eine Begrenzung der zeitlichen Wirkungen des vorliegenden Urteils rechtfertigen könnte, nicht als nachgewiesen betrachtet werden kann.
- 64 Daher braucht nicht geprüft zu werden, ob das Kriterium der Gutgläubigkeit der Betroffenen erfüllt ist.
- 65 Folglich besteht kein Anlass, die zeitlichen Wirkungen des vorliegenden Urteils zu begrenzen.

Kosten

⁶⁶ Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

- 1. Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2006/138/EG des Rates vom 19. Dezember 2006 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass Holzlieferungen, die von einer natürlichen Person zur Abmilderung der Auswirkungen eines Ereignisses höherer Gewalt durchgeführt werden, zur Nutzung eines körperlichen Gegenstands zählen, die als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieser Bestimmung zu beurteilen ist, sofern diese Lieferungen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgen. Das nationale Gericht hat bei der Feststellung, ob die Nutzung eines körperlichen Gegenstands, etwa eines Waldes, zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgt, sämtliche Gegebenheiten des Einzelfalls zu würdigen.**
- 2. Das Unionsrecht ist dahin auszulegen, dass nicht ausgeschlossen ist, dass eine Vorschrift des nationalen Rechts, wonach gegen eine Person, die es pflichtwidrig versäumt hat, sich zum Register der Mehrwertsteuerpflichtigen anzumelden und die diese Steuer nicht schuldete, eine Geldbuße in Höhe des für den Wert der gelieferten Gegenstände geltenden normalen Mehrwertsteuersatzes verhängt werden darf, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstößt. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob angesichts der Umstände des vorliegenden Falles und insbesondere angesichts des konkret verhängten Betrags und einer etwa vorliegenden Steuerhinterziehung oder Umgehung der geltenden Gesetze, die dem Steuerpflichtigen, dessen Versäumnis der Anmeldung geahndet wird, anzulasten wären, die Höhe der Sanktion über das hinausgeht, was zur Erreichung der Ziele erforderlich ist, die in der Sicherstellung der genauen Erhebung der Steuer und in der Vermeidung von Steuerhinterziehungen bestehen.**

Unterschriften