



## Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
YVES BOT  
vom 30. November 2017<sup>1</sup>

**Rechtssache C-580/16**

**Firma Hans Bühler KG**

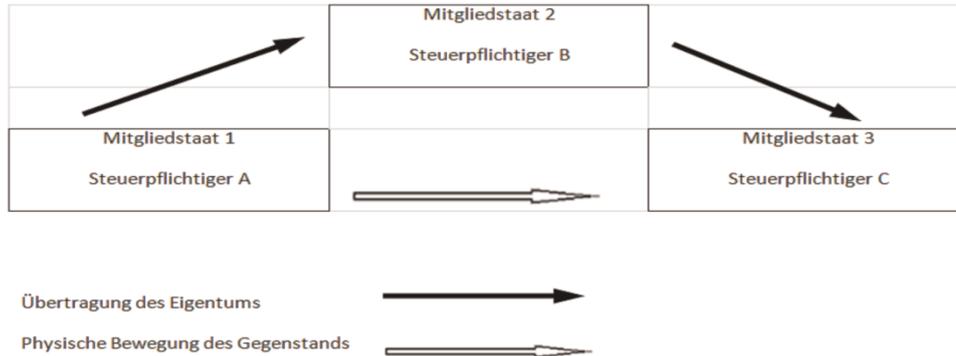
(Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofs [Österreich])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Lieferung von Gegenständen, die innerhalb der Europäischen Union versandt oder befördert werden – Befreiung – Lieferung durch einen Steuerpflichtigen in einem Mitgliedstaat an einen Erwerber in einem anderen Mitgliedstaat – Situation, in der der Steuerpflichtige auf der Rechnung seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in einem dritten Mitgliedstaat angibt“

1. Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 141 Buchst. c, Art. 42 und Art. 265 in Verbindung mit Art. 41 Abs. 1, Art. 197 und Art. 263 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem<sup>2</sup> in ihrer auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung.
2. Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Firma Hans Bühler KG und dem Finanzamt Graz-Stadt wegen der Zahlung der Mehrwertsteuer auf Umsätze, die im Zeitraum Oktober 2012 bis März 2013 erzielt wurden.
3. Damit sollen die Voraussetzungen für die Durchführung einer Maßnahme zur Vereinfachung der Besteuerung von Geschäften zwischen drei Steuerpflichtigen, die in drei verschiedenen Mitgliedstaaten für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sind, geklärt werden.
4. In diesem besonderen Fall innerschiedlicher Erwerbe, die üblicherweise als „Dreiecksgeschäfte“ bezeichnet werden und in nachstehendem Schema dargestellt sind, wird ein Gegenstand von einem Steuerpflichtigen A, der in einem Mitgliedstaat 1 für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, an einen Steuerpflichtigen B geliefert, der in einem Mitgliedstaat 2 für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist und diesen Gegenstand seinerseits an einen Steuerpflichtigen C, der in einem Mitgliedstaat 3 für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, liefert, wobei dieser Gegenstand direkt von Mitgliedstaat 1 in Mitgliedstaat 3 versandt oder befördert wird.

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

<sup>2</sup> ABl. 2006, L 347, S. 1 (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).



5. Damit soll der Steuerpflichtige B von der Mehrwertsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb, der von ihm im Mitgliedstaat des Ankunftsorts des Gegenstands getätigt wurde, befreit und demnach von der Pflicht zur Mehrwertsteuer-Identifikation in diesem Mitgliedstaat freigestellt werden; die Besteuerung der anschließenden Lieferung hat der Steuerpflichtige C in diesem Mitgliedstaat zu tragen.

6. Ich werde darlegen, dass die Anwendung der in Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Vereinfachungsmaßnahme, wenn die materiellen Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb erfüllt sind, dem Steuerpflichtigen B nicht mit der Begründung verweigert werden kann, dass er im Abgangsmittgliedstaat der Gegenstände nicht für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sein darf oder dass die zusammenfassende Meldung über die fraglichen Geschäfte nicht innerhalb der maßgeblichen Frist abgegeben oder berichtigt worden ist.

## I. Rechtlicher Rahmen

### A. Unionsrecht

7. Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder Beförderung an den Erwerber befinden.“

8. Art. 41 dieser Richtlinie lautet:

„Unbeschadet des Artikels 40 gilt der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist.“

Wird der Erwerb gemäß Artikel 40 im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er gemäß Absatz 1 besteuert wurde, wird die Steuerbemessungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend gemindert.“

9. Art. 42 der Richtlinie sieht vor:

„Artikel 41 Absatz 1 ist nicht anzuwenden[,] und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als gemäß Artikel 40 besteuert, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- a) [D]er Erwerber weist nach, dass er diesen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt hat, die im Gebiet des gemäß Artikel 40 bestimmten Mitgliedstaats bewirkt wurde und für die der Empfänger der Lieferung gemäß Artikel 197 als Steuerschuldner bestimmt worden ist;
- b) der Erwerber ist der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung gemäß Artikel 265 nachgekommen.“

10. Art. 141 der Richtlinie bestimmt:

„Jeder Mitgliedstaat trifft besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der nach Artikel 40 als in seinem Gebiet bewirkt gilt, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) [D]er Erwerb von Gegenständen wird von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, aber in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;
- b) [d]er Erwerb von Gegenständen erfolgt für die Zwecke einer anschließenden Lieferung dieser Gegenstände durch den unter Buchstabe a genannten Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat;
- c) die auf diese Weise von dem Steuerpflichtigen im Sinne von Buchstabe a erworbenen Gegenstände werden von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, unmittelbar an die Person versandt oder befördert, an die er die anschließende Lieferung bewirkt;
- d) Empfänger der anschließenden Lieferung ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem betreffenden Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;
- e) der Empfänger der Lieferung im Sinne des Buchstaben d ist gemäß Artikel 197 als Schuldner der Steuer für die Lieferung bestimmt worden, die von dem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird.“

11. Art. 197 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Die Mehrwertsteuer schuldet der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) [D]er steuerpflichtige Umsatz ist eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 141;
- b) der Empfänger dieser Lieferung von Gegenständen ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, in dem die Lieferung bewirkt wird;
- c) die von dem nicht im Mitgliedstaat des Empfängers der Lieferung ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 5.

(2) Wurde gemäß Artikel 204 ein Steuervertreter bestellt, der die Steuer schuldet, können die Mitgliedstaaten eine Ausnahme von Absatz 1 des vorliegenden Artikels vorsehen.“

12. In Art. 262 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Jeder Steuerpflichtige mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer muss eine zusammenfassende Meldung abgeben, in der Folgendes aufgeführt ist:

- a) die Erwerber mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, denen er Gegenstände unter den Bedingungen des Artikels 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe c geliefert hat;
- b) die Personen mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, denen er Gegenstände geliefert hat, die ihm im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs im Sinne des Artikels 42 geliefert wurden;

...“

13. Art. 263 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Eine zusammenfassende Meldung ist für jeden Kalendermonat innerhalb einer Frist von höchstens einem Monat und nach den Modalitäten abzugeben, die von den Mitgliedstaaten festzulegen sind.

(1a) Die Mitgliedstaaten können jedoch unter von ihnen festzulegenden Bedingungen und innerhalb von ihnen festzulegender Grenzen den Steuerpflichtigen gestatten, die zusammenfassende Meldung für jedes Kalenderquartal innerhalb eines Zeitraums von höchstens einem Monat ab dem Quartalsende abzugeben, wenn der Gesamtbetrag der Lieferungen von Gegenständen gemäß Artikel 264 Absatz 1 Buchstabe d und Artikel 265 Absatz 1 Buchstabe c für das Quartal ohne Mehrwertsteuer weder für das jeweilige Quartal noch für eines der vier vorangegangenen Quartale den Betrag von 50 000 [Euro] oder den Gegenwert in Landeswährung übersteigt.

Die in Unterabsatz 1 vorgesehene Möglichkeit besteht ab Ende desjenigen Monats nicht mehr, in dem der Gesamtbetrag der Lieferungen von Gegenständen gemäß Artikel 264 Absatz 1 Buchstabe d und Artikel 265 Absatz 1 Buchstabe c für das laufende Quartal ohne Mehrwertsteuer den Betrag von 50 000 [Euro] oder den Gegenwert in Landeswährung übersteigt. In diesem Fall ist eine zusammenfassende Meldung für den oder die seit Beginn des Quartals vergangenen Monate innerhalb eines Zeitraums von höchstens einem Monat abzugeben.

(1b) Bis zum 31. Dezember 2011 können die Mitgliedstaaten den in Absatz 1a vorgesehenen Betrag auf 100 000 [Euro] oder den Gegenwert in Landeswährung festlegen.

...

(2) Die Mitgliedstaaten legen fest, unter welchen Bedingungen der Steuerpflichtige die in Absatz 1 genannte zusammenfassende Meldung im Wege der elektronischen Datenübertragung abgeben darf, und können die Abgabe im Wege der elektronischen Dateiübertragung auch vorschreiben.“

14. Art. 265 dieser Richtlinie lautet:

„(1) Im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 42 hat der Steuerpflichtige mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in dem Mitgliedstaat, der ihm die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der er diesen Erwerb getätigt hat, in der zusammenfassenden Meldung folgende Einzelangaben zu machen:

- a) seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in diesem Mitgliedstaat, unter der er die Gegenstände erworben und anschließend geliefert hat;
- b) die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der anschließenden Lieferungen des Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung;

c) für jeden einzelnen dieser Empfänger der Lieferung den Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer derartiger Lieferungen des Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung.

(2) Der in Absatz 1 Buchstabe c genannte Betrag ist für den gemäß Artikel 263 Absätze 1 bis 1b festgelegten Abgabezeitraum zu melden, in dem der Steueranspruch eingetreten ist.“

15. Art. 266 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Abweichend von den Artikeln 264 und 265 können die Mitgliedstaaten verlangen, dass die zusammenfassende Meldung weitere Angaben enthält.“

## **B. Österreichisches Recht**

16. Art. 3 Abs. 8 des Umsatzsteuergesetzes 1994 vom 23. August 1994<sup>3</sup> bestimmt:

„Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Im Falle des Nachweises gilt § 16 sinngemäß.“

17. Art. 25 („Dreiecksgeschäft“) UStG in seiner für das Jahr 2012 geltenden Fassung<sup>4</sup> sieht vor:

„Begriff

(1) Ein Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt und die in Abs. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt werden. Das gilt auch, wenn der letzte Abnehmer eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Dreiecksgeschäft

(2) Der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz gilt als besteuert, wenn der Unternehmer (Erwerber) nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht gemäß Abs. 6 nachgekommen ist. Kommt der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nach, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg.

Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

(3) Der innergemeinschaftliche Erwerb ist unter folgenden Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit:

a) Der Unternehmer (Erwerber) hat keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland, wird jedoch im [Unions]gebiet zur Umsatzsteuer erfasst;

<sup>3</sup> BGBl. 663/1994 (im Folgenden: UStG 1994).

<sup>4</sup> BGBl. I Nr. 34/2010.

- b) der Erwerb erfolgt für Zwecke einer anschließenden Lieferung des Unternehmers (Erwerbers) im Inland an einen Unternehmer oder eine juristische Person, der bzw. die für Zwecke der Umsatzsteuer im Inland erfasst ist;
- c) die erworbenen Gegenstände stammen aus einem anderen Mitgliedstaat als jenem, in dem der Unternehmer (Erwerber) zur Umsatzsteuer erfasst wird;
- d) die Verfügungsmacht über die erworbenen Gegenstände wird unmittelbar vom ersten Unternehmer oder ersten Abnehmer dem letzten Abnehmer (Empfänger) verschafft;
- e) die Steuer wird gemäß Abs. 5 vom Empfänger geschuldet.

#### Rechnungsausstellung durch den Erwerber

- (4) <sup>[5]</sup> Die Rechnung muss bei Anwendung der Befreiung des Abs. 3 zusätzlich folgende Angaben enthalten:
- einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers,
  - die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und
  - die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung.

#### Steuerschuldner

- (5) Bei einem Dreiecksgeschäft wird die Steuer vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet, wenn die vom Erwerber ausgestellte Rechnung dem Abs. 4 entspricht.

#### Pflichten des Erwerbers

- (6) Zur Erfüllung seiner Erklärungspflicht im Sinne des Abs. 2 hat der Unternehmer in der Zusammenfassenden Meldung folgende Angaben zu machen:
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland, unter der er den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat;
  - die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der vom Unternehmer bewirkten nachfolgenden Lieferung, die diesem im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände erteilt worden ist;

5 Dieser Absatz wurde durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 vom 14. Dezember 2012 (BGBl. I, 112/2012) mit Wirkung ab 1. Januar 2013 geändert. Darin heißt es:

„(4) Die Rechnungsausstellung richtet sich nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, von dem aus der Erwerber sein Unternehmen betreibt. Wird die Lieferung von der Betriebsstätte des Erwerbers ausgeführt, ist das Recht des Mitgliedstaates maßgebend, in dem sich die Betriebsstätte befindet. ...

Sind für die Rechnungsausstellung die Vorschriften dieses Bundesgesetzes maßgebend, muss die Rechnung zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers,
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung.“

- für jeden einzelnen dieser Empfänger die Summe der Entgelte der auf diese Weise vom Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände bewirkten Lieferungen. Diese Beträge sind für das Kalendervierteljahr anzugeben, in dem die Steuerschuld entstanden ist.

#### Pflichten des Empfängers

- (7) Bei der Berechnung der Steuer gemäß § 20 ist dem ermittelten Betrag der nach Abs. 5 geschuldete Betrag hinzuzurechnen.“

18. Zusammenfassende Meldungen sind nach Art. 21 Abs. 3 UStG 1994 bis zum Ablauf des auf den Meldezeitraum folgenden Kalendermonats abzugeben.

## II. Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

19. Die Firma Hans Bühler, eine Kommanditgesellschaft mit Sitz in Deutschland, verfügt über eine deutsche Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer und betreibt in diesem Mitgliedstaat ein Produktions- und Handelsunternehmen. Von Oktober 2012 bis April 2013<sup>6</sup> war sie auch in Österreich für Mehrwertsteuerzwecke erfasst, weil sie in diesem anderen Mitgliedstaat eine Betriebsstätte errichten wollte. Zum Zeitpunkt der Vorlageentscheidung war diese Absicht noch nicht verwirklicht worden<sup>7</sup>.

20. Von Oktober 2012 bis März 2013 kaufte diese Gesellschaft mehrmals bei in Deutschland ansässigen Lieferanten Waren ein, die sie an einen in Tschechien ansässigen und für Mehrwertsteuerzwecke erfassten Kunden weiterverkaufte. Diese Gegenstände wurden von den deutschen Lieferanten direkt an den tschechischen Abnehmer befördert. Die Firma Hans Bühler verwendete für diese Geschäfte, die sie als Dreiecksgeschäfte ansah, ausschließlich ihre österreichische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer.

21. Die deutschen Lieferanten führten ihre deutsche Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer sowie die österreichische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer der Firma Hans Bühler auf den an diese gerichteten Rechnungen an. Diese führte in den Rechnungen an ihren tschechischen Kunden ihre österreichische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer und die tschechische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers an. Darin wurde angegeben, dass diese Umsätze „innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte“ seien und Mehrwertsteuerschuldner demnach der Enderwerber sei.

22. Am 8. Februar 2013 erstattete die Firma Hans Bühler bei der österreichischen Steuerverwaltung zusammenfassende Meldungen für den Zeitraum von Oktober 2012 bis Januar 2013, in denen sie ihre österreichische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer und die tschechische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Enderwerbers angab. Zu dem Feld „Dreiecksgeschäfte“ machte sie keine Eintragungen.

23. Am 10. April 2013 korrigierte die Firma Hans Bühler diese zusammenfassenden Meldungen, indem sie bekannt gab, dass sie Dreiecksgeschäfte durchgeführt habe, und erstattete andere zusammenfassende Meldungen für die Monate Februar und März 2013.

24. Das Finanzamt Graz-Stadt war der Ansicht, dass die Umsätze zwischen den deutschen Lieferanten und der Firma Hans Bühler der österreichischen Mehrwertsteuer für innergemeinschaftliche Erwerbe unterlägen.

<sup>6</sup> In Rn. 7 der Vorlageentscheidung wird ausgeführt, dass die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer am 10. April 2013 nicht mehr gültig war.

<sup>7</sup> In der Sitzung hat der Vertreter dieser Gesellschaft erläutert, dass sie dieses Vorhaben aufgegeben habe.

25. Zur Begründung führte es aus, es lägen „verunglückte“ Dreiecksgeschäfte vor, da die Steuerpflichtige ihrer Erklärungsspflicht nicht nachgekommen sei und sie nicht nachgewiesen habe, dass die Mehrwertsteuer auf der Ebene des Enderwerbs in der Tschechischen Republik erhoben worden sei. Weiter war es der Ansicht, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe zwar in der Tschechischen Republik getätigt worden seien, sie aber überdies als in Österreich bewirkt gälten, da die Firma Hans Bühler eine österreichische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwendet habe.

26. Die Beschwerde der Firma Hans Bühler gegen diese Entscheidung wurde vom Bundesfinanzgericht (Österreich) als unbegründet abgewiesen, da die Steuerfreiheit für diese innergemeinschaftlichen Erwerbe nach Art. 25 Abs. 2 UStG 1994 wegen Nichterfüllung der besonderen Erklärungspflichten dieser Bestimmung weggefallen sei. Da zudem die österreichische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer der Firma Hans Bühler am 10. April 2013 nicht mehr gültig gewesen sei, sei diese auch der Erklärungsspflicht nach Art. 25 Abs. 6 UStG 1994 hinsichtlich der Zeiträume Februar und März 2013 nicht nachgekommen.

27. Die Firma Hans Bühler hat gegen diese Entscheidung Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Österreich) erhoben.

28. Dieses Gericht hat Zweifel an der von der Steuerpflichtigen, dem Finanzamt Graz-Stadt und dem Bundesfinanzgericht übereinstimmend angenommenen Anwendbarkeit der Regeln über Dreiecksgeschäfte.

29. Nach dem Hinweis darauf, dass zwei „Unternehmer“ im Sinne der Definition in Art. 25 Abs. 1 UStG 1994 im selben Mitgliedstaat ansässig sind, nämlich in der Bundesrepublik Deutschland, fragt es sich, welche Folgen es im Hinblick auf Art. 141 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie und demnach auf das für die Einstufung des Umsatzes maßgebende Kriterium hat, dass die Gegenstände von diesem Mitgliedstaat aus versandt oder befördert wurden. Sollte bloß auf die vom Steuerpflichtigen verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer abzustellen sein, führt es die möglichen Folgen einer solchen Lösung in dem Fall an, dass die Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke nur für die Vornahme von Dreiecksgeschäften erfolgt ist.

30. Schließlich führt der Verwaltungsgerichtshof, in Anbetracht der Art. 41 und 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Rechtsprechung des Gerichtshofs über die Berichtigung von Rechnungen aus, bezüglich der Rechtsfolgen der Nichteinhaltung der Meldepflichten teile er nicht die Ansicht des Finanzamts Graz-Stadt und des Bundesfinanzgerichts.

31. Unter diesen Umständen hat der Verwaltungsgerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 141 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, von welcher Bestimmung gemäß Art. 42 (in Verbindung mit Art. 197) der Mehrwertsteuerrichtlinie die Nicht-Anwendung des Art. 41 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie abhängt, dahin auszulegen, dass die dort genannte Voraussetzung dann nicht erfüllt ist, wenn der Steuerpflichtige in jenem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, ansässig und für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, auch wenn dieser Steuerpflichtige für den konkreten innergemeinschaftlichen Erwerb die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaats verwendet?
2. Sind Art. 42 und Art. 265 in Verbindung mit Art. 263 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass nur die fristgerecht abgegebene zusammenfassende Meldung die Nicht-Anwendbarkeit des Art. 41 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bewirkt?

### III. Würdigung

#### A. Vorbemerkungen

32. Mit der ersten Vorlagefrage wird der Gerichtshof erstmals ersucht, sich zu den Voraussetzungen für die Durchführung des von Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>8</sup> geschaffenen Mechanismus zu äußern, die erfüllt sein müssen, damit der von einem Steuerpflichtigen für die Zwecke einer anschließenden Lieferung im Hoheitsgebiet desselben Mitgliedstaats getätigte innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen nicht der Mehrwertsteuer dieses Mitgliedstaats unterliegt.

33. Da es sich um eine Vereinfachungsmaßnahme handelt, erscheint es mir zweckmäßig, diese Maßnahme in den allgemeineren Kontext der Regeln über den innergemeinschaftlichen Austausch von Gegenständen<sup>9</sup> zu stellen, in dem sie steht.

34. Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie übernimmt im Wesentlichen Art. 28c Teil E Abs. 3 Gedankenstriche 1 bis 5 der Sechsten Richtlinie.

35. Art. 28c Teil E der Sechsten Richtlinie wurde durch Art. 1 Abs. 22 der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen<sup>10</sup> eingeführt, womit ein Abschnitt XVIa eingefügt wurde, der die Art. 28a bis 28m zur Organisation einer Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten<sup>11</sup> und konkreter für Befreiungen enthielt.

36. Die Bestimmungen von Art. 28c Teil E der Sechsten Richtlinie sind seit ihrer Änderung durch Art. 1 Abs. 13 der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer<sup>12</sup> im Wesentlichen nicht überarbeitet worden.

37. Die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem<sup>13</sup>, deren Ziel es nach ihrem vierten Erwägungsgrund ist, „die einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in seiner derzeitigen Form dadurch sicherzustellen, dass Vorschriften zur Durchführung der [Mehrwertsteuerrichtlinie] erlassen werden, und zwar

8 Dies gilt auch für die entsprechenden Bestimmungen 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. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie). Siehe Nrn. 34 ff. der vorliegenden Schlussanträge.

9 Für einen historischen Überblick vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:7, Nrn. 24 bis 29).

10 ABl. 1991, L 376, S. 1.

11 In Rn. 22 des Urteils vom 27. September 2007, Teleos u. a., (C-409/04, EU:C:2007:548), hat der Gerichtshof ausgeführt: „Da der Gemeinschaftsgesetzgeber festgestellt hatte, dass zu diesem Zeitpunkt die Bedingungen noch nicht erfüllt waren, die die Durchführung des Prinzips der Besteuerung der gelieferten Gegenstände im Ursprungsmitgliedstaat erlaubt hätten, ohne dass der Grundsatz, dass die Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt, angetastet wird, hat er mit Abschnitt XVIa der Sechsten Richtlinie eine Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten vorgesehen, die auf der Einführung eines neuen Steuertatbestands, des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen, beruht (Erwägungsgründe 7 bis 10 der Richtlinie 91/680).“

12 ABl. 1992, L 384, S. 47. Der Zeitpunkt der Umsetzung wurde nach Art. 4 dieser Richtlinie auf den 1. Januar 1993 festgesetzt.

13 ABl. 2011, L 77, S. 1. Bis auf einige Bestimmungen der Art. 3, 11, 23 und 24 ist diese Verordnung am 20. Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft getreten und gilt ab dem 1. Juli 2011 (vgl. Art. 65 dieser Verordnung). Die Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2005, L 288, S. 1) wurde aufgehoben, vgl. Art. 64 der Verordnung Nr. 282/2011.

insbesondere in Bezug auf den Steuerpflichtigen, die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen sowie den Ort der steuerbaren Umsätze“, enthält keine besondere Vorschrift zu Befreiungen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Umsätzen im Sinne der Art. 138 bis 142 der Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>14</sup>.

38. Art. 141 dieser Richtlinie ist somit ein Bestandteil der allgemeinen Regelung über Befreiungen innergemeinschaftlicher Erwerbe. Zum leichteren Verständnis des Mechanismus, den diese Bestimmung schafft<sup>15</sup>, halte ich es für notwendig, auf einige wesentliche Begriffe im Bereich des innergemeinschaftlichen Austauschs von Gegenständen hinzuweisen, die aus der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervorgegangen sind.

39. Zunächst unterliegt gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i der Mehrwertsteuerrichtlinie der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt<sup>16</sup>, der Mehrwertsteuer.

40. Art. 20 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert den „innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen“ als „die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der 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 versandt oder befördert wird“.

41. Art. 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie behandelt den Sonderfall des Erwerbs für die Zwecke einer anschließenden Lieferung, wie in Art. 141 Buchst. b dieser Richtlinie.

42. Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen, d. h. als Ort der Besteuerung des Umsatzes, „gilt“ nach Art. 40 dieser Richtlinie „der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden“.

43. Des Weiteren hat der Gerichtshof festgestellt:

- „Die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb sind ... in Wirklichkeit ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang, obwohl dieser sowohl für die an dem Geschäft Beteiligten als auch für die Finanzbehörden der betreffenden Mitgliedstaaten unterschiedliche Rechte und Pflichten begründet.“<sup>17</sup>
- „So muss mit jedem innergemeinschaftlichen Erwerb, der nach Art. 28a Abs. 1 Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie<sup>18</sup> im Mitgliedstaat der Beendigung der innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen besteuert wird, eine Lieferung einhergehen, die im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung nach Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 dieser Richtlinie<sup>19</sup> befreit ist (Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, [EU:C:2006:232])“<sup>20</sup>.

14 Vgl. für die Zukunft Vorschlag vom 4. Oktober 2017 für eine Durchführungsverordnung des Rates zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich bestimmter Befreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen (COM[2017] 568 final), die ausschließlich Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft.

15 Es ist zu beachten, dass dieser Mechanismus nicht verpflichtend ist. Die Erwerber können sich für die Grundsatzregelung entscheiden, wonach der Zwischenhändler die Steuerpflichten erfüllen muss, die ihm entweder im Abgangsmemberstaat der Gegenstände, in dem er eine innergemeinschaftliche Lieferung durchführt, oder im Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände, in dem er einen innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt, dem eine beim Endkunden besteuerte interne Lieferung folgt, obliegen.

16 Nach Buchst. a dieses Artikels unterliegen der Besteuerung „Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt“.

17 Vgl. Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 23).

18 Jetzt Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i der Mehrwertsteuerrichtlinie.

19 Jetzt Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

20 Vgl. Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 24).

- „Folglich können durch die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergeht, die Doppelbesteuerung und damit die Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden werden.“<sup>21</sup>
- „Der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands ist erst dann bewirkt, und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung wird erst dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.“<sup>22</sup>

44. Schließlich gibt es nur für Dreiecksgeschäfte eine Sonderbestimmung in der Mehrwertsteuerrichtlinie, nämlich Art. 141 dieser Richtlinie mit der Definition dieser Geschäfte. Danach müssen sie von drei Steuerpflichtigen, die in drei verschiedenen Mitgliedstaaten für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sind, mit der Besonderheit durchgeführt werden, dass die betreffenden Gegenstände von dem ersten Steuerpflichtigen an den dritten Steuerpflichtigen versandt oder befördert werden.

45. Sie müssen daher von den vom Gerichtshof bereits geprüften aufeinanderfolgenden Geschäften oder Reihengeschäften, die dieselben Gegenstände betreffen und zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Beförderung geführt haben<sup>23</sup>, unterschieden werden, selbst wenn die Ergebnisse vergleichbar sein können<sup>24</sup>.

46. In solchen Situationen geht es nämlich darum, mangels Sonderbestimmungen die Voraussetzungen für die Durchführung des Grundsatzes der Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung zu bestimmen, um „auf einfache Weise das ... angestrebte Ziel [zu] erreichen, das darin besteht, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, zu verlagern“ und „eine klare Abgrenzung der Steuerhoheit der betroffenen Mitgliedstaaten [zu gewährleisten]“<sup>25</sup>.

47. Der Gerichtshof entschied damals zunächst, dass „diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden [kann], die als einzige befreit ist nach Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie“<sup>26</sup>, und dass „[d]iese Auslegung ... unabhängig davon [gilt], in der Verfügungsmacht welches Steuerpflichtigen – des Erstverkäufers, des Zwischenerwerbers oder des Zweiterwerbers – sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befindet“<sup>27</sup>.

21 Vgl. Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 25).

22 Vgl. Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 42). Vgl. zur Veranschaulichung der Folgen der Nichteinhaltung dieser Anforderung Urteil vom 22. April 2010, X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217, Rn. 41 und 42).

23 Vgl. zur Veranschaulichung in Bezug auf Geschäfte, die mehr als zwei Steuerpflichtige betreffen, Urteile vom 22. April 2010, X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217), vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455), und vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Für einen Vergleich mit der für Dreiecksgeschäfte geltenden Regelung siehe Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Nr. 65).

25 Vgl. Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, Rn. 40).

26 Jetzt Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

27 Vgl. Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, Nr. 1 des Tenors).

48. Der Gerichtshof erläuterte zu einem späteren Zeitpunkt<sup>28</sup>, dass „die Bestimmung, welchem Umsatz diese Beförderung zuzurechnen ist, ob also der ersten oder der zweiten Lieferung, in Ansehung einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu erfolgen hat, um festzustellen, welche der beiden Lieferungen alle Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt“<sup>29</sup>.

49. Dennoch stellt sich bei der Anwendung von Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie wegen der Voraussetzungen, die in diesem Artikel in den Buchstaben b und c aufgeführt sind – zum einen ein Erwerb von Gegenständen, der „für die Zwecke einer anschließenden Lieferung dieser Gegenstände“<sup>30</sup> durch einen Steuerpflichtigen in dem Mitgliedstaat des Ankunftsorts der Gegenstände erfolgt, und zum anderen eine unmittelbare Versendung oder Beförderung der auf diese Weise erworbenen Gegenstände an den Empfänger der anschließenden Lieferung –, nicht die Frage, welcher Lieferung die innergemeinschaftliche Beförderung zuzurechnen ist.

50. Auch wenn es bei den Vorlagefragen um die Erfassung der betreffenden Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke in drei verschiedenen Mitgliedstaaten geht, halte ich es demnach für notwendig, zu betonen<sup>31</sup>, dass nicht nur diese Erfassung kennzeichnend für ein Dreiecksgeschäft ist. Entscheidend sind die Umstände, unter denen der in Rede stehende wirtschaftliche Vorgang erfolgt. So muss er durch einen Zwischenerwerber erfolgen, oder anders gesagt einen Käufer-Wiederverkäufer, der gleichzeitig beschließt, den Erwerb zum Zweck eines Wiederverkaufs durchzuführen und die Gegenstände unmittelbar von seinem Lieferanten an seinen Kunden befördern zu lassen. In diesem Fall ist das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, zwangsläufig auf den Ersterwerber übertragen worden, da derjenige „den innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt, der den Transport veranlasst“<sup>32</sup>.

51. Folglich erscheint es mir unerlässlich, diese besonderen Umstände, die eine Unterscheidung zwischen Dreiecksgeschäften und aufeinanderfolgenden Geschäften oder Reihengeschäften ermöglichen, vorab zu überprüfen<sup>33</sup>, bevor eine Vereinfachung erwogen wird.

52. Das gilt auch für die allgemeineren Voraussetzungen in Bezug auf innergemeinschaftliche Umsätze, wie die tatsächliche Versendung oder Beförderung<sup>34</sup> sowie die Bestimmung des Endempfängers der anschließenden Lieferung als Steuerschuldner in dem betreffenden Mitgliedstaat<sup>35</sup>.

53. Wenn auf den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden innergemeinschaftlichen Erwerb eine interne Lieferung folgen würde, könnten demnach die beiden vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen zur Durchführung der zugunsten des Zwischenhändlers durch Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführten Vereinfachungsmaßnahmen in zweckdienlicher Weise beantwortet werden.

28 Vgl. Urteil vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 27 ff.).

29 Vgl. Rn. 44 dieses Urteils.

30 Hervorhebung nur hier.

31 Wie es der Gerichtshof den Parteien gegenüber durch seine zur mündlichen Beantwortung in der Sitzung gestellte Frage getan hat.

32 Entsprechend den Worten von Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Nr. 66).

33 Zum Vergleich sei auf die im Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 23. November 1994 über das Funktionieren der MwSt.-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr (KOM[94] 515 endg., im Folgenden: Bericht von 1994), vorgesehenen Fälle verwiesen, in dem es in Nr. 247 heißt: „Im umgekehrten Fall, in dem B die Lieferung in Mitgliedstaat 1 entgegennimmt oder sein Käufer C die Beförderung bis zum Ankunftsmitgliedstaat 2 [(hier als 3 zu verstehen, im Sinne der Kohärenz zu Nr. 4 der vorliegenden Schlussanträge)] in eigenem Namen und für eigene Rechnung übernimmt, tätigt B in Mitgliedstaat 1 einen Inlandskauf, an dem sich eine innergemeinschaftliche Lieferung von diesem Mitgliedstaat aus anschließt“. Vgl. zur Veranschaulichung des ersten Falles Urteil vom 26. Juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, Rn. 12, 13 und 40).

34 Siehe Nr. 43 vierter Gedankenstrich der vorliegenden Schlussanträge.

35 Diese Anforderung findet sich in Art. 42 und Art. 141 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie. Andernfalls ist deren Art. 41 anzuwenden. Die Bedingung lautet „sofern der Erwerber nicht nachweist, dass [der] Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist“. Siehe Nr. 85 der vorliegenden Schlussanträge und die Rn. 6 und 17 der Vorlageentscheidung.

## **B. Zur ersten Vorlagefrage**

54. Die erste Vorlagefrage betrifft die Prüfung der in Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzung der Mehrwertsteuer-Identifikation der drei Steuerpflichtigen jeweils in einem anderen Mitgliedstaat. Mit dieser Frage wird um Klarstellung ersucht, ob man sich mit der einfachen Feststellung zu begnügen hat, dass drei verschiedene Identifikationsnummern verwendet werden, oder ob im Gegenteil zu überprüfen ist, ob es mehrere Erfassungen des Zwischenhändlers für Mehrwertsteuerzwecke gibt.

55. Es ist darauf hinzuweisen, dass die einzige Einschränkung, die ausdrücklich in Art. 141 Buchst. a und e genannt ist, darin besteht, dass der Steuerpflichtige, der eine anschließende Lieferung im Mitgliedstaat des Ortes des innergemeinschaftlichen Erwerbs der Gegenstände, d. h. des Ortes ihrer Ankunft, bewirkt, dort nicht „niedergelassen“ sein darf.

56. Die verschiedenen Sprachfassungen, insbesondere in den Sprachen Spanisch, Deutsch, Englisch, Italienisch und Polnisch<sup>36</sup>, enthalten nur diesen Vorbehalt.

57. Dieser Vorbehalt ist durch das mit der fraglichen Bestimmung verfolgte Ziel gerechtfertigt. Wie es nämlich in Nr. 248 des Berichts von 1994 heißt, „[soll] mit den Vereinfachungsmaßnahmen ... vermieden werden, dass sich der [Zwischen-]Unternehmer [im] Mitgliedstaat [des Ankunftsorts der Gegenstände] mehrwertsteuerlich registrieren lassen<sup>[37]</sup> und eine Steuererklärung abgeben muss“, obwohl er dort einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen bewirkt, an den sich eine innerstaatliche Lieferung anschließt, die nach den Vorschriften dieses Staates<sup>38</sup> der Mehrwertsteuer unterliegt.

58. Es geht somit darum, „die Besteuerung des im Prinzip [im] Mitgliedstaat [des Ortes der Beendigung der Beförderung] steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbs auf [den Enderwerber] zu verlagern“<sup>39</sup>.

59. Wenn alle anderen Voraussetzungen nach Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt sind, insbesondere diejenige bezüglich der Bestimmung des Steuerschuldners, kann folglich die Verwendung einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaats als des Mitgliedstaats der Ankunft der Gegenstände für den innergemeinschaftlichen Erwerb nicht dazu führen, dass dieser Erwerb in dem Mitgliedstaat zu besteuern ist, der eine Identifikationsnummer an den Zwischenhändler vergeben hat.

60. Das vorliegende Gericht fragt sich jedoch, ob Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuwenden ist, wenn der Steuerpflichtige im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände niedergelassen ist, und insbesondere, wie Buchst. c dieses Artikels auszulegen ist. Es ist demnach zu klären, welche Gesichtspunkte erörtert werden müssen.

61. Erstens könnte, wie das vorliegende Gericht dargelegt hat, Art. 141 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Versendung oder Beförderung von Gegenständen „von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der [Zwischenhändler] für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist“, dem Wortlaut nach dahin ausgelegt werden, dass die Fälle ausgeschlossen sind, in denen der Steuerpflichtige im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände niedergelassen oder sogar für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, ohne Berücksichtigung der Wahl der Mehrwertsteuer-Identifikation, die sich ihm bei der Bewirkung dieses Umsatzes bot.

36 Vgl. die schriftlichen Erklärungen der österreichischen Regierung (Rn. 7). Freie Überprüfung der Kohärenz der verschiedenen Übersetzungen.

37 Vgl. Art. 214 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Identifizierungspflicht für jeden Umsatz. Vgl. zum Zweck – ordnungsgemäßes Funktionieren des Mehrwertsteuersystems – u. a. Urteil vom 14. März 2013, *Alessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, Rn. 18 und 19).

38 Vgl. Bericht von 1994, Nr. 246 zur Regelbesteuerung.

39 Vgl. Bericht von 1994, Nr. 249.

62. Zweitens wäre ein solches Verständnis kein Einzelfall. Wie die Autoren B. Terra und J. Kajus darlegen, ist der Ausschluss der Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände in verschiedenen Mitgliedstaaten vorgesehen<sup>40</sup>.

63. Drittens würde sie eine praktische Rechtfertigung finden. Da die Niederlassung in einem Mitgliedstaat Rechte<sup>41</sup> und Pflichten im Bereich der Besteuerung und der Erklärungen schafft, hätte der Steuerpflichtige kein Interesse an der Vereinfachungsmaßnahme.

64. Viertens hätte der Ausschluss von Situationen, in denen der Steuerpflichtige im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, den Vorteil, die Fälle einer punktuellen Erfassung mit dem ausschließlichen Ziel, die Teilnahme an Dreiecksgeschäften zu rechtfertigen, zu beschränken. Zu diesem Punkt hatte die Kommission, wie das vorliegende Gericht ausgeführt hat, im Bericht von 1994 das Interesse an einer gewissen Wachsamkeit<sup>42</sup> hervorgehoben.

65. Diese verschiedenen Argumente sind meiner Meinung nach aus folgenden Gründen zu verwerfen.

66. Zunächst kann eingewandt werden, dass eine wörtliche Auslegung von Art. 141 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>43</sup> zum Ausschluss der Fälle führt, in denen eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände nicht nur im Zusammenhang mit der Niederlassung des Steuerpflichtigen vergeben wird. Ein solcher Ausschluss könnte aber nicht aufgrund von Erklärungspflichten gerechtfertigt sein<sup>44</sup>.

67. Weiter und grundsätzlicher bin ich ausgehend von der Feststellung, dass es keine Sonderbestimmungen für Fälle von Mehrfacherfassungen gibt, der Ansicht, dass Art. 141 dieser Richtlinie zugleich eng und teleologisch auszulegen ist.

68. Zum einen ist nämlich eine enge Auslegung der Bestimmungen des Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie wegen ihres Gegenstands geboten, nämlich der Einführung einer Vereinfachungsmaßnahme, mit der ein Ausschluss einhergeht, nämlich in Bezug auf die Fälle der Mehrwertsteuer-Identifikation im Mitgliedstaat der Ankunft der Gegenstände. Anders ausgedrückt kann aus der allgemeinen Formulierung nicht abgeleitet werden, dass die Mehrwertsteuer-Identifikation des Steuerpflichtigen im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände ausgeschlossen ist.

69. Dieser Schluss kann in Bezug auf die Anwendung von Art. 141 Buchst. a dieser Richtlinie nicht durch die Feststellung in Frage gestellt werden, dass nicht nur die Niederlassung im Mitgliedstaat der Ankunft der Gegenstände ausgeschlossen werden soll, sondern auch die bloße Mehrwertsteuer-Identifikation des Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat. Diese Bedingung ergibt sich nämlich naturgemäß aus dem mit dieser Bestimmung verfolgten Ziel, zu verhindern, dass der Zwischenhändler sich für Mehrwertsteuerzwecke erfassen lassen muss. Der Bericht von 1994, in dem auf die Verwendung der „Umsatzsteueridentifikationsnummer, die ihm ... von einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung erteilt worden ist“, durch den Zwischenhändler verwiesen wird, bestätigt diese Analyse<sup>45</sup>.

40 Terra, B., und Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, Bd. 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, S. 619, insbesondere Fn. 601. Vgl. auch beispielsweise die französische Anweisung BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, die auf folgender Internetseite verfügbar ist: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, Nr. 240, und Kommentar zum belgischen Recht in Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2. Aufl., Larcier, Brüssel, 2016, S. 163.

41 In bestimmten nationalen Rechtsvorschriften bestehen Zusammenhänge zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerlichen Identifikationsnummer eines Unternehmens, das in dem betreffenden Mitgliedstaat niedergelassen ist. Von dieser Identifikation ausgehend wird somit automatisch die innergemeinschaftliche Mehrwertsteuernummer vergeben.

42 Vgl. Rn. 252, 254 und 255 dieses Berichts.

43 Siehe Nr. 61 der vorliegenden Schlussanträge.

44 Siehe Nr. 63 der vorliegenden Schlussanträge.

45 Vgl. Nr. 251 dieses Berichts.

70. Zum anderen bin ich wie die Kommission der Ansicht, dass die Bestimmungen des Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer Gesamtheit und in Verbindung mit Art. 265<sup>46</sup> dieser Richtlinie zu verstehen sind, der in deren Art. 42 betreffend den Inhalt der zusammenfassenden Meldung, die bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung erstellt werden muss, angeführt wird. Die Formulierung „Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ...“, unter der [der Erwerber] die Gegenstände erworben ... hat“ legt die Wahlfreiheit zwischen verschiedenen Nummern nahe. Dieser Wortlaut kommt auch in Art. 41 dieser Richtlinie betreffend die Bestimmung des Ortes des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen vor.

71. Diese Auslegung ist durch den Zweck des in Rede stehenden Mechanismus gerechtfertigt. Meiner Meinung nach genügt die Kontrolle der Besteuerung am Bestimmungsort des Verbrauchs des Gegenstands zur Rechtfertigung der Wahl des Unionsgesetzgebers, in Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht jede Vereinfachung auszuschließen, wenn der Zwischenerwerber über eine andere Mehrwertsteuer-Identifikation verfügt, die dem Ort der Niederlassung dieses Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat des Abgangsorts der Gegenstände entspricht<sup>47</sup>.

72. Eine gegenteilige Lösung, die einen Steuerpflichtigen daran hindert, seine Mehrwertsteuer-Identifikation zu wählen, würde einen erheblichen Unterschied in der Art der Behandlung der Steuerpflichtigen schaffen und könnte zu einer Einschränkung der Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten führen, obwohl die individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nur ein Beweismittel ist<sup>48</sup>.

73. Wie außerdem die österreichische Regierung vorgetragen hat<sup>49</sup>, rechtfertigen es die wirtschaftlichen Realitäten, eine Verringerung des Verwaltungsaufwands zu fördern<sup>50</sup>, indem die freie Wahl der Mehrwertsteuer-Identifikation für die innergemeinschaftlichen Umsätze durch die Steuerpflichtigen aufrechterhalten bleibt und die Rechtssicherheit der Geschäfte für den Enderwerber gewährleistet wird<sup>51</sup>. In der Sitzung ist auch auf den Vorteil hingewiesen worden, den die Vereinfachung für die Finanzmittelverwaltung des von der Mehrwertsteuer befreiten Unternehmens bringt.

74. Schließlich ist nicht ersichtlich, welches Interesse der Mitgliedstaat, in dem der Zwischenhändler für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, daran haben sollte, einer anderen Mehrwertsteuer-Identifikation im Mitgliedstaat des Abgangsorts der Gegenstände entgegenzutreten. In einem solchen Fall kann nämlich nur dieser letzte Mitgliedstaat die Lieferung besteuern.

75. Alle diese Gesichtspunkte führen mich zu der Auffassung, dass für das, „was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer [im Mitgliedstaat der Ankunft der Gegenstände] sicherzustellen“<sup>52</sup>, die Feststellung der Verwendung von drei verschiedenen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern für die Durchführung des in Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Vereinfachungsmechanismus ausreicht, sofern – nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>53</sup> – die Verwendung mehrfacher Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern nicht missbräuchlich ist.

46 Konkret Art. 265 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie.

47 Diese Lösung kann mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs verglichen werden, wonach die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht von der Erteilung oder der Übermittlung einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder auch der Streichung dieser Nummer abhängen darf. Siehe Nrn. 87 ff. der vorliegenden Schlussanträge.

48 Vgl. Urteil vom 14. März 2013, *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, Rn. 20 und 32).

49 Vgl. Rn. 9 bis 11 der schriftlichen Erklärungen dieser Regierung.

50 Vgl. für allgemeinere Erwägungen zu der Verbindung zwischen diesem Ziel und der Wachstumsstrategie der Union, u. a. für KMU, Begründung des Vorschlags vom 4. Oktober 2017 für eine Durchführungsverordnung des Rates zur Änderung der Verordnung Nr. 282/2011 hinsichtlich bestimmter Befreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen (COM[2017] 568, final, S. 3 Abs. 6).

51 Vgl. Urteil vom 27. September 2007, *Teleos* u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 48 bis 50).

52 Vgl. Urteile vom 27. September 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29), und vom 6. September 2012, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 61).

53 Vgl. Urteil vom 27. September 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

76. Wie das vorliegende Gericht ausgeführt hat, können nämlich Umstände, wie sie die Kommission in ihrem Bericht von 1994<sup>54</sup> beschreibt, Fragen zur Wahl einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer für die Durchführung von Dreiecksgeschäften<sup>55</sup> aufwerfen.

77. Im Übrigen geht ganz allgemein aus dem Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer der Kommission<sup>56</sup> hervor, dass beim derzeitigen Stand der Rechtsvorschriften besondere Wachsamkeit angezeigt ist.

78. Nach alledem schlage ich vor, auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 141 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen für eine Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke im Sinne von Buchst. a dieses Artikels erfüllt, den Erwerb von Gegenständen im Sinne von Buchst. b dieses Artikels unter einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bewirkt haben muss, die von einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen erteilt wurde, von dem aus die Gegenstände für die Zwecke des in Rede stehenden innergemeinschaftlichen Erwerbs versandt oder befördert wurden, unabhängig davon, ob er in diesem Mitgliedstaat niedergelassen oder für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist.

### *C. Zur zweiten Vorlagefrage*

79. Diese Frage ist nur zu prüfen, wenn es tatsächlich um Dreiecksgeschäfte geht.

80. Mit der zweiten Vorlagefrage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Einhaltung der Anforderungen in Bezug auf die Erstellung einer zusammenfassenden Meldung im Sinne der Art. 263<sup>57</sup> und 265<sup>58</sup> der Mehrwertsteuerrichtlinie eine materielle Voraussetzung für die Anwendung von Art. 42 dieser Richtlinie und folglich für die Befreiung des Zwischenhändlers von der Mehrwertsteuer durch die Anwendung des in Art. 141 dieser Richtlinie vorgesehenen Mechanismus ist<sup>59</sup>.

81. Konkret fragt sich das vorliegende Gericht, welche Folgen die verspätete Abgabe der zusammenfassenden Meldung für die in den Monaten Oktober 2012 bis Dezember 2012<sup>60</sup> bewirkten Umsätze und die danach erfolgten Berichtigungen dieser Meldungen haben, durch die klargestellt werden sollte, dass Dreiecksgeschäfte vorlagen<sup>61</sup>.

82. In Art. 265 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind die Angaben aufgeführt, die der Steuerpflichtige in der zusammenfassenden Meldung machen muss, die er nach Art. 262 dieser Richtlinie zu erstellen hat. Die Folgen dieser Anforderung auf die Bestimmung des Ortes der Besteuerung werden in Art. 42 der Richtlinie genannt.

54 Vgl. Rn. 254 und 255 dieses Berichts.

55 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass im Anschluss an diesen Bericht bei der Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie und bei der Abfassung der Verordnungen keine Sonderbestimmung erlassen wurde.

56 Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 4. Oktober 2017, Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuermarkt: Zeit zu handeln (COM[2017] 566 final, Nr. 3.1.2, S. 11).

57 Konkret Abs. 1 Unterabs. 1, der Art. 28h der Sechsten Richtlinie entspricht, der durch die Richtlinie 91/680 eingefügt wurde und Art. 22 Abs. 6 Buchst. b Unterabs. 2 Satz 1 der Sechsten Richtlinie ersetzt hat.

58 Konkret Abs. 1 Buchst. a und b, der Art. 28h der Sechsten Richtlinie entspricht, der durch die Richtlinie 91/680 eingefügt wurde und Art. 22 Abs. 6 Buchst. b Unterabs. 5 erster und zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie ersetzt hat.

59 Vgl. Rn. 16 der schriftlichen Erklärungen der österreichischen Regierung.

60 Vgl. Rn. 28 der Vorlageentscheidung, wonach diese zusammenfassenden Meldungen am 8. Februar 2013 abgegeben wurden, obwohl die Frist für ihre Erstattung am 31. Januar 2013 abgelaufen war.

61 Vgl. Rn. 5 und 31 der Vorlageentscheidung. Diese Berichtigungen wurden am 10. April 2013 abgegeben.

83. So sind in Art. 42 Buchst. a in Verbindung mit Art. 197 und insbesondere dessen Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie die erforderlichen materiellen Voraussetzungen angeführt. Daraus ergibt sich, dass die Voraussetzungen nach Art. 141 dieser Richtlinie erfüllt sein müssen, damit der innergemeinschaftliche Erwerb, der „für die Zwecke einer anschließenden Lieferung“<sup>62</sup> getätigt wurde, als im Mitgliedstaat der Ankunft der Gegenstände der Steuer unterliegend gilt.

84. Die Anforderung, „der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung gemäß Artikel 265“ nachzukommen, in Art. 42 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie ist im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs anders zu beurteilen, und zwar wie eine formelle Voraussetzung, durch die bloß die Besteuerung im Mitgliedstaat des Endverbrauchs der Gegenstände sichergestellt werden kann.

85. Zunächst ist nämlich darauf hinzuweisen, dass Art. 42 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgrund des Wortlauts ihres Art. 42 Abs. 1 im Licht von Art. 41 dieser Richtlinie<sup>63</sup> zu verstehen ist. Dieser Artikel kommt nur zur Anwendung, „sofern der Erwerber nicht nachweist, dass [der] Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist“. In diesen Worten, die eine weitere Bedeutung haben als die von Art. 42 dieser Richtlinie über die einfache Abgabe eines zusammenfassenden Berichts, kommt eine strengere Anforderung zum Ausdruck. Ebenfalls in Betracht zu ziehen ist der Zweck dieser Bestimmungen, auf den der Gerichtshof im Urteil vom 22. April 2010, X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading<sup>64</sup>, hingewiesen hat, nämlich „sicherzustellen, dass Mehrwertsteuer auf den fraglichen Erwerb erhoben wird“<sup>65</sup>.

86. Sodann bin ich im Gegensatz zur österreichischen Regierung nicht der Ansicht, dass der unterschiedliche Wortlaut von Art. 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Vergleich zu Art. 138 dieser Richtlinie, der zu diesem Punkt schweigt, als Argument heranzuziehen ist. Meiner Ansicht nach besteht beim derzeitigen Stand des Unionsrechts<sup>66</sup> kein Hindernis für eine Anknüpfung an die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, die auf den vorliegenden Fall übertragbar ist und wonach der Anspruch auf Befreiung von der Mehrwertsteuer keinen anderen verwaltungsrechtlichen Anforderungen unterliegen darf, sofern die materiellen oder grundlegenden Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen.

87. So hat der Gerichtshof entschieden, dass die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer nicht allein mit der Begründung versagt werden kann, dass der Nachweis einer solchen Lieferung nicht rechtzeitig erbracht worden sei<sup>67</sup>. Der Gerichtshof hat im Übrigen „die der Finanzverwaltung vorzulegende Aufstellung“ unter den in Art. 22 der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28h dieser Richtlinie, jetzt Art. 263 der Mehrwertsteuerrichtlinie, geregelten formellen Pflichten aufgeführt<sup>68</sup>.

62 Art. 42 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie.

63 Entspricht Art. 28c Teil A Abs. 2 erster und zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie. Es ist auch zu bemerken, dass es sich in Anbetracht der zu prüfenden Gesichtspunkte, die das vorlegende Gericht und die österreichische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen dargelegt haben, um Fälle handeln kann, in denen der Bestimmungsort der Gegenstände nicht bekannt ist oder in denen ganz allgemein eine der materiellen Voraussetzungen von Art. 42 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht erfüllt ist.

64 C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217, Rn. 32 bis 36.

65 Vgl. Rn. 33 dieses Urteils.

66 Vgl. in Bezug auf laufende Projekte die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 4. Oktober 2017, Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit zu handeln (COM[2017] 566 final, Nr. 3.1.1.1, Buchst. b, S. 9).

67 Vgl. Urteil vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Nr. 1 des Tenors).

68 Vgl. Urteil vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 25).

88. Gleiches gilt in Fällen, die auf das Ausgangsverfahren übertragbar sind, in Bezug auf die über die gültige Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke hinausgehenden zusätzlichen Anforderungen, wie die Eintragung in das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) oder die Erfassung durch ein Besteuerungssystem für den innergemeinschaftlichen Erwerb<sup>69</sup> oder auch die Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers<sup>70</sup>.

89. Folgt man dieser Logik, kann der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe, nämlich die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, Rückwirkung zukommen<sup>71</sup>. Zudem kann die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht allein deshalb versagt werden, weil die Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaats eine Löschung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers vorgenommen hat, die auf einen Zeitpunkt vor der Lieferung zurückwirkt<sup>72</sup>.

90. Schließlich ist zum einen die Verpflichtung jedes für Mehrwertsteuerzwecke erfassten Steuerpflichtigen zur Abgabe von zusammenfassende Meldungen<sup>73</sup> in Betracht zu ziehen, was einen Abgleich der übermittelten Angaben ermöglicht. Zum anderen ist in einem breiteren Kontext die Entwicklung der Unionsregelung in Bezug auf die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer<sup>74</sup> zu betrachten. Die Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer<sup>75</sup>, die am 1. Januar 2012 in Kraft getreten ist, legt gemeinsame Regeln und Verfahren fest, u. a. für den Austausch von Informationen zwischen den zuständigen nationalen Behörden mit dem Ziel, die Mehrwertsteuer richtig anzuwenden<sup>76</sup>. Dadurch werden die Folgen einer unvollständigen oder verspäteten Erklärung zwangsläufig abgemildert.

69 Vgl. Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 37).

70 Vgl. Urteile vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 51 und Tenor), und vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 52 ff.).

71 Vgl. Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, Tenor).

72 Vgl. Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 60 und 61 [in Bezug auf die formelle Voraussetzung] und Nr. 2 des Tenors).

73 Vgl. Art. 262 und 263 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

74 Vgl. Urteil vom 22. April 2010, X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217, Rn. 37).

75 ABl. 2010, L 268, S. 1.

76 Vgl. folgende Erwägungsgründe der Verordnung Nr. 904/2010:

„(7) Für die Erhebung der geschuldeten Steuer sollten die Mitgliedstaaten kooperieren, um die richtige Festsetzung der Mehrwertsteuer sicherzustellen. Daher müssen sie nicht nur die richtige Erhebung der geschuldeten Steuer in ihrem eigenen Hoheitsgebiet kontrollieren, sondern sollten auch anderen Mitgliedstaaten Amtshilfe gewähren, um die richtige Erhebung der Steuer sicherzustellen, die im Zusammenhang mit einer in ihrem Hoheitsgebiet erfolgten Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat geschuldet wird.

(8) Die Kontrolle der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Umsätze, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem der Lieferer oder Dienstleistungserbringer ansässig ist, steuerbar sind, hängt in vielen Fällen von Informationen ab, die dem Mitgliedstaat der Ansässigkeit vorliegen oder die von diesem Mitgliedstaat viel einfacher beschafft werden können. Für eine effektive Kontrolle dieser Umsätze ist es daher erforderlich, dass der Mitgliedstaat der Ansässigkeit diese Informationen erhebt oder erheben kann.

...

(19) Es obliegt in erster Linie dem Verbrauchsmitgliedstaat zu gewährleisten, dass nichtansässige Dienstleistungserbringer ihre Verpflichtungen erfüllen. ...“

91. Dieser „Grundsatz der Ablehnung von Formalismus“<sup>77</sup>, der üblicherweise auf den objektiven Charakter der in der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Begriffe und auf den Grundsatz der Steuerneutralität gestützt wird, kennt zwei Ausnahmen, die unabhängig von dem Nutzen gelten, der sich aus einer unionsrechtlichen Vorschrift ergibt<sup>78</sup>. Dies sind zum einen die vorsätzliche Beteiligung an einer Steuerhinterziehung<sup>79</sup> und zum anderen die Nichterbringung des Nachweises, dass die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind<sup>80</sup>.

92. Entgegen der Auffassung der österreichischen Regierung<sup>81</sup> erklärt meiner Meinung nach gerade diese Ausnahme die im Urteil vom 22. April 2010, X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading<sup>82</sup>, vertretene Lösung, da der Gerichtshof dort festgestellt hat, dass die fraglichen Gegenstände tatsächlich nicht in den Mitgliedstaat der Mehrwertsteuer-Identifikation eingeführt worden waren<sup>83</sup>.

93. Daher bin ich der Ansicht, dass das Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer ausschließlich aus der Einhaltung der Voraussetzungen nach Art. 141 und Art. 42 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie erwachsen muss, da die Voraussetzung nach Art. 42 Buchst. b dieser Richtlinie nur eine praktische Durchführungsmodalität festlegt.

94. Sollte der Gerichtshof dieser Auffassung jedoch nicht folgen, wäre – wie die Kommission ausführt – zu berücksichtigen, dass das Fehlen einer zusammenfassenden Meldung oder einer anderen Erklärung im Ausgangsverfahren nicht erörtert worden ist.

95. Ich schlage deshalb vor, auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 42 Buchst. b dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats, die eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der der Steuerpflichtige einen innergemeinschaftlichen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt hat, daran hindert, die Mehrwertsteuerbefreiung für diese Lieferung nur aus dem Grund zu versagen, dass die in Art. 265 dieser Richtlinie genannte zusammenfassende Meldung verspätet übermittelt oder vom Steuerpflichtigen nachträglich berichtet wurde, wenn keine ernsthaften Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen und feststeht, dass die materiellen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt sind.

#### IV. Ergebnis

96. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Verwaltungsgerichtshofs (Österreich) wie folgt zu beantworten:

1. Art. 141 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass der Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen für eine Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke im Sinne von Buchst. a dieses Artikels erfüllt, den Erwerb von Gegenständen im Sinne von Buchst. b dieses Artikels unter einer

77 Nach dem in den Schlussanträgen des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe verwendeten Ausdruck in der Rechtssache Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, Nrn. 82 ff.). Seine Argumentation beruht auf den im Urteil vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 31), aufgestellten Grundsätzen, die unlängst im Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 36 bis 38), wieder aufgenommen wurden.

78 Vgl. Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 42 bis 49).

79 Vgl. Urteil vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, Rn. 44 und 45). Vgl. auch als Beispiel für Fälle der betrügerischen Nichtanmeldung im Mitgliedstaat der Ankunft der Gegenstände in einem Dreiecksverhältnis, aber ohne Anwendung einer Vereinfachungsmaßnahme, Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Vgl. Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 42 und 43).

81 Vgl. Rn. 23, 27 und 39 der schriftlichen Erklärungen dieser Regierung.

82 C-536/08 und C-539/08, EU:C:2010:217.

83 Vgl. Rn. 41 und 42 dieses Urteils.

Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bewirkt haben muss, die von einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen erteilt wurde, von dem aus die Gegenstände für die Zwecke des in Rede stehenden innergemeinschaftlichen Erwerbs versandt oder befördert wurden, unabhängig davon, ob er in diesem Mitgliedstaat niedergelassen oder für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist.

2. Art. 42 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats, die eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der der Steuerpflichtige einen innergemeinschaftlichen Erwerb für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt hat, daran hindert, die Mehrwertsteuerbefreiung für diese Lieferung nur aus dem Grund zu versagen, dass die in Art. 265 dieser Richtlinie genannte zusammenfassende Meldung verspätet übermittelt oder vom Steuerpflichtigen nachträglich berichtet wurde, wenn keine ernsthaften Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen und feststeht, dass die materiellen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt sind.