

Downloaded via the EU tax law app / web

Rechtssache C-435/03

British American Tobacco International Ltd

und

Newman Shipping & Agency Company NV

gegen

Belgischer Staat

(Vorabentscheidungsersuchen des Hof van beroep Antwerpen)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 2 und 27 Absatz 5 – Umsatzsteuer – Anwendungsbereich – Steuertatbestand und Besteuerungsgrundlage – Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt – Diebstahl von Waren aus einem Steuerlager“

Schlussanträge des Generalanwalts M. Poiares Maduro vom 25. Mai 2005

Urteil des Gerichtshofes (Dritte Kammer) vom 14. Juli 2005

Leitsätze des Urteils

1. *Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Steuerbare Umsätze – Lieferungen von Gegenständen gegen Entgelt – Begriff – Diebstahl von Waren – Ausschluss – Verbrauchsteuerpflichtige Waren – Unbeachtlich*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 2)

2. *Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Besteuerungsgrundlage – Abweichende nationale Maßnahmen – Regelung, die andere Umsätze als die in Artikel 2 der Sechsten Richtlinie aufgeführten, wie Diebstahl von Waren in einem Steuerlager, der Mehrwertsteuer unterwirft – Unzulässigkeit*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 27, § 5)

1. Der Diebstahl von Waren stellt keine „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt“ im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 dar und kann daher nicht als solcher der Mehrwertsteuer unterliegen. Der Umstand, dass die gestohlenen Waren einer Verbrauchsteuer unterliegen, hat hierauf keinen Einfluss.

(vgl. Randnr. 42, Tenor 1)

2. Die einem Mitgliedstaat auf der Grundlage von Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 erteilte Ermächtigung zur Durchführung von Maßnahmen zur Erleichterung der Kontrolle der Erhebung der Mehrwertsteuer ermächtigt diesen Staat nicht dazu, andere Umsätze als die in Artikel 2 dieser Richtlinie aufgeführten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Eine solche Ermächtigung kann daher keine Rechtsgrundlage für eine nationale Regelung darstellen, mit der der Diebstahl von Waren aus einem Steuerlager der Mehrwertsteuer unterworfen wird.

(vgl. Randnr. 49, Tenor 2)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

14. Juli 2005(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 2 und 27 Absatz 5 – Umsatzsteuer – Anwendungsbereich – Steuertatbestand und Besteuerungsgrundlage – Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt – Diebstahl von Waren aus einem Steuerlager“

In der Rechtssache C-435/03

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Hof van Beroep Antwerpen (Belgien) mit Entscheidung vom 7. Oktober 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 14. Oktober 2003, in dem Verfahren

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

gegen

Belgischer Staat

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (Berichterstatter) und J. Malenovský,

Generalanwalt: M. Poiares Maduro,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der British American Tobacco International Ltd, vertreten durch M. Houben, advocaat, instruiert durch S. Crosby, Solicitor,

– der Newman Shipping & Agency Company NV, vertreten durch G. Huyghe und P. Hoogmartens, advocaten,

– der belgischen Regierung, vertreten zunächst durch D. Haven als Bevollmächtigte, sodann durch M. Wimmer als Bevollmächtigten im Beistand von M. van der Woude, avocat,

– der griechischen Regierung, vertreten durch S. Spyropoulos und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte,

– der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch L. Ström van Lier und A. Weimar als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 25. Mai 2005

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung insbesondere der Artikel 2, 5 und 27 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, im Folgenden: Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits der British American Tobacco International Ltd (im Folgenden: BATI) und der Newman Shipping & Agency Company NV (im Folgenden: Newman) gegen den belgischen Staat wegen Entrichtung der Mehrwertsteuer für Tabakwaren, die in einem Steuerlager gelagert waren und als gestohlen gemeldet wurden.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 2 der Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

4 Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie lautet:

„Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

5 Artikel 10 Absätze 1 und 2 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

- a) **Steuertatbestand:** der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;
- b) **Steueranspruch:** der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

(2) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird ...“

6 Nach Artikel 11 der Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferung von Gegenständen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer für diese Umsätze

vom Abnehmer oder von einem Dritten erhält.

7 Artikel 27 der Richtlinie („Vereinfachungsmaßnahmen“) bestimmt:

„(1) Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

(2) Der Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, befasst die Kommission damit und übermittelt ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben.

...

(5) Die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1977 Sondermaßnahmen von der Art der in Absatz 1 genannten angewandt haben, können sie aufrechterhalten, sofern sie diese der Kommission vor dem 1. Januar 1978 mitteilen und unter der Bedingung, dass diese Sondermaßnahmen – sofern es sich um Maßnahmen zur Erleichterung der Steuererhebung handelt – dem in Absatz 1 festgelegten Kriterium entsprechen.“

8 Die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) findet gemäß ihrem Artikel 3 Absatz 1 Anwendung u. a. auf Tabakwaren.

9 Artikel 6 Absatz 1 der Richtlinie 92/12 sieht vor:

„Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3.

Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten:

a) jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

...“

Nationales Recht

10 Artikel 58 Absatz 1 des belgischen Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„Bei Tabakwaren, die nach Belgien eingeführt bzw. dort im Sinne von Artikel 25ter erworben oder hergestellt werden, wird die Steuer in allen Fällen erhoben, in denen nach den Gesetzes- oder Verordnungsbestimmungen über die Tabaksteuer die belgische Verbrauchsteuer zu entrichten ist.

...

Die auf diese Weise erhobene Steuer gilt als die Steuer, der die Einfuhr, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Lieferungen von Tabakwaren unterliegen.

Der König bestimmt die Einzelheiten der Erhebung der Steuer für Tabakwaren und die Personen, die zu deren Entrichtung verpflichtet sind.“

11 Artikel 58 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes galt beim Erlass der Richtlinie. Gemäß

Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie teilte das Königreich Belgien Artikel 58 am 19. Dezember 1977 der Kommission mit. In dieser Mitteilung hieß es:

„B. Entrichtung der Steuer in einer vorhergehenden Phase

1. Tabakwaren

Zur Erleichterung der Überwachung der Erhebung der Mehrwertsteuer in diesem Sektor wird die Steuer, die bei der Einfuhr und der Lieferung von Tabakwaren geschuldet wird, gleichzeitig mit den Verbrauchsteuern erhoben. Beim Erwerb der Steuerbänderolen durch den Hersteller oder den Einführer wird die Mehrwertsteuer tatsächlich auf den Preis entrichtet, den der Verbraucher zu zahlen hat. Später wird keine Mehrwertsteuer erhoben, doch kann kein Abzug vorgenommen werden. Sämtliche Verkäufe von Tabakwaren sind einschließlich Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen ...“

12 In Artikel 1 der Königlichen Verordnung Nr. 13 vom 29. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuerregelung für Tabakwaren (*Belgisch Staatsblad* vom 31. Dezember 1992, S. 28086, im Folgenden: Königliche Verordnung Nr. 13) heißt es:

„Der Anspruch auf Mehrwertsteuer für Tabakwaren entsteht zum selben Zeitpunkt wie der Anspruch auf die Verbrauchsteuer.

...“

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

13 Newman betreibt in Antwerpen ein Steuerlager, in dem Tabakwaren gelagert wurden, die von BATI, der Eigentümerin dieser Waren, in Belgien hergestellt und verpackt worden waren. Auf diesen Waren war keine Steuerbänderole angebracht.

14 Aus diesem Lager wurden am 4. Dezember 1995 und am 29. Januar 1996 sowie in der Nacht vom 14. auf den 15. Juni 1998 Zigaretten entwendet. Die Diebstähle wurden bei der Polizei angezeigt.

15 Die belgische Zoll- und Verbrauchsteuerverwaltung übersandte Newman einen Steuerbescheid, mit dem diesem Unternehmen aufgegeben wurde, für die fehlenden Zigaretten die Verbrauchsteuer und die Mehrwertsteuer gemäß der Regelung des Artikels 58 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes zu entrichten. Nach erfolglosem Einspruch entrichtete Newman die verlangten Beträge, behielt sich aber die Geltendmachung sämtlicher Rechte in Bezug auf die Mehrwertsteuer vor. BATI erstattete Newman die erwähnten Beträge vollständig.

16 Newman und BATI erhoben bei der Rechtbank van Eerste Aanleg Antwerpen Klage gegen den belgischen Staat auf Erstattung der entrichteten Beträge.

17 Diese Klage wurde mit Urteil vom 4. April 2001 abgewiesen. In diesem Urteil führte das Gericht aus, dass die Verbrauchsteuer für die nach den Diebstählen fehlenden Waren geschuldet worden sei und dass daher gemäß Artikel 51 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes und Artikel 1 der Königlichen Verordnung Nr. 13 ebenfalls der Anspruch auf die Mehrwertsteuer für diese Waren entstanden sei. Ferner entschied die Rechtbank van Eerste Aanleg, dass diese Bestimmungen der Vereinfachung der Steuererhebung dienten und daher im Einklang mit Artikel 27 der Richtlinie stünden.

18 Am 7. Mai 2001 legten die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens Rechtsmittel gegen das Urteil beim Hof van Beroep Antwerpen ein.

19 In Bezug auf die Verbrauchsteuer stellte dieses Gericht fest, dass die Parteien einen Vergleich geschlossen und damit den Streit über die Fälligkeit dieser Steuer beendet hätten.

20 In Bezug auf die Mehrwertsteuer hat der Hof van Beroep Antwerpen ausgeführt, dass, wenn der Ansicht der Zoll- und Verbrauchsteuerverwaltung, die vom erstinstanzlichen Gericht geteilt worden sei, gefolgt würde, nicht geprüft zu werden brauche, ob der Diebstahl der Waren als Lieferung von Gegenständen im Sinne der Richtlinie eingestuft werden könne. Der Steuertatbestand der Mehrwertsteuer sei weder die Lieferung des Gegenstands noch dessen Einfuhr, sondern die Erhebung der Verbrauchsteuer.

21 Der Hof van Beroep Antwerpen gelangte zu der Ansicht, dass der von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens angeführte Rechtsmittelgrund in Bezug auf die Unvereinbarkeit der durch Artikel 58 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes und Artikel 1 der Königlichen Verordnung Nr. 13 eingeführten Regelung mit der Richtlinie schlüssig sei, und hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann eine Lieferung von Gegenständen im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie mit der Folge stattfinden, dass Mehrwertsteuer erhoben werden kann:
 - bei Fehlen eines Gegenwerts oder eines entgeltlichen Umsatzes,
 - ohne Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen,
 - wenn die Gegenstände nicht rechtmäßig in den Verkehr gebracht werden können, da es sich um gestohlene Waren und/oder Schmuggelware handelt?
2. Fällt die Antwort auf die erste Frage anders aus, wenn es sich um Verbrauchsteuererzeugnisse und insbesondere um Tabakwaren handelt?
3. Ist es, wenn auf Verbrauchsteuererzeugnisse keine Verbrauchsteuer erhoben wird, mit den Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar, Mehrwertsteuer zu erheben?
4. Dürfen Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuertatbestände ergänzen, wenn sie eine Anmeldung im Sinne von Artikel 27 Absatz 2 oder Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vornehmen, weil sie auf nationaler Ebene im Fall des Diebstahls von Verbrauchsteuererzeugnissen aus einem Steuerlager Mehrwertsteuer erheben wollen, oder enthält Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie eine abschließende Regelung?
5. Ist ein Mitgliedstaat bei einer Anmeldung im Sinne von Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, die nur die Vorauszahlung der Mehrwertsteuer durch Steuerbanderolen betrifft, befugt, die Mehrwertsteuertatbestände beispielsweise dadurch zu ergänzen, dass Mehrwertsteuer erhoben wird, wenn Verbrauchsteuererzeugnisse aus einem Steuerlager gestohlen werden?

Zur Erheblichkeit der Vorlagefragen

22 Vorab ist das Vorbringen der belgischen Regierung zu beantworten, wonach die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen unerheblich seien und vollständig umformuliert werden müssten.

23 Die belgische Regierung macht geltend, dass diese Fragen auf einer falschen Auslegung von Artikel 58 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes beruhten, zu dessen Aufrechterhaltung sie vom Rat gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie ermächtigt worden sei.

24 Diese Bestimmungen dienten nur der Erleichterung der Erhebung der Mehrwertsteuer vor Erfüllung von deren Steuertatbestand und schafften keine neue Kategorie steuerbarer Umsätze, die in der Richtlinie nicht vorgesehen sei. Die auf diese Weise entrichtete Mehrwertsteuer werde vom Staat nur dann endgültig vereinnahmt, wenn diese vorgezogene Mehrwertsteuerschuld später einem steuerbarem Umsatz zugerechnet werden könne.

25 Sei diese Zurechnung nicht abschließend möglich, so werde dem Steuerpflichtigen in Ermangelung eines späteren steuerbaren Umsatzes der Betrag der Mehrwertsteuer gemäß Artikel 77 des Mehrwertsteuergesetzes sowie den Artikeln 5 und 11 der Königlichen Verordnung Nr. 13 erstattet. Dies könne unter Umständen wie denjenigen des Ausgangsverfahrens der Fall sein, wenn das Unternehmen beweise, dass die fehlenden Waren tatsächlich gestohlen und nicht geliefert worden seien. Die am 19. Dezember 1977 mitgeteilte Regelung habe daher keinen Einfluss auf den Begriff „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie, so dass die vierte und die fünfte Vorlagefrage für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens nicht zweckdienlich seien. Daher seien die erste, die zweite und die dritte Frage ebenfalls unerheblich.

26 Das Vorbringen der belgischen Regierung erlaubt jedoch nicht die Feststellung, dass die Vorlagefragen für das vorliegende Gericht nicht zweckdienlich wären.

27 Zum einen geht aus der Vorlageentscheidung nicht hervor, dass die Erstattung der im Voraus entrichteten Mehrwertsteuer im Fall eines Diebstahls von verbrauchssteuerpflichtigen Waren möglich wäre.

28 Zum anderen können, selbst unterstellt, dass diese Möglichkeit in einem solchen Fall in der nationalen Regelung vorgesehen ist, die für die Erstattung verlangten Beweisvoraussetzungen nur selten erfüllt werden. Denn aus der Antwort der belgischen Regierung auf die vom Gerichtshof gestellte schriftliche Frage nach diesen Beweisvoraussetzungen geht hervor, dass der Bestohlene die Mehrwertsteuer nur dann erstattet erhalten kann, wenn ihm der Nachweis gelingt, dass erstens die Waren tatsächlich gestohlen wurden und dass sie zweitens nach dem Diebstahl nicht in den Verkehr gebracht wurden. Der Beweis eines solchen negativen Umstands, der auf diese Weise verlangt würde und der sich im Übrigen der Kenntnis des Bestohlenen entzieht, würde die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs praktisch unmöglich machen (vgl. in diesem Sinne in Bezug auf die Erstattung unter Verletzung des Gemeinschaftsrechts eingeführter Abgaben Urteile vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82, *San Giorgio*, Slg. 1983, 3595, Randnr. 14, und vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96, *Dilexport*, Slg. 1999, I-579, Randnr. 48).

29 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Tabakwaren tatsächlich gestohlen wurden. Der Umstand, dass die Entrichtung der Mehrwertsteuer auf diese verbrauchssteuerpflichtigen Gegenstände gerade nach dem Diebstahl verlangt worden ist, zeigt deutlich, dass der Diebstahl selbst die Mehrwertsteuerpflicht ausgelöst hat. Der maßgebende Umstand war kein späteres Ereignis, wie eine Einführung der Waren in den Handelsverkehr durch die Diebe. Daher hat die belgische Steuerverwaltung den Diebstahl selbst zum Steuertatbestand für die Mehrwertsteuer gemacht.

30 Unter diesen Umständen sind die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen zu prüfen.

Zur ersten, zweiten und dritten Frage

31 Mit diesen Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Diebstahl als „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt“ im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie zu betrachten ist und daher der Mehrwertsteuer unterliegt und ob der Umstand, dass es sich im Ausgangsverfahren um Verbrauchsteuerwaren handelt, einen Einfluss auf diese Prüfung hat.

32 Zunächst führt, wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens und die Kommission zu Recht meinen, der Diebstahl von Waren begrifflich nicht zu einer finanziellen Gegenleistung für den Bestohlenen. Er kann daher als solcher nicht als Lieferung von Gegenständen „gegen Entgelt“ im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie betrachtet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93, Tolsma, Slg. 1994, I-743, Randnr. 14).

33 Sodann fällt der Diebstahl von Waren nicht unter den Begriff „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne der Richtlinie.

34 Nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie gilt als „Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“.

35 Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, dass der Begriff der Lieferung eines Gegenstands sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass er jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Diese Auffassung entspricht dem Zweck der Richtlinie, die u. a. zum Ziel hat, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf eine einheitliche Definition der steuerbaren Umsätze zu gründen (Urteil vom 8. Februar 1990 in der Rechtssache C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285, Randnrn. 7 und 8).

36 Der Diebstahl von Waren macht aus dem Täter nur deren Besitzer. Er befähigt den Täter nicht, über die Waren wie ihr Eigentümer zu verfügen. Der Diebstahl kann daher nicht zu einer Übertragung vom Bestohlenen auf den Täter im Sinne der erwähnten Bestimmung der Richtlinie führen.

37 Entgegen dem Vorbringen der belgischen und der griechischen Regierung gebietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht, den Diebstahl von Waren einer Lieferung von Gegenständen gleichzustellen, und steht der Schlussfolgerung nicht entgegen, dass dieser Diebstahl als solcher keinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz darstellt.

38 Zwar unterliegen die rechtswidrige Einfuhr und Lieferung von Gegenständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Tabakwaren, die nicht wegen ihres Wesens oder ihrer besonderen Merkmale verboten sind, der Mehrwertsteuer, da diese Gegenstände in den erlaubten Handel gebracht und in den Wirtschaftskreislauf einbezogen werden können. Im Übrigen bietet der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juni 2000 in der Rechtssache C-455/98, Salumets u. a., Slg. 2000, I-4993, Randnrn. 19 und 20).

39 In diesen Fällen entsteht die Mehrwertsteuer jedoch, weil der Steuertatbestand, der in der Einfuhr oder der Lieferung der Waren besteht, nach dem Diebstahl erfüllt worden ist und weil die Gegenleistung für diesen Vorgang, die die Besteuerungsgrundlage darstellt, bestimmbar ist.

40 Wie die Kommission ausführt, kann diese Betrachtungsweise nicht auf den Diebstahl als

solchen Anwendung finden, der für sich keinen Steuertatbestand darstellt. Sie kann es auch nicht rechtfertigen, dass der spätere, sogar wahrscheinliche, Umstand, dass die gestohlenen Waren in den Handelsverkehr gebracht werden, dem Bestohlenen zugerechnet wird, der nicht die Person ist, die diese Waren tatsächlich einführt oder liefert. Denn wenn der Diebstahl wegen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität unabhängig von der Einfuhr oder Lieferung und daher in Ermangelung einer bestimmaren Gegenleistung als Steuertatbestand betrachtet würde, wäre die Besteuerungsgrundlage rein fiktiv.

41 Der Umstand, dass Waren wie diejenigen, um die es im Ausgangsverfahren geht, einer Verbrauchsteuer unterliegen, hat keinen Einfluss auf die Antwort, die dem vorliegenden Gericht zu geben ist. Denn keine Bestimmung der Richtlinie verknüpft die Entstehung der Mehrwertsteuer mit den Verbrauchsteuern. Der Steuertatbestand der Mehrwertsteuer, mit dem die notwendigen rechtlichen Voraussetzungen für die Entstehung der Steuer erfüllt werden, ist die Lieferung oder die Einfuhr der Ware, nicht die Erhebung der Verbrauchsteuern auf diese.

42 Daher ist auf die erste, die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass der Diebstahl von Waren keine „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt“ im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie darstellt und daher nicht als solcher der Mehrwertsteuer unterliegen kann. Der Umstand, dass Waren wie diejenigen, um die es im Ausgangsverfahren geht, einer Verbrauchsteuer unterliegen, hat hierauf keinen Einfluss.

Zur vierten und fünften Frage

43 Mit diesen Fragen möchte das vorliegende Gericht wissen, ob ein Mitgliedstaat, der gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie ermächtigt worden ist, Modalitäten der Vorauszahlung der Mehrwertsteuer mittels Steuerbanderolen durchzuführen, auf der Grundlage dieser Ermächtigung andere Umsätze als die in Artikel 2 der Richtlinie vorgesehenen der Mehrwertsteuer unterwerfen kann, indem er diese Steuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren, die aus einem Steuerlager gestohlen werden, anwendet.

44 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, sind die in Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie geregelten nationalen Sondermaßnahmen, die zulässig sind, „um Steuerhinterziehungen oder Umgehungen zu verhüten“, eng auszulegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82, Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861, Randnr. 29). Sie dürfen von der in Artikel 11 der Richtlinie geregelten Besteuerungsgrundlage nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung dieses Zieles unbedingt erforderlich ist (Urteil vom 29. Mai 1997 in der Rechtssache C-63/96, Skripalle, Slg. 1997, I-2847, Randnr. 24). Die nach Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie erteilte Ermächtigung kann nicht über den Zweck hinausgehen, aus dem sie beantragt worden ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Skripalle, Randnr. 30).

45 Wie jedoch das Königreich Belgien einräumt, sollen die Maßnahmen, zu deren Aufrechterhaltung der belgische Staat gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie ermächtigt worden ist, nur die „Erleichterung der Steuererhebung“ bezwecken, indem sie u. a. vorsehen, dass diese gleichzeitig mit den Verbrauchsteuern erhoben wird, bevor der Steuertatbestand erfüllt ist. Diese Maßnahmen beziehen sich somit auf den Zeitpunkt der Entstehung der Mehrwertsteuer in der Weise, dass dieser mit demjenigen der Erhebung der Verbrauchsteuern zusammenfällt. Sie beziehen sich nicht auf die Bestimmungen über die Feststellung der der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze und können daher keine neue Kategorie steuerbarer Umsätze schaffen, die nicht in der Richtlinie vorgesehen ist.

46 Zwar ist die Ermächtigung zur Aufrechterhaltung dieser Maßnahme vom Rat sowohl zur Erleichterung der Steuererhebung als auch zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder Umgehungen erteilt worden, wie der Wortlaut der Mitteilung nach Artikel 27 Absatz 5 der

Richtlinie bescheinigt („zur Erleichterung der Kontrolle der Erhebung der Mehrwertsteuer“). Allerdings hat der Umstand, dass die Ermächtigung auch die Verhütung von Steuerhinterziehungen oder ?umgehungen bezweckt hat, nicht die Ermächtigung des Königreichs Belgien bewirkt, andere Umsätze als die in Artikel 2 der Richtlinie aufgeführten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

47 Auf alle Fälle kann entgegen dem Vorbringen der griechischen Regierung die Schaffung einer Kategorie von Umsätzen, die vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst wird und die nicht in den Artikeln 2 und 10 der Richtlinie vorgesehen ist, nicht als strikt notwendige Abweichung zum Zweck der Verhinderung einer Gefahr von Steuerhinterziehungen oder ?umgehungen verstanden werden und kann daher nicht auf der Grundlage von Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie erlassen oder aufrechterhalten werden (vgl. in diesem Sinne anlässlich von zu allgemeinen Änderungen der Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer Urteile Kommission/Belgien, Randnr. 31, vom 9. Juli 1992 in der Rechtssache C?131/91, „K“ Line Air Service Europe, Slg. 1992, I?4513, Randnrn. 24 und 25, und Skripalle, Randnrn. 26 und 31).

48 Somit hat die dem Königreich Belgien auf der Grundlage von Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie erteilte Ermächtigung diesen Mitgliedstaat nicht dazu ermächtigt, den Diebstahl von Tabakwaren der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

49 Daher ist auf die vierte und die fünfte Frage zu antworten, dass die einem Mitgliedstaat auf der Grundlage von Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie erteilte Ermächtigung zur Durchführung von Maßnahmen zur Erleichterung der Kontrolle der Erhebung der Mehrwertsteuer diesen Staat nicht dazu ermächtigt, andere Umsätze als die in Artikel 2 der Richtlinie aufgeführten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Eine solche Ermächtigung kann daher keine Rechtsgrundlage für eine nationale Regelung darstellen, mit der der Diebstahl von Waren aus einem Steuerlager der Mehrwertsteuer unterworfen wird.

Kosten

50 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

- 1. Der Diebstahl von Waren stellt keine „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt“ im Sinne von Artikel 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 dar und kann daher nicht als solcher der Mehrwertsteuer unterliegen. Der Umstand, dass Waren wie diejenigen, um die es im Ausgangsverfahren geht, einer Verbrauchsteuer unterliegen, hat hierauf keinen Einfluss.**
- 2. Die einem Mitgliedstaat auf der Grundlage von Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 erteilte Ermächtigung zur Durchführung von Maßnahmen zur Erleichterung der Kontrolle der Erhebung der Mehrwertsteuer ermächtigt diesen Staat nicht dazu, andere Umsätze als die in Artikel 2 dieser Richtlinie aufgeführten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Eine solche Ermächtigung kann daher keine Rechtsgrundlage für eine nationale Regelung darstellen, mit der der Diebstahl von Waren aus einem Steuerlager der Mehrwertsteuer unterworfen wird.**

Unterschriften.

* Verfahrenssprache: Niederländisch.