

**Rechtssache C-409/04**

**The Queen, auf Antrag der**

**Teleos plc u. a.**

**gegen**

**Commissioners of Customs & Excise**

(Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice [England & Wales], Queen's Bench Division)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 – Innergemeinschaftlicher Erwerb – Innergemeinschaftliche Lieferung – Befreiung – Gegenstände, die in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden – Beweise – Nationale Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung“

Leitsätze des Urteils

1. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten*

*(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1)*

2. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten*

*(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1)*

3. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten*

*(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1)*

1. Die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der durch die Richtlinie 2000/65 geänderten Fassung sind im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff „versendet“/„versandt“ dahin auszulegen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, 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.

Grundvoraussetzung für die Anwendung der Übergangsregelung des Abschnitts XVIa der Sechsten Richtlinie ist, dass es sich um einen innergemeinschaftlichen Umsatz und u. a. um eine

physische Bewegung von Gegenständen von einem Mitgliedstaat in einen anderen handelt. Diese Voraussetzung eines Grenzübertritts zwischen den Mitgliedstaaten ist Tatbestandsmerkmal eines innergemeinschaftlichen Umsatzes und unterscheidet ihn von Inlandsumsätzen.

Ebenso wie andere Begriffe, die die nach der Sechsten Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren, haben zudem die Begriffe der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs objektiven Charakter und sind unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anwendbar. Die Einstufung einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines innergemeinschaftlichen Erwerbs hat somit anhand objektiver Kriterien wie des Vorliegens einer physischen Bewegung der betreffenden Gegenstände zwischen Mitgliedstaaten zu erfolgen.

(vgl. Randnrn. 37-38, 40, 42, Tenor 1)

2. Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 2000/65 ist dahin auszulegen, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt.

Erstens verstieße es gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein Mitgliedstaat, der die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festgelegt hat, indem er u. a. eine Liste von Unterlagen aufgestellt hat, die den zuständigen Behörden vorzulegen sind, und der die vom Lieferanten als Nachweise für das Recht auf Befreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, den Lieferanten später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könnte, wenn sich herausstellt, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs, von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte, den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben.

Zweitens muss die Aufteilung des Risikos zwischen dem Lieferanten und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein. Eine Regelung, die dem Lieferanten unabhängig davon, ob er an dem Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt, schützt das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht unbedingt vor Betrug und Missbrauch durch den Erwerber. Wäre dieser von jeglicher Verantwortung befreit, könnte er nämlich dazu verleitet werden, die Gegenstände nicht nach Orten außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern und sie nicht in den vorgesehenen Bestimmungsmitgliedstaaten zur Umsatzsteuer zu erklären.

Drittens wäre der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht beachtet, wenn die Lieferanten die Mehrwertsteuernachzahlung selbst leisten müssten, denn diejenigen Lieferanten, die Umsätze im Inland bewirken, werden nie mit der Umsatzsteuer belastet, weil es sich dabei um eine indirekte Verbrauchsteuer handelt. Damit wären Steuerpflichtige, die einen innergemeinschaftlichen Umsatz bewirken, schlechter gestellt als Steuerpflichtige, die inländische Umsätze bewirken.

Viertens verstieße es nach einer entsprechend anwendbaren Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn vom Lieferanten gefordert würde, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.

Dass der Lieferant gutgläubig war, dass er alle ihm zur Verfügung stehenden, zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, sind wichtige Kriterien im Rahmen der Feststellung, ob er nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden kann. Dagegen müsste der Erwerber im Liefermitgliedstaat zur Mehrwertsteuer herangezogen werden, wenn der Lieferant seinen Verpflichtungen in Bezug auf den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachgekommen ist, während der Erwerber seine vertragliche Verpflichtung, die Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern, nicht erfüllt hat.

(vgl. Randnrn. 50, 58, 60, 65-67, Tenor 2)

3. Wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgegeben hat, kann dies einen zusätzlichen Beweis dafür darstellen, dass die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben, ist aber kein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer maßgeblicher Beweis.

(vgl. Randnr. 72, Tenor 3)

## URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

27. September 2007(\*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 – Innergemeinschaftlicher Erwerb – Innergemeinschaftliche Lieferung – Befreiung – Gegenstände, die in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden – Beweise – Nationale Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung“

In der Rechtssache C-409/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Vereinigtes Königreich), mit Entscheidung vom 6. Mai 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 24. September 2004, in dem Verfahren

**The Queen** auf Antrag der

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (Berichterstatter) und A. Ó Caoimh,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. Juni 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Teleos plc, der Unique Distribution Ltd, der Synectiv Ltd, der New Communications Ltd, der Quest Trading Company Ltd, der Phones International Ltd, der AGM Associates Ltd, der DVD Components Ltd, der Fonecomp Ltd, der Bulk GSM Ltd, der Libratech Ltd, der Rapid Marketing Services Ltd, der Earthshine Ltd und der Stardex (UK) Ltd, vertreten durch N. Fleming, M. Conlon und E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moser und A. Young, Barristers, sowie D. Waelbroeck, avocat,

– der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch C. Jackson als Bevollmächtigte im Beistand von R. Anderson und R. Haynes, Barristers,

– der griechischen Regierung, vertreten durch V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos, K. Georgiadis und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte,

– der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und C. Jurgensen-Mercier als Bevollmächtigte,

- Irlands, vertreten durch D. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von E. Fitzsimons, SC, und B. Conway, BL,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes und C. Lança als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und A. Weimar als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 11. Januar 2007

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 (ABl. L 269, S. 44) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Teleos plc, der Unique Distribution Ltd, der Synectiv Ltd, der New Communications Ltd, der Quest Trading Company Ltd, der Phones International Ltd, der AGM Associates Ltd, der DVD Components Ltd, der Fonecomp Ltd, der Bulk GSM Ltd, der Libratech Ltd, der Rapid Marketing Services Ltd, der Earthshine Ltd und der Stardex (UK) Ltd (im Folgenden: Teleos u. a.) auf der einen Seite und der im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Behörde, den Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners), auf der anderen Seite über die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von der Mehrwertsteuer.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Gemeinschaftsrecht*

3 Nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, sowie die Einfuhr von Gegenständen.

4 Die Sechste Richtlinie enthält einen Abschnitt XVIa, „Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten“, der durch die 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 (ABl. L 376, S. 1) eingefügt wurde und die Art. 28a bis 28n umfasst.

5 Art. 28a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen auch

a) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch

einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder aber durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist und als solcher handelt und für ihn die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 nicht gilt und er nicht unter Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a Satz 2 oder Artikel 28b Teil B Absatz 1 fällt.

...

(3) Als innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstands gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, welcher durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns des Versands oder der Beförderung befand, an den Erwerber versendet oder befördert wird.

Werden von einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person erworbene Gegenstände von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert und von dieser nichtsteuerpflichtigen juristischen Person in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung des Versands oder der Beförderung eingeführt, so gelten die Gegenstände als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert. Dieser Mitgliedstaat gewährt dem Importeur im Sinne des Artikels 21 Nummer 4 die Erstattung der für die Einfuhr der Waren gezahlten Mehrwertsteuer, sofern der Importeur nachweist, dass der Erwerb dieser Waren in dem Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Güter der Mehrwertsteuer unterworfen war.

...

(5) Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt sind

...

b) die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat.

...“

6 Art. 28b Teil A der Sechsten Richtlinie bestimmt:

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

(2) Unbeschadet des Absatzes 1 gilt jedoch als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 1 Buchstabe a) das Gebiet des Mitgliedstaats, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb nach Maßgabe der Regelung in Absatz 1 besteuert worden ist.

...“

7 Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

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

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

8 Art. 28d Abs. 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Der Steuertatbestand tritt zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen bewirkt wird. Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als zu dem Zeitpunkt bewirkt, zu dem die Lieferung ähnlicher Gegenstände im Inland als bewirkt gilt.“

9 Art. 22 der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28h dieser Richtlinie sieht verschiedene Pflichten für die Steuerschuldner vor, u. a. in Bezug auf die Buchführung, die Ausstellung von Rechnungen, die Mehrwertsteuererklärung sowie die bei der Finanzverwaltung abzugebende Aufstellung. Abs. 8 dieser Bestimmung lautet:

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

#### *Nationales Recht*

10 Section 30 Abs. 8 des Mehrwertsteuergesetzes von 1994 (Value Added Tax Act 1994; im Folgenden: Gesetz von 1994) lautet:

„In einer Verordnung kann die Anwendung des Nullsatzes auf die Lieferung von Gegenständen oder bestimmten in der Verordnung näher bezeichneten Gegenständen vorgesehen werden, wenn

- a) die Commissioners davon überzeugt sind, dass die Gegenstände an einen Ort außerhalb der Mitgliedstaaten ausgeführt wurden bzw. werden oder dass die betreffende Lieferung zur Folge hat,
  - i) dass die Gegenstände sowohl das Vereinigte Königreich verlassen
  - ii) als auch in einem anderen Mitgliedstaat von einer Person erworben werden, die bezüglich des Erwerbs nach den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats ... mehrwertsteuerpflichtig ist, und
- b) gegebenenfalls in der Verordnung genannte oder von den Commissioners bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt sind.“

11 Regulation 134 der Mehrwertsteuer-Verordnung von 1995 (Value Added Tax Regulations 1995) bestimmt:

„Sind die Commissioners davon überzeugt, dass

- a) die Lieferung von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen zur Folge hat, dass diese das Vereinigte Königreich verlassen,

- b) die Lieferung für einen Steuerpflichtigen in einem Mitgliedstaat bestimmt ist,
- c) die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind und
- d) es sich bei diesen Gegenständen nicht um Gegenstände handelt, in Bezug auf deren Lieferung sich der Steuerpflichtige gemäß Section 50A des Umsatzsteuergesetzes für die Differenzbesteuerung entschieden hat,

wird die Lieferung mit einem Steuersatz von null belegt, sofern die von den Commissioners aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind.“

12 Weitere Einzelheiten zur Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen sind in den Hinweisen (Notices) 725 und 703 geregelt, die laut Vorlageentscheidung zum Teil Gesetzeskraft haben.

13 Der Hinweis 703 richtet sich an alle Wirtschaftsteilnehmer, die im innergemeinschaftlichen Handel tätig sind. Er bestimmt u. a. Folgendes:

#### „8.4 Voraussetzungen für die Anwendung des Nullsatzes auf Lieferungen in andere Mitgliedstaaten

Wenn Sie Gegenstände an Kunden liefern, die in einem anderen Mitgliedstaat [der Europäischen Union] als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen sind, werden Ihre Lieferungen im Vereinigten Königreich unter folgenden Voraussetzungen mit dem Nullsatz besteuert:

- Sie müssen von Ihrem Kunden die innergemeinschaftliche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erhalten und diese einschließlich des aus zwei Buchstaben bestehenden Ländercode?Präfixes auf denjenigen Ihrer Rechnungen vermerken, die mehrwertsteuerpflichtige Verkäufe betreffen;
- die Gegenstände müssen das Vereinigte Königreich verlassen haben und in einen anderen Mitgliedstaat [der Union] versandt oder befördert worden sein, und
- Sie müssen binnen drei Monaten ab dem Tag der Lieferung gültige Geschäftspapiere, aus denen hervorgeht, dass die Gegenstände das Vereinigte Königreich verlassen haben, erhalten und diese aufbewahren.

...

Holt Ihr Gemeinschaftskunde die Gegenstände selbst ab oder veranlasst er deren Abholung und Abtransport aus dem Vereinigten Königreich, so sollten Sie

- sich bestätigen lassen, wie die Gegenstände das Vereinigte Königreich verlassen werden und welchen Nachweis für ihren Abtransport Sie erhalten werden, und
- in Erwägung ziehen, von Ihrem Kunden eine Kautions in Höhe der Mehrwertsteuer zu verlangen, die Sie entrichten müssen, wenn Sie keinen hinreichenden Nachweis für den Abtransport der Gegenstände aus dem Vereinigten Königreich erhalten. (Die Kautions kann zurückgewährt werden, sobald Sie den Beweis erhalten haben, dass die Gegenstände das Vereinigte Königreich verlassen haben.)“

#### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

14 Teleos u. a. verkauften im Jahr 2002 Mobiltelefone an eine spanische Gesellschaft, die

Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (im Folgenden: TT). Gemäß den Kaufverträgen befand sich der Bestimmungsort der Waren zumeist in Frankreich und in Einzelfällen auch in Spanien. In fast allen Fällen wurden die Verträge gemäß einer der von der Internationalen Handelskammer aufgestellten internationalen Handelsklauseln (Incoterms 2000) geschlossen, nämlich „ab Werk“ („ex-works“ oder EXW). Das bedeutet, dass Teleos u. a. die Waren TT lediglich in einem Lager im Vereinigten Königreich zur Verfügung stellen mussten und TT für den Weitertransport in den vereinbarten Mitgliedstaat verantwortlich war. Das Lager gehörte der Euro-Cellars Ltd, einer Zolllagerungs- und Vertriebsgesellschaft.

15 Für jedes Rechtsgeschäft erhielten Teleos u. a. von TT einige Tage nach dem Verkauf das gestempelte und unterschriebene Original des CMR-Frachtbriefs (ein Frachtbrief, der auf der Grundlage des am 19. Mai 1956 in Genf unterzeichneten Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr [CMR] in der durch das Protokoll vom 5. Juli 1978 geänderten Fassung ausgestellt wird), in dem die Gegenstände beschrieben wurden und die Lieferadresse sowie der Name des Fahrers und das Kennzeichen des Fahrzeugs angegeben waren. Ein solches Schreiben, das von TT unterschrieben war, galt als Nachweis dafür, dass die Mobiltelefone ihren Bestimmungsort erreicht hatten.

16 Zunächst akzeptierten die Commissioners diese Dokumente als Beweis für die Ausfuhr der Gegenstände, so dass die Lieferungen unter Anwendung des Nullsatzes von der Mehrwertsteuer befreit wurden und Teleos u. a. zum Vorsteuerabzug berechtigt waren. Bei später durchgeführten Kontrollen stellten die Commissioners jedoch fest, dass in einigen Fällen in den CMR-Frachtbriefen ein falscher Bestimmungsort angegeben war, dass es die angegebenen Frachtführer gar nicht gab oder diese keine Mobiltelefone transportierten und dass die angegebenen Kennzeichen der Transportfahrzeuge keinen tatsächlich existierenden Fahrzeugen oder für den Transport solcher Waren ungeeigneten Fahrzeugen zuzuordnen waren. Die Commissioners schlossen daraus, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nie verlassen hatten, und setzten daher für diese Lieferungen Mehrwertsteuerzahlungen in Höhe von mehreren Millionen Pfund Sterling fest. Gleichzeitig räumten sie ein, dass Teleos u. a. nicht in den Betrug verwickelt waren.

17 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass Beweise vorliegen, wonach TT bei den spanischen Finanzbehörden Steuererklärungen betreffend den innergemeinschaftlichen Erwerb von Mobiltelefonen eingereicht hatte. TT hatte auch eine spätere Lieferung dieser Gegenstände als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung angemeldet und die hierauf entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend gemacht.

18 Das vorlegende Gericht sieht es als erwiesen an, dass Teleos u. a. keinen Anlass hatten, an den Angaben in den CMR-Frachtbriefen oder an der Echtheit dieser Frachtbriefe zu zweifeln, dass sie an keinem Betrug beteiligt waren und dass sie nicht wussten, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nicht verlassen hatten. Überdies kam dieses Gericht zu dem Ergebnis, dass Teleos u. a., nachdem sie ernsthafte und gründliche Untersuchungen in Bezug auf TT und Euro-Cellars Ltd betrieben hatten, um sich von der Zuverlässigkeit des Käufers zu überzeugen, über keinen konkreten Beweis für die Fehlerhaftigkeit der Angaben in den Frachtbriefen verfügten. Zudem wäre angesichts der Art des fraglichen Geschäfts die Beschaffung zusätzlicher Beweise neben den CMR-Frachtbriefen nicht zumutbar gewesen.

19 Teleos u. a. erhoben beim vorlegenden Gericht Klage gegen die Nachzahlungsbescheide der Commissioners, weil die Sechste Richtlinie ihrer Ansicht nach keine Rechtsgrundlage hierfür enthält.

20 Vor diesem Hintergrund hat der High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen

zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist der Begriff „versendet“ in Art. 28a Abs. 3 (innere Gemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen) der Sechsten Richtlinie unter den [im Ausgangsverfahren] relevanten Umständen dahin zu verstehen, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb stattfindet, wenn

a) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergeht und die Gegenstände vom Lieferanten in der Weise geliefert werden, dass er sie für den Erwerber (der in einem anderen Mitgliedstaat als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist) aufgrund eines Kaufvertrags mit einer Ab-Werk-Klausel, wonach der Erwerber dafür verantwortlich ist, die Gegenstände in einen anderen als den Liefermitgliedstaat zu verbringen, in einem gesicherten Lager im Liefermitgliedstaat bereitstellt, und wenn aus den Vertragsunterlagen und/oder anderen Belegen die Absicht hervorgeht, dass die Gegenstände dann weiter an einen Bestimmungsort in einem anderen Mitgliedstaat befördert werden sollen, die Gegenstände aber den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen haben, oder

b) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergeht und die Gegenstände ihren Weg in einen anderen Mitgliedstaat beginnen, aber nicht unbedingt vollenden (insbesondere, wenn die Gegenstände den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen haben), oder

c) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist und die Gegenstände den Liefermitgliedstaat auf ihrem Weg in einen anderen Mitgliedstaat physisch verlassen haben?

2. Ist Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass Lieferungen von Gegenständen von der Mehrwertsteuer befreit sind, wenn

– die Gegenstände einem Erwerber geliefert werden, der in einem anderen Mitgliedstaat als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, und

– der Erwerber sich vertraglich zum Kauf der Gegenstände auf der Grundlage verpflichtet hat, dass er, nachdem er die Befähigung erlangt hat, im Liefermitgliedstaat wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, dafür verantwortlich ist, diese vom Liefermitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat zu verbringen, und

a) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergeht und die Gegenstände vom Lieferanten in der Weise geliefert werden, dass er sie für den Erwerber aufgrund eines Kaufvertrags mit einer Ab-Werk-Klausel, wonach der Erwerber dafür verantwortlich ist, die Gegenstände in einen anderen als den Liefermitgliedstaat zu verbringen, in einem gesicherten Lager im Liefermitgliedstaat bereitstellt, und wenn aus den Vertragsunterlagen und/oder anderen Belegen die Absicht hervorgeht, dass die Gegenstände dann weiter an einen Bestimmungsort in einem anderen Mitgliedstaat befördert werden sollen, die Gegenstände aber den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen haben, oder

b) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergeht und die Gegenstände ihren Weg in einen anderen Mitgliedstaat begonnen, aber nicht unbedingt vollendet haben (insbesondere, wenn die Gegenstände den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen haben) oder

c) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist und die Gegenstände den Liefermitgliedstaat auf ihrem Weg in einen anderen Mitgliedstaat verlassen haben, oder

d) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist und auch nachgewiesen werden kann, dass die Gegenstände tatsächlich im Bestimmungsmitgliedstaat angekommen sind?

3. Unter welchen Umständen (wenn überhaupt) können die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats unter den [im Ausgangsverfahren] relevanten Umständen, wenn ein Lieferant auf eine Rückzahlungsforderung hin diesen Behörden gutgläubig objektive Beweise vorgelegt hat, die zum Zeitpunkt ihres Zugangs offensichtlich den Anspruch des Lieferanten auf Befreiung der Waren nach Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie rechtfertigten und von den zuständigen Behörden für die Befreiung ursprünglich akzeptiert worden waren, später gleichwohl verlangen, dass der Lieferant für diese Waren Mehrwertsteuer entrichtet, wenn sie Kenntnis von weiteren Beweisen erhalten haben, die entweder a) Zweifel an der Gültigkeit der früheren Beweise aufkommen lassen oder b) zeigen, dass die vorgelegten Beweise falsche Angaben enthielten, der Lieferant davon aber nichts wusste und auch nicht daran beteiligt war?

4. Ist es für die Antwort auf Frage 3 von Bedeutung, dass Beweise vorlagen, wonach der Erwerber bei der Steuerverwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats Steuererklärungen eingereicht hatte, wenn in diesen die Erwerbsvorgänge, die Gegenstand dieser Rückzahlungsansprüche sind, als innergemeinschaftlicher Erwerb aufgeführt waren, und der Erwerber einen Betrag als Mehrwertsteuer für den Erwerb eingesetzt und denselben Betrag auch als Vorsteuer nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. d der Sechsten Richtlinie geltend gemacht hatte?

## **Zu den Vorlagefragen**

### *Vorbemerkungen*

21 Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Fragen des vorlegenden Gerichts vor dem Hintergrund der auf den innergemeinschaftlichen Handel anwendbaren Mehrwertsteuerübergangsregelung gestellt werden, die im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen zum 1. Januar 1993 durch die Richtlinie 91/680 eingeführt wurde. Seit diesem Zeitpunkt sind im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten die Besteuerung bei der Einfuhr und die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr endgültig abgeschafft (zweiter und dritter Erwägungsgrund der Richtlinie).

22 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).

23 Die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb sind dabei 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.

24 So muss mit jedem innergemeinschaftlichen Erwerb, der nach Art. 28a Abs. 1 Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 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 befreit ist (Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, Slg. 2006, I?3227, Randnr. 29).

25 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.

*Zur ersten und zur zweiten Frage*

26 Mit seinen ersten beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen verwendeten Begriff „versendet“/„versandt“ dahin auszulegen sind, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, 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.

27 Art. 28a der Sechsten Richtlinie enthält die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein Umsatz als innergemeinschaftlicher Erwerb eingestuft und mit Mehrwertsteuer belegt werden kann. Neben den in Art. 28a Abs. 1 Buchst. a aufgestellten Voraussetzungen in Bezug auf die Eigenschaften des Verkäufers und des Erwerbers sind in Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 zwei Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb vorgesehen, nämlich zum einen, dass die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übergeht, und zum anderen, dass dieser Gegenstand durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung „nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand“, an den Erwerber versendet oder befördert wird.

28 Der Umsatz, der mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergeht, also die innergemeinschaftliche Lieferung, ist von der Mehrwertsteuer befreit, wenn er die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie erfüllt. Anders als für den innergemeinschaftlichen Erwerb vorgesehen, müssen nach dieser Bestimmung die Gegenstände „nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft“ versandt oder befördert werden, um als innergemeinschaftliche Lieferung befreit werden zu können; der Versand oder die Beförderung muss also aus einem Mitgliedstaat, der zum Gemeinschaftsgebiet gehört und in dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Kraft ist, in einen anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft erfolgen.

29 Nach den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht das vorlegende Gericht davon aus, dass die erste Voraussetzung für den innergemeinschaftlichen Erwerb, nämlich die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, erfüllt sei. Zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens besteht jedoch Streit in Bezug auf die zweite Voraussetzung, der ein solcher Erwerb unterliegt. Streitig ist insbesondere die Auslegung des Begriffs „Versendung“ in den Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie.

30 Nach Ansicht von Teleos u. a. bedeutet der Begriff „versendet“/„versandt“, dass die betreffenden Gegenstände an einen besonderen Bestimmungsort oder an einen Empfänger geschickt werden. Sie stützen sich dabei auf eine grammatikalische Auslegung des Begriffs und machen geltend, ein Vergleich aller Sprachfassungen zeige, dass der jeweils verwendete Begriff auf den Beginn des Versandvorgangs abstelle und nicht verlange, dass die Gegenstände physisch vollständig aus dem Liefermitgliedstaat abtransportiert würden.

31 Somit liege eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen vor, wenn der Lieferant dem Erwerber die Gegenstände gemäß der Klausel „ab Werk“, wonach der Erwerber dafür verantwortlich ist, dass die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat transportiert würden, zur Verfügung gestellt habe und aus Belegen die Absicht der Parteien hervorgehe, dass die Gegenstände anschließend an einen Bestimmungsort in einem anderen Mitgliedstaat transportiert werden sollten, die Gegenstände aber den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen hätten.

32 Die Mitgliedstaaten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften machen dagegen geltend, die Verwendung des Begriffs „versendet“/„versandt“ weise darauf hin, dass die Gegenstände den Versandmitgliedstaat physisch verlassen haben oder im Bestimmungsmitgliedstaat angekommen sein müssen.

33 Zwar scheint der Ausdruck „nach einem anderen Mitgliedstaat ... versendet oder befördert“ in Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie bei wörtlicher Auslegung auf den Beginn des Versand- oder Beförderungsvorgangs abzustellen, wie dies auch Teleos u. a. ausführen. Wie die meisten Mitgliedstaaten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, geltend machen, weist jedoch der Ausdruck „nach Orten außerhalb des [Mitgliedstaats] ... versandt oder befördert“ in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie darauf hin, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat tatsächlich verlassen haben müssen.

34 Unter diesen Umständen und unter Berücksichtigung des erforderlichen Zusammenhangs zwischen der innergemeinschaftlichen Lieferung und dem innergemeinschaftlichen Erwerb sind die beiden in der vorstehenden Randnummer genannten Bestimmungen so auszulegen, dass sie dieselbe Bedeutung und dieselbe Reichweite haben.

35 Kann ein Begriff grammatikalisch unterschiedlich ausgelegt werden, so ist es zur Bestimmung seiner Reichweite erforderlich, ihn in seinem Kontext auszulegen, wobei Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie zu berücksichtigen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. Juni 1990, Velker International Oil Company, C?185/89, Slg. 1990, I?2561, Randnrn. 16 und 17; vom 5. Juni 1997, SDC, C?2/95, Slg. 1997, I?3017, Randnr. 22, und vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien, C?455/05, Slg. 2007, I?0000, Randnr. 20).

36 Aus dem mit der Übergangsregelung des Abschnitts XVIa der Sechsten Richtlinie angestrebten Ziel, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, zu verlagern (vgl. Urteil EMAG Handel Eder, Randnr. 40), geht hervor, dass diese Regelung u. a. geschaffen wurde, um die innergemeinschaftliche Bewegung

von Gegenständen zu regeln.

37 Diese Regelung, durch die, wie in Randnr. 21 des vorliegenden Urteils festgestellt, das System der Ein- und Ausfuhren zwischen den Mitgliedstaaten ersetzt wurde, unterscheidet sich klar von den Bestimmungen für im Inland erzielte Umsätze. Grundvoraussetzung für die Anwendung einer solchen Regelung ist, dass es sich um einen innergemeinschaftlichen Umsatz und u. a. um eine physische Bewegung von Gegenständen von einem Mitgliedstaat in einen anderen handelt. Diese Voraussetzung eines Grenzübertritts zwischen den Mitgliedstaaten ist Tatbestandsmerkmal eines innergemeinschaftlichen Umsatzes und unterscheidet ihn von Inlandsumsätzen.

38 Ebenso wie andere Begriffe, die die nach der Sechsten Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren (vgl. Urteile vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Randnr. 44, sowie vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 41), haben zudem die Begriffe der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs objektiven Charakter und sind unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anwendbar.

39 Der Ansicht von Teleos u. a., dass die Absicht des Lieferanten und des Erwerbers, einen innergemeinschaftlichen Umsatz zu erzielen, für dessen Einstufung als solchen ausreichen, ist entgegenzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Verpflichtung der Finanzverwaltung, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, unvereinbar wäre mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, dass, abgesehen von Ausnahmefällen, auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abgestellt wird (vgl. Urteile vom 6. April 1995, BLP Group, C-4/94, Slg. 1995, I-983, Randnr. 24, Optigen u. a., Randnr. 45, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 42).

40 Die Einstufung einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines innergemeinschaftlichen Erwerbs hat somit anhand objektiver Kriterien wie des Vorliegens einer physischen Bewegung der betreffenden Gegenstände zwischen Mitgliedstaaten zu erfolgen.

41 Diese Auslegung wird auch durch den Kontext untermauert, in dem die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen zu betrachten sind. Bereits aus dem Wortlaut des Abschnitts XVIa der Sechsten Richtlinie geht hervor, dass die Übergangsregelung auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten anwendbar ist. Außerdem werden in den zu dieser Regelung gehörenden Bestimmungen mehrere Ausdrücke verwendet, die erkennen lassen, dass im Rahmen eines Umsatzes, der aus einer innergemeinschaftlichen Lieferung und einem innergemeinschaftlichen Erwerb besteht, mindestens zwei Mitgliedstaaten beteiligt sein müssen und dass zwischen diesen Staaten Waren befördert werden müssen. Diese besonderen Ausdrücke, wie „nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns des Versands oder der Beförderung befand“, „in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung des Versands oder der Beförderung“ und „von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat“, finden sich u. a. in Art. 28a Abs. 3 und 5 der Sechsten Richtlinie.

42 Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist auf die erste und die zweite Frage zu antworten, dass die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff „versendet“/„versandt“ dahin auszulegen sind, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, 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.

### *Zur dritten Frage*

43 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war.

44 Zunächst ist festzustellen, dass zwar – wie sich aus der Antwort auf die ersten beiden Fragen ergibt – die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen der objektiven Voraussetzung unterliegen, dass die Gegenstände physisch an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht worden sind, dass es aber für die Finanzverwaltung aufgrund der Abschaffung der Kontrollen an den Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten schwierig ist, sich zu vergewissern, ob die Waren den betreffenden Mitgliedstaat physisch verlassen haben. Diese Prüfung führen die Finanzbehörden daher in erster Linie anhand der von den Steuerpflichtigen vorgelegten Beweise und abgegebenen Erklärungen durch.

45 Wie aus dem ersten Halbsatz von Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie hervorgeht, ist es Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festzulegen. Bei der Ausübung ihrer Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören, beachten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a., C?286/94, C?340/95, C?401/95 und C?47/96, Slg. 1997, I?7281, Randnr. 48, sowie vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C?384/04, Slg. 2006, I?4191, Randnrn. 29 und 30).

46 Ferner geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Nacherhebung der Mehrwertsteuer hervor, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen können, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht so eingesetzt werden dürfen, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C?110/98 bis C?147/98, Slg. 2000, I?1577, Randnr. 52, vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel, C?454/98, Slg. 2000, I?6973, Randnr. 59, sowie vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C?255/02, Slg. 2006, I?1609, Randnr. 92).

47 Teleos u. a. machen geltend, es sei nicht mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität vereinbar, dass die Finanzbehörden eines Mitgliedstaats dem Lieferanten eines gemäß der Regelung über die innergemeinschaftliche Lieferung verkauften Gegenstands die gesamte Beweislast und die Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegten, wenn sich nach dem Erwerb herausstelle, dass der Erwerber einen Betrug begangen habe und die Gegenstände den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen hätten. Die Maßnahmen, die die Finanzbehörden ihnen gegenüber ergriffen hätten, beeinträchtigten zudem das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts und behinderten den freien Warenverkehr.

48 Was erstens den Grundsatz der Rechtssicherheit betrifft, gilt dieser in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die

Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen (vgl. Urteile vom 15. Dezember 1987, Niederlande/Kommission, 326/85, Slg. 1987, 5091, Randnr. 24, sowie Halifax u. a., Randnr. 72). Wie Teleos u. a. und die Kommission zutreffend ausführen, ist es folglich erforderlich, dass Steuerpflichtige ihre steuerlichen Verpflichtungen kennen, bevor sie ein Geschäft abschließen.

49 Sowohl aus den Akten als auch aus den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen geht hervor, dass es im Ausgangsverfahren offenbar keinen stichhaltigen Beweis gibt, der zum einen den Schluss zulässt, dass die betreffenden Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht wurden, und der zum anderen ermöglicht, Manipulationen und Betrügereien auszuschließen. Die nationalen Behörden müssen jedoch zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen die Voraussetzungen festsetzen, unter denen sie innergemeinschaftliche Lieferungen befreien.

50 Es verstieße somit gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein Mitgliedstaat, der die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festgelegt hat, indem er u. a. eine Liste von Unterlagen aufgestellt hat, die den zuständigen Behörden vorzulegen sind, und der die vom Lieferanten als Nachweise für das Recht auf Befreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, den Lieferanten später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könnte, wenn sich herausstellt, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs, von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte, den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben.

51 Verpflichtet man den Steuerpflichtigen, einen schlüssigen Nachweis dafür zu erbringen, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben, so gewährleistet dies nicht eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungen. Vielmehr lässt diese Pflicht ihn im Ungewissen darüber, ob die Befreiung auf seine innergemeinschaftliche Lieferung anwendbar ist oder ob er die Mehrwertsteuer in den Verkaufspreis mit einbeziehen muss.

52 Zweitens ist in Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit daran zu erinnern, dass der Gerichtshof in Randnr. 46 des Urteils Molenheide u. a. entschieden hat, dass die Mitgliedstaaten gemäß diesem Grundsatz Mittel einsetzen müssen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen.

53 So ist es zwar legitim, dass die von den Mitgliedstaaten erlassenen Maßnahmen darauf abzielen, die Ansprüche des Staates möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. Urteile Molenheide u. a., Randnr. 47, sowie Federation of Technological Industries u. a., Randnr. 30).

54 Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die italienische Regierung machen in dieser Hinsicht geltend, dass die Rechtsprechung, wonach es nicht gegen die allgemeinen Rechtsgrundsätze, deren Beachtung der Gerichtshof gewährleiste, verstoße, wenn ein gutgläubig handelnder Einführer zur Zahlung der Zölle verpflichtet werde, die für die Einfuhr einer Ware geschuldet würden, in Bezug auf die der Ausführer eine zollrechtliche Zuwiderhandlung begangen habe, während der Einführer an dieser Zuwiderhandlung nicht beteiligt gewesen sei, auf das Ausgangsverfahren übertragbar sei (vgl. Urteile vom 14. Mai 1996, Faroe Seafood u. a., C?153/94 und C?204/94, Slg. 1996, I?2465, Randnr. 114, sowie vom 17. Juli 1997, Pascoal & Filhos, C?97/95, Slg. 1997, I?4209, Randnr. 61).

55 Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden.

56 Wie Teleos u. a. sowie die Kommission zutreffend ausführen und auch die Generalanwältin

in den Nrn. 78 bis 82 ihrer Schlussanträge feststellt, handelt es sich bei der Erhebung von Zöllen auf Einfuhren aus Ländern außerhalb der Europäischen Union und bei der Erhebung von Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht um vergleichbare Sachverhalte.

57 Die auf den innergemeinschaftlichen Handel anwendbare Regelung legt die Zuständigkeitsverteilung für das Steuerwesen im Binnenmarkt fest und gestattet es der Finanzverwaltung, zur Zahlung der Mehrwertsteuer sowohl den Lieferanten als auch den Erwerber heranzuziehen, während im Rahmen der gemeinsamen Zollregelung die Zölle nur beim Einführer erhoben werden dürfen. Folglich kann die in Randnr. 54 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung nicht auf die beim vorliegenden Gericht anhängige Rechtssache übertragen werden.

58 Zwar rechtfertigt das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten. Die Aufteilung des Risikos zwischen dem Lieferanten und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs muss jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein. Statt der Steuerhinterziehung vorzubeugen, schützt überdies eine Regelung, die dem Lieferanten unabhängig davon, ob er an dem Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht unbedingt vor Betrug und Missbrauch durch den Erwerber. Wäre dieser von jeglicher Verantwortung befreit, könnte er nämlich dazu verleitet werden, die Gegenstände nicht nach Orten außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern und sie nicht in den vorgesehenen Bestimmungsmitgliedstaaten zur Umsatzsteuer zu erklären.

59 Was drittens den Grundsatz der steuerlichen Neutralität anbelangt, verbietet dieser insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Leistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. Urteil vom 7. Dezember 2006, Eurodental, C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Randnr. 46).

60 Müssten die Lieferanten, um die es im Ausgangsverfahren geht, die Mehrwertsteuernachzahlung selbst leisten, wäre dieser Grundsatz nicht beachtet, denn diejenigen Lieferanten, die Umsätze im Inland bewirken, werden nie mit der Umsatzsteuer belastet, weil es sich dabei um eine indirekte Verbrauchsteuer handelt. Damit wären Steuerpflichtige, die einen innergemeinschaftlichen Umsatz unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens bewirken, schlechter gestellt als Steuerpflichtige, die inländische Umsätze bewirken (vgl. in diesem Sinne in Bezug auf das Recht auf Vorsteuerabzug Urteil Eurodental, Randnr. 47).

61 Viertens ist zum Vorbringen von Teleos u. a., dass die von den Behörden des Vereinigten Königreichs ergriffenen Maßnahmen den freien Warenverkehr behinderten, einerseits festzustellen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. Urteile vom 29. April 2004, Gemeinde Leusden und Holin Groep, C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 76, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 54) und das unter bestimmten Umständen Behinderungen des freien Warenverkehrs rechtfertigen kann.

62 Wie die Kommission zutreffend ausführt, ist es andererseits auch wichtig, sicherzustellen, dass die Wirtschaftsteilnehmer nicht schlechter gestellt sind als vor der Abschaffung der Kontrollen an den Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten, weil ein solches Ergebnis dem Zweck des Binnenmarkts, der den Handel zwischen den Mitgliedstaaten erleichtern soll, zuwiderliefe.

63 Da sich die Steuerpflichtigen nicht mehr auf von den Zollbehörden ausgestellte Dokumente stützen können, muss der Nachweis für eine innergemeinschaftliche Lieferung oder einen

innergemeinschaftlichen Erwerb mit anderen Mitteln erbracht werden. Zwar ist das System des innergemeinschaftlichen Handels anfälliger für Betrug geworden, doch müssen die von den Mitgliedstaaten festgelegten Voraussetzungen für den Beweis die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, wie etwa den freien Warenverkehr, beachten.

64 In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie die Pflichten vorsehen können, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen.

65 Überdies verstieße es nach einer auf das Ausgangsverfahren übertragbaren Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn vom Lieferanten gefordert würde, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. in Bezug auf den sogenannten „Karussellbetrug“ Urteile *Federation of Technological Industries* u. a., Randnr. 33, sowie *Kittel und Recolta Recycling*, Randnr. 51).

66 Dass der Lieferant gutgläubig war, dass er alle ihm zur Verfügung stehenden, zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, sind wichtige Kriterien im Rahmen der Feststellung, ob er nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden kann.

67 Wie die Kommission ausführt, müsste dagegen der Erwerber im Liefermitgliedstaat zur Mehrwertsteuer herangezogen werden, wenn der Lieferant seinen Verpflichtungen in Bezug auf den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachgekommen ist, während der Erwerber seine vertragliche Verpflichtung, die Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern, nicht erfüllt hat.

68 Auf die dritte Frage ist daher zu antworten, dass Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt.

#### *Zur vierten Frage*

69 Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob es als ein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer maßgeblicher Beweis angesehen werden kann, wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung wie die im Ausgangsverfahren über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgegeben hat.

70 In Anbetracht der Antwort auf die ersten beiden Fragen ist festzustellen, dass neben den Voraussetzungen in Bezug auf die Eigenschaft der Steuerpflichtigen, die Übertragung der Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, und die physische Verbringung der Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen keine weitere Voraussetzung für die

Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen aufgestellt werden kann.

71 Im Rahmen der Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die innergemeinschaftliche Lieferung ist zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlich, dass die zuständigen Finanzbehörden unabhängig voneinander prüfen, ob die Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Befreiung der entsprechenden Lieferung erfüllt sind. Selbst wenn die Abgabe einer den innergemeinschaftlichen Erwerb betreffenden Steuererklärung durch den Erwerber ein Indiz dafür bilden kann, dass die Gegenstände tatsächlich an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht wurden, ist eine solche Erklärung doch nicht von entscheidender Bedeutung für den Nachweis einer von der Mehrwertsteuer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung.

72 Auf die vierte Frage ist daher zu antworten, dass es einen zusätzlichen Beweis dafür darstellen kann, dass die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben, wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung wie die im Ausgangsverfahren über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgegeben hat, dass dies aber kein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer maßgeblicher Beweis ist.

### **Kosten**

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

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

**1. Die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 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 in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 geänderten Fassung sind im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff „versendet“/„versandt“ dahin auszulegen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, 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.**

**2. Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 2000/65 ist dahin auszulegen, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt.**

**3. Wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung wie die im Ausgangsverfahren über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgegeben hat, kann dies einen zusätzlichen Beweis dafür darstellen, dass die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben, ist aber kein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer maßgeblicher Beweis.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Englisch.