

Downloaded via the EU tax law app / web

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 11. Januar 2007(1)

Rechtssache C-409/04

Teleos plc u. a.

gegen

The Commissioners of Customs and Excise

(Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court [Vereinigtes Königreich])

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 28a Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 und Art. 28c Teil A Buchst. a – Innergemeinschaftlicher Erwerb – Innergemeinschaftliche Lieferung – Befreiung – Gegenständen, die in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden – Anforderungen an den Nachweis – Unregelmäßigkeiten bei der Versendung oder Beförderung, die der Lieferer nicht verschuldet hat“

I – Einleitung

1. Im vorliegenden Fall sind Fragen der Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(2) im Zusammenhang mit der Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen zu beantworten. Die Fragen stehen in engen Zusammenhang mit den Fragen, die die Rechtssachen C-146/05 (Collée) und C-184/05 (Twoh International) aufwerfen, in denen ich heute ebenfalls Schlussanträge vorlege.

2. Die im Vereinigten Königreich ansässigen Kläger im Ausgangsverfahren, die Teleos plc sowie dreizehn weitere Unternehmen(3) (Teleos u.a.), haben Mobiltelefone an ein spanisches Unternehmen verkauft. Der Erwerber sollte die Ware aus dem Vereinigten Königreich in andere Mitgliedstaaten ausführen. Wie sich nachträglich herausstellte, kam es dabei zu Unregelmäßigkeiten, an denen Teleos u. a. allerdings nicht beteiligt waren. Die Steuerbehörden versagten ihnen dennoch die Befreiung ihrer Lieferungen.

3. Das vorliegende Gericht möchte zum einen wissen, wann der innergemeinschaftliche Erwerb bzw. die innergemeinschaftliche Lieferung abgeschlossen ist und ein Anspruch auf Befreiung von der Mehrwertsteuer im Inland besteht. Insbesondere ist zu klären, ob dafür die tatsächliche Verbringung der Ware über die Grenze erforderlich ist. Zum anderen stellt sich die Frage, ob dem Lieferer die Befreiung versagt werden kann, wenn sich der vom Erwerber erstellte Nachweis für die Verbringung über die Grenze nachträglich als falsch erweist, ohne dass der Lieferer die Unrichtigkeit kannte oder kennen musste.

4. Bei der in diesem Fall vorzunehmenden Auslegung der Sechsten Richtlinie sind zwei Ziele miteinander in Einklang zu bringen. Zum einen gilt es, die Hinterziehung von Mehrwertsteuer einzudämmen. Gerade die mehrwertsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Transaktionen mit hochwertigen, leicht transportierbaren Gütern ist nämlich besonders anfällig für Betrügereien. Zum anderen dürfen den Unternehmen, die grenzüberschreitende Geschäfte korrekt und sorgfältig abwickeln, nicht zu große Risiken und Lasten auferlegt werden, um den innergemeinschaftlichen Handel nicht übermäßig zu erschweren. Letztlich geht es auch um die Frage, wer das Risiko für betrügerisches Handeln eines Dritten zu tragen hat: dessen gutgläubige Geschäftspartner oder der Staat.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Gemeinschaftsrecht

5. Die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung von Steuergrenzen⁽⁴⁾ fügte in die Sechste Richtlinie einen neuen Abschnitt XVIa (Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten (Art. 28a bis 28m) ein. Diese Bestimmungen sind nach wie vor maßgeblich, da bisher noch keine endgültige Regelung der Besteuerung des unternehmerischen Warenverkehrs für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten ergangen ist.

6. Art. 28a der Sechsten Richtlinie lautet auszugsweise

„(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 Art. 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 der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versendet oder befördert wird.

...“

7. Der Steuertatbestand wird in Art. 28d Abs. 1 der Sechsten Richtlinie wie folgt definiert:

„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.“

8. Art. 28b Teil A der Sechsten Richtlinie regelt den Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs, wie folgt:

„(1) Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, in 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.

...“

9. Nach Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie sind innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen zwei Mitgliedstaaten von der Steuer befreit. Die Bestimmung lautet auszugsweise:

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

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

...“

B – *Nationales Recht*

10. Section 30 Abs. 8 des Value Added Tax Act 1994 (VAT Act 1994) sieht Folgendes vor:

„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 die betreffende Lieferung zur Folge hat,

(i) dass sowohl die Gegenstände 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, die Section 10 entsprechen, mehrwertsteuerpflichtig ist, und

b) gegebenenfalls in der Verordnung genannte oder von den Commissioners bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt sind.“

11. In Durchführung dieser Ermächtigung regelt Regulation 134 der Value Added Tax Regulations (Mehrwertsteuer-Verordnung) von 1995 die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen näher. Weitere Einzelheiten finden sich in den Hinweisen (Notices) 725 und 703 der Commissioners, die nach Section 30 Absatz 8 des Gesetzes von 1994 und Schedule 7 Abs. 4 zum Teil Gesetzeskraft haben. Wie das vorliegende Gericht ausführt ist nach all diesen Bestimmungen ein Anspruch auf die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung mit dem Recht auf Vorsteuerabzug (zero-rating) erst gegeben, wenn die Güter das Vereinigte Königreich tatsächlich verlassen haben.

III – Sachverhalt und Vorlagefragen

12. Teleos u. a. verkauften im Jahr 2002 Mobiltelefone an die in Spanien ansässige Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (TT). In den Verträgen war zumeist Frankreich, in Einzelfällen auch Spanien als Bestimmungsort für die Waren festgelegt. Die Lieferung erfolgte „ab Werk“ (*ex works*) (5). Teleos u. a. waren danach nur verpflichtet, die Ware im Lager des Spediteurs von TT im Vereinigten Königreich abzuliefern. Der Spediteur übergab sie dann angeblich einem Frachtführer zum Transport in die Bestimmungsstaaten. Für jedes Geschäft übersandte TT Teleos u. a. per Couriersdienst einen gestempelten und unterschriebenen CMR-Frachtbrief im Original zum Nachweis dafür, dass die Mobiltelefone an ihrem Bestimmungsort eingetroffen waren. Nach den Feststellungen des vorliegenden Gerichts bestand für Teleos u. a. kein Anlass, an den Angaben in den Frachtbriefen oder an deren Echtheit zu zweifeln.

13. Auf Antrag von Teleos u. a. wurden die Lieferungen von der Steuer befreit und Vorsteuerabzug gewährt (zero-rating). Bei Ermittlungen einige Wochen nach den letzten Lieferungen entdeckten die Commissioners, dass die CMR-Frachtbriefe zahlreiche falsche Angaben zum Bestimmungsort, zum Frachtführer und zu den angeblich verwendeten Fahrzeugen enthielten. Sie waren daher der Ansicht, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nicht verlassen haben. Das vorliegende Gericht teilt diese Einschätzung. In der Folge setzten die Commissioners Mehrwertsteuernachzahlungen in Höhe von mehreren Millionen Pfund gegen Teleos u. a. fest. Allerdings räumten sie ein, dass Teleos u. a. weder in einen Betrug verwickelt waren noch wussten, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nicht verlassen hatten.

14. TT hat nach den Erkenntnissen des vorliegenden Gerichts in Spanien Steuererklärungen über den innergemeinschaftlichen Erwerb der Mobiltelefone eingereicht, die hierauf zu entrichtende Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend gemacht und die Weiterlieferung als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung angemeldet.

15. Bevor Teleos u. a. in Geschäftsbeziehungen mit TT getreten waren, hatten sie sich der Vertrauenswürdigkeit dieses Abnehmers vergewissert, indem sie dessen spanische Mehrwertsteuernummer, die Handelsregistereintragung und die Kreditwürdigkeit überprüft hatten. Auch über den von TT eingeschalteten Spediteur hatten sie Erkundigungen eingezogen.

16. Der mit dem Rechtsstreit über die Mehrwertsteuerveranlagung befasste High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court), hat mit Beschluss vom 7. Mai 2004 (beim Gerichtshof eingegangen am 24. September 2004) folgende Fragen zur Vorabentscheidung gemäß Art. 234 EG vorgelegt.

1. Ist der Begriff „versendet“ in Art. 28a Abs. 3 (innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen) unter den 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 ihre Reise 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 ihrer Reise in einen anderen Mitgliedstaat physisch verlassen haben?

Voraussetzungen einer Befreiung

2. Ist Art. 28c Teil A Buchst. a 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 ihre Reise 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 ihrer Reise 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?

Wiederaufleben der Verpflichtung zur Entrichtung der Mehrwertsteuer

3. Unter welchen Umständen (wenn überhaupt) können die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats unter den 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 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 Buchstabe d der Sechsten Richtlinie geltend gemacht hatte?

17. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Teleos u. a., die Regierung des Vereinigten Königreichs, Irland, die französische, griechische, italienische und portugiesische Regierungen sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Stellung genommen.

IV – Rechtliche Würdigung

18. Der Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits ist dadurch gekennzeichnet, dass Schein und Sein hier offenbar auseinander fallen. Nach den Dokumenten, die Teleos u. a. von seinem Geschäftspartner TT erhalten und den Commissioners vorgelegt hat, hat der Beauftragte von TT die Mobiltelefone im Vereinigten Königreich in Empfang genommen und in andere Mitgliedstaaten transportieren lassen. Damit wären alle Voraussetzungen sowohl für den innergemeinschaftlichen Erwerb als auch für die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt gewesen, und zwar unabhängig davon, welche der in der ersten und zweiten Vorlagefrage angesprochenen Auslegungsvarianten man vorzieht.

19. Die dritte und vierte Vorlagefrage widmen sich der Problematik, welche Folgen es für die steuerliche Behandlung einer Lieferung hat, wenn sich nachträglich erweist, dass die Dokumente und die Realität nicht übereinstimmen. Nur wenn man auf diese Fragen antwortet, dass die später bekannt gewordenen Tatsachen zu einer Neubewertung der Lage führen können, kommt es auf die erste und zweite Vorlagefrage an.

20. Mit diesen Fragen soll nämlich geklärt werden, ob möglicherweise auch dann bereits ein innergemeinschaftlicher Erwerb und eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung stattgefunden hat, wenn die Telefone das Vereinigte Königreich (noch) nicht verlassen haben. Könnten die Steuerbehörden dem Lieferer diesen Umstand aber nicht entgegen halten, weil dieser gutgläubig von der Richtigkeit der Frachtbriefe ausging, wäre es unerheblich, ob und wann die Befreiung unter diesen Umständen eingreift.

21. Die dritte und vierte Frage wären ihrerseits nicht von Bedeutung, wenn der Gerichtshof bei der ersten und zweiten Frage zu dem Ergebnis käme, dass die Steuerbefreiung selbst dann eintritt, wenn die Ware den Herkunftsstaat nicht verlassen hat.

22. Somit gibt es keinen klaren logischen Vorrang der einen oder anderen Gruppe von Fragen. Daher sollen die Fragen in der Reihenfolge beantwortet werden, wie sie das vorliegende Gericht gestellt hat.

A – Vorbemerkung zu den Regeln über die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten(6)

23. Bevor ich näher auf die Vorlagefragen eingehe, möchte ich noch einige Erläuterungen zum Hintergrund der Sonderregeln für grenzüberschreitende Lieferungen im innergemeinschaftlichen Handel vorausschicken.

24. Durch die Mehrwertsteuer wird der private Verbrauch im Inland besteuert. Deswegen unterliegen die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen im Inland (Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie) sowie die Einfuhr von Waren (Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie) der Mehrwertsteuer. Für den grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Handel ist durch die Übergangsregelung über die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten (Abschnitt XVIa) durch die Richtlinie 91/680 ein weiterer Steuertatbestand eingeführt worden, der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 28a Abs. 1 Buchst. a).

25. Die Lieferung von Gegenständen, die in einen Drittstaat versandt oder befördert werden, ist gemäß Art. 15 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit, denn diese werden nicht im Inland verbraucht. Entsprechendes gilt gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie für Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat.

26. Vor der Einführung der Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handel wurden Warenlieferungen zwischen zwei Mitgliedstaaten wie Lieferungen im sonstigen internationalen Handel eingeordnet. Eine Lieferung war danach am Lieferort im Sinne des Art. 8 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, also am Ort der Versendung, grundsätzlich steuerpflichtig, wurde jedoch bei der Ausfuhr von der Steuer befreit. Sodann fiel Mehrwertsteuer bei der Einfuhr in den Bestimmungsstaat an. Der Grenzübertritt bei der Aus- bzw. Einfuhr, der jeweils den entscheidenden Anknüpfungspunkt für die Steuerbefreiung bzw. die Besteuerung bildete, war dabei anhand der Zolldokumente ohne weiteres auch für Mehrwertsteuerzwecke nachzuweisen.

27. Im Zuge der Verwirklichung des Binnenmarktes wurden die Kontrollen an den Binnengrenzen abgeschafft, was folglich auch eine Neugestaltung der Mehrwertsteuerregelungen für den innergemeinschaftlichen Handel erforderte.(7) Allerdings ging die Reform nicht so weit, die für inländische Warenlieferungen geltenden Regelungen auf den Handel zwischen zwei Mitgliedstaaten auszuweiten. Denn dies hätte bedeutet, dass die Mehrwertsteuer – anders als nach der bisherigen Lage – nicht dem Staat zustünde, in den die Ware eingeführt und in dem sie verbraucht wird, sondern dem Staat, von dem aus die Ware versandt wird.

28. Die Übergangsregelung lässt vielmehr die bisherige Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten unangetastet. Um zu erreichen, dass die Mehrwertsteuer weiterhin dem Mitgliedstaat des Endverbrauchs zusteht, führte die Richtlinie 91/680 den innergemeinschaftlichen Erwerb als neuen Steuertatbestand für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten ein (Art. 28a Abs. 1 Buchst. a).

29. Da der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsstaat der Ware versteuert wird, soll die entsprechende innergemeinschaftliche Lieferung im Herkunftsstaat von der Steuer befreit werden, um eine Doppelbesteuerung und damit einen Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zu vermeiden (Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie).(8)

Während der innergemeinschaftliche Erwerb also an die Stelle der Besteuerung der Einfuhr getreten ist, ersetzt die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung die Befreiung bei der Ausfuhr.

B – *Zur ersten und zweiten Vorlagefrage*

1. Zum Ineinandergreifen des innergemeinschaftlichen Erwerbs und der Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung

30. Die Kläger beanspruchen im Ausgangsrechtsstreit die Befreiung ihrer Lieferungen gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie als innergemeinschaftliche Lieferungen. Dennoch ersucht der High Court in seiner ersten Frage um Auslegung von Art. 28a Abs. 3 der Sechsten Richtlinie, in dem die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs geregelt ist.

31. Dieser Ansatz beruht auf der zutreffenden Annahme, dass die Befreiung nach Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie und der steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie an den gelieferten Gegenständen miteinander im Zusammenhang stehen. Durch den innergemeinschaftlichen Erwerb verlagert sich das Besteuerungsrecht vom Herkunftsstaat auf den Bestimmungsstaat.(9)

32. Wegen des Ineinandergreifens von Erwerb und Befreiung, das sich auch an den aufeinander Bezug nehmenden Formulierungen in den entsprechenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie zeigt, sind die erste und zweite Vorlagefrage gemeinsam zu prüfen.

33. Nach Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb unter folgenden zwei Voraussetzungen vor:

- Der Erwerber erlangt die Befähigung wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen(10) und
- der betreffende Gegenstand wird 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.

34. Die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. I 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie greift unter folgenden Bedingungen ein:

- Die Gegenstände werden durch den Verkäufer oder den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Art. 3 [der Sechsten Richtlinie] bezeichneten Gebietes [also dem Inland], aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert,
- die Lieferungen werden an einen anderen Steuerpflichtigen oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem Versandstaat als Steuerpflichtiger oder als nicht steuerpflichtige juristische Person handelt.

35. Was die Erfüllung des Tatbestands des innergemeinschaftlichen Erwerbs anbelangt, ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass TT die Befugnis erlangt hat, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auch wenn sie die Gegenstände nicht unmittelbar selbst in Besitz genommen hat, sondern ein von ihr beauftragter Spediteur. Beim Befreiungstatbestand bereitet die zweite Voraussetzung – die Lieferung an einen Steuerpflichtigen, der außerhalb des Versandstaats als solcher handelt – keine Probleme.

36. Uneinig sind sich die Beteiligten allein über die richtige Auslegung des Begriffs des

Versendens in einen anderen Mitgliedstaat, der in ähnlicher Weise in Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie auftaucht.

2. Versenden und Befördern im Sinne der Art. 28a Abs. 3 und 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie

37. Teleos u. a. sind der Auffassung, dass das Versenden in einer Konstellation wie der vorliegenden bereits dann erfolgt ist, wenn der Lieferer die Ware im Versandstaat dem Beauftragten des Erwerbers übergibt, wobei zwischen den Vertragsparteien vereinbart ist, dass der Erwerber die Ware in einen anderen Mitgliedstaat ausführt. Mit der Übergabe trete daher der innergemeinschaftliche Erwerb ein und entstehe der Anspruch auf die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung.

38. Sie stützen sich dabei zum einen auf den Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen. Das Versenden bezeichne den Beginn einer Transportbewegung, nicht aber ihren Abschluss durch die Ankunft im Bestimmungsstaat. Zum anderen heben sie hervor, dass der Veräußerer mit der Übergabe an den Erwerber die Herrschaft über den Gegenstand verliere und daher auch die Steuerpflicht auf den Erwerber übergehen müsse.

39. Die beteiligten Mitgliedstaaten und die Kommission meinen dagegen, das Versenden in einen anderen Mitgliedstaat setze mindestens voraus, dass die Gegenstände den Versandstaat tatsächlich verlassen haben bzw. im Bestimmungsstaat angekommen sind. Nur durch das Anknüpfen an diesen objektiven Vorgang sei ein korrektes Funktionieren des Mehrwertsteuersystems gewährleistet. Die bloße Absicht oder vertragliche Verpflichtung des Käufers, die Waren in einen anderen Mitgliedstaat zu bringen, genüge nicht.

40. Tatsächlich ist der Begriff des Versendens (*dispatch*) in keiner der Sprachfassungen der Sechsten Richtlinie ganz eindeutig. Rein sprachlich scheint es vertretbar, dass es sich dabei nur um einen punktuellen Vorgang handelt, wie Teleos u. a. vortragen.

41. Allerdings ist fraglich, ob hier überhaupt ein Fall des Versendens vorliegt. Daneben nennen die beiden einschlägigen Bestimmungen nämlich die Beförderung. Der Begriff der Beförderung beschreibt – anders als möglicherweise der Begriff des Versendens – keinen nur punktuellen Vorgang, sondern eine kontinuierliche Bewegung der Ware. Daher ließe sich nicht vertreten, dass *die Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat* schon abgeschlossen ist, wenn die Ware den Herkunftsstaat noch nicht verlassen hat.

42. Die Unterscheidung von Versenden und Befördern ist meines Erachtens wie folgt zu erklären. Ein Versenden liegt vor, wenn der Verkäufer oder der Erwerber einen unabhängigen Dritten für den Transport einschaltet, etwa die Post, der während der Beförderung weder den Weisungen des Verkäufers noch des Erwerbers unterliegt. Mit der Übergabe an den Dritten, dem Versenden, verliert der Veräußerer die Sachherrschaft über den Gegenstand, ohne dass der Erwerber bereits Eigentümerbefugnisse erlangt. Die entsprechende Befugnis geht erst auf den Erwerber über, wenn ihm der Dritte den Gegenstand im Bestimmungsstaat übergibt. In diesem Moment findet der innergemeinschaftliche Erwerb statt.

43. Ein Befördern im Sinne der Richtlinie ist dagegen gegeben, wenn der Verkäufer bzw. der Erwerber den Warentransport selbst oder durch Beauftragte durchführt, die seinen Weisungen unterliegen. Ist der Verkäufer für den Transport verantwortlich, so tritt der innergemeinschaftliche Erwerb ein, wenn der Verkäufer oder seine Beauftragten den Gegenstand beim Erwerber im Bestimmungsland abliefern. Übernimmt der Erwerber den Transport, so erlangt er unmittelbar bzw. durch seine Beauftragten im Herkunftsstaat zwar die Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen. Dennoch findet der innergemeinschaftliche Erwerb auch hier erst statt,

wenn die Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat abgeschlossen ist.

44. Im Ausgangsrechtsstreit hätte der innergemeinschaftliche Erwerb durch die Übergabe der Mobiltelefone an den Spediteur und die Beförderung in das Bestimmungsland eintreten sollen. Da der Spediteur kein unabhängiger Dritter war, sondern im Auftrag von TT handelte, liegt kein Fall des Versendens, sondern des Beförderns vor. Die auf den Wortsinn des Begriffs des Versendens gestützten Argumente von Teleos u. a. gehen daher ins Leere.

45. Die hier vertretene Auslegung der Begriffe Versenden und Befördern führt – wenn auch auf anderem Weg – zu demselben Ergebnis wie die von den Mitgliedstaaten und der Kommission vertretene Lösung: Der innergemeinschaftliche Erwerb und die damit einhergehende Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung sind jeweils davon abhängig, dass der Gegenstand den Herkunftsstaat tatsächlich verlassen hat.

46. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem Sinn und Zweck der Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handel, wie insbesondere die Kommission zutreffend ausführt. Grundannahme ist dabei, dass es zu einem Transfer der Ware von einem Mitgliedstaat in einen anderen kommt und sich damit der steuerpflichtige Endverbrauch entsprechend verlagert. Als Ort des steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbs legt Art. 28b Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie folglich auch den Bestimmungsmitgliedstaat fest. Dass es zu dieser Verlagerung kommt, ist nicht hinreichend sicher, solange der Gegenstand die Grenze nicht passiert hat.

47. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten in seinem Einleitungssatz auffordert, innergemeinschaftliche Lieferungen „unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen“, zu befreien.

48. Diesem Ziel dient die Bedingung in Section 30 Abs. 8 Buchst. a, i des VAT Act 1994, dass die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nur gewährt wird, wenn die Gegenstände das Land tatsächlich verlassen haben. Teleos u. a. haben zwar Recht, wenn sie vortragen, dass zur Durchführung des Einleitungssatzes von Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie aufgestellte nationale Bedingungen nicht gegen die übrigen Bestimmungen der Richtlinie verstoßen dürfen.(11) Wie die vorstehenden Ausführungen ergeben haben, ist dies aber nicht der Fall.

49. Im Übrigen haben die Begriffe der wirtschaftlichen Tätigkeit und der Lieferung von Gegenständen, die die nach der Sechsten Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren, nach ständiger Rechtsprechung sämtlich objektiven Charakter und sind unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar.(12)

50. Dies gilt auch für den Begriff der innergemeinschaftlichen Lieferung. Indem die Definition dieses Begriffs auf die physische Bewegung der Ware über die Grenze abstellt, knüpft sie ebenfalls an einen objektiven Vorgang an. Auch bei der Dokumentation solcher Warenbewegungen können Manipulationen zwar nie völlig ausgeschlossen werden, wie der Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits illustriert. Dennoch sind objektive, sich in der Außenwelt manifestierende Vorgänge eher einer Nachprüfung zugänglich, als die Absichten des Erwerbers und die vertraglich vereinbarten Pflichten, die er übernommen hat.(13) Insoweit kann die Bedingung der tatsächlichen Verbringung aus dem Herkunftsstaat zur Verhütung von Steuerhinterziehungen beitragen.

51. Das Abstellen auf objektive Umstände dient zudem dem Ziel, Rechtssicherheit zu gewährleisten und erleichtert die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen.(14)
52. Teleos u. a. wenden sich mit einer Reihe weiterer Argumente dagegen, dass die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst eintritt, wenn der Gegenstand den Herkunftsstaat verlassen hat. Im Kern beanstanden sie, dass der Veräußerer für den tatsächlichen Transport der Gegenstände aus dem Herkunftsstaat einstehen soll, obwohl er mit der Übergabe der Gegenstände an den Erwerber bzw. dessen Spediteur die Kontrolle über sie verloren hat. Durch diese Auslegung werde die im internationalen Handel gebräuchliche Form der Lieferung „ab Werk“ und eine Reihe weiterer in den Incoterms geregelter Lieferarten (z. B. CIF und FOB) mit erheblichen Risiken belastet. Dies mache den innergemeinschaftlichen Warenverkehr weniger attraktiv und verstoße somit gegen Art. 29 EG.
53. Es trifft zu, dass den Veräußerer bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung „ab Werk“ ein besonderes Risiko trifft. Befördert der Käufer die Gegenstände entgegen den vertraglichen Vereinbarungen nicht in einen anderen Mitgliedstaat, so bildet die Transaktion tatsächlich keine befreite innergemeinschaftliche Lieferung, die der Erwerber im Bestimmungsstaat versteuern muss. Die Leistung ist dann vielmehr als Lieferung im Inland zu qualifizieren, für die der Lieferer steuerpflichtig ist. Dieser wird dem Erwerber die Mehrwertsteuer meist nicht in Rechnung gestellt haben, weil eine befreite innergemeinschaftliche Lieferung geplant war.
54. Das Risiko des Lieferers, wegen des vertragswidrigen Verhaltens des Erwerbers Mehrwertsteuer entrichten zu müssen, ist in erster Linie eine Folge der Ausgestaltung der vertraglichen Beziehungen. Wenn der Lieferer die Beförderung der Ware in einen anderen Mitgliedstaat dem Erwerber überlässt, was die Sechste Richtlinie durchaus erlaubt, so muss er sich bei Nichterfüllung dieser vertraglichen Pflicht folglich an seinen Vertragspartner halten und die Mehrwertsteuer, die er bei einer inländischen Lieferung schuldet, bei diesem nachfordern. Um sich für diesen Fall abzusichern, kann der Lieferer sich bis zum Nachweis der Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat Sicherheit für die Mehrwertsteuer vom Käufer leisten lassen, wie dies in den Hinweisen 703 der Commissioners angeregt wird.
55. Nach der von Teleos u. a. vorgeschlagenen Auslegung würde sich der Erwerb dagegen auf den Zeitpunkt vor der Beförderung aus dem Herkunftsstaat vorverlagern. Von diesem Moment an wäre bereits der Sitzstaat des Erwerbers zur Erhebung der Steuer berechtigt, obwohl die Gegenstände dort tatsächlich nicht angekommen, sondern im Herkunftsstaat verblieben sind und mutmaßlich auch hier verbraucht werden. Diese Auslegung liefe damit der mit den Übergangsregeln bezweckten Aufteilung des Besteuerungsrechts zuwider.
56. Das Risiko der Nichterfüllung der vertraglichen Pflicht des Erwerbers, die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat auszuführen, träfe letztlich den Fiskus des Herkunftsstaats der Gegenstände. Dieser ist jedoch an den vertraglichen Beziehungen zwischen Veräußerer und Erwerber nicht beteiligt. Da mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung einhergeht, könnte sich der Fiskus des Herkunftsstaats der Waren nicht mehr an den im Inland ansässigen Lieferer halten. Vielmehr müsste er versuchen, die Mehrwertsteuer bei dem Erwerber zu erheben, der dort möglicherweise gar nicht steuerlich registriert ist.(15)
57. Es kann dahinstehen, ob die Belastungen und Risiken, die für den Lieferer in der vorliegenden Konstellation mit innergemeinschaftlichen Lieferungen verbunden sein können, überhaupt eine Beschränkung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs darstellen. Denn die Risiken hängen vor allem mit der Ausgestaltung der Vertragsleistung als „Ab-Werk“-Lieferung

zusammen, wie sie der Lieferer vereinbart hat, und nicht mit der Auslegung der einschlägigen Regelungen der Sechsten Richtlinie. Jedenfalls wären entsprechende Beschränkungen gerechtfertigt, da sie die ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer bei grenzüberschreitenden Lieferungen ermöglichen und dem von der Sechsten Richtlinie anerkannten und geförderten Ziel dienen, den Steuerbetrug zu bekämpfen(16).

58. Allerdings muss im Rahmen der Beantwortung der dritten Frage geprüft werden, ob die Haftung des Lieferers in besonderen Situationen wie der vorliegenden nicht zu weit gehen und den freien Warenverkehr in unverhältnismäßiger Weise beschränken oder allgemeine Rechtsgrundsätze verletzen würde.

59. Auf die erste und zweite Vorlagefrage ist somit wie folgt zu antworten:

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstands im Sinne des Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie setzt voraus, dass der Erwerber die Befugnis erlangt, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, der in einen anderen Mitgliedstaat versendet oder befördert wird und der den Herkunftsstaat infolge dessen physisch verlassen hat.

Die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie setzt voraus, dass der gelieferte Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versendet oder befördert wird und den Herkunftsstaat infolge dessen physisch verlassen hat.

C – Zur dritten Vorlagefrage

60. In Beantwortung der dritten Frage ist zu klären, ob dem Lieferer, der gutgläubig die vom Erwerber zur Verfügung gestellten Nachweise für die Beförderung aus dem Herkunftsland vorgelegt hat, die ursprünglich anerkannte Befreiung der Lieferung nachträglich wieder versagt werden kann, wenn sich herausstellt, dass die Nachweise falsch waren.

61. Die beteiligten Mitgliedstaaten sind übereinstimmend der Meinung, dass der Lieferer die Voraussetzungen für die Befreiung der Lieferung nachweisen müsse. Erwiesen sich die von ihm vorgelegten Beweise bei Überprüfungen der Steuerverwaltung als falsch, sei der Nachweis nicht erbracht und die Befreiung sei folglich nachträglich zu versagen.

62. Die Kommission legt dagegen dar, dass innergemeinschaftliche Lieferungen übermäßig erschwert würden, wenn der Lieferer nicht in den Genuss der Befreiung käme, obwohl er alles in seiner Macht Stehende getan habe, um die Voraussetzungen für die Befreiung zu erfüllen und nachzuweisen. Sie verweist auf eine gemeinsame Protokollerklärung, die Rat und Kommission anlässlich der Annahme der Richtlinie 91/680 abgegeben haben. Danach soll die Übergangsregelung unter keinen Umständen dazu führen, dass die Befreiung gemäß Art. 28c Teil A verweigert wird, weil sich nachträglich herausstellt, dass der Käufer diesbezüglich falsche Angaben gemacht hat, während der Steuerpflichtige aber alle notwendigen Maßnahmen ergriffen hat, um eine fehlerhafte Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften in Bezug auf Lieferungen seines Unternehmens auszuschließen.

63. Zunächst ist hervorzuheben, dass die Sechste Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuerkennt.(17) Daraus folgt, dass Befreiungen von der Steuer als Ausnahme von diesem Grundsatz eng auszulegen sind.(18) Derjenige, der sich auf eine solche Ausnahme beruft, muss nachweisen, dass die Voraussetzungen für ihr Eingreifen vorliegen.

64. Wie sich aus dem Einleitungssatz des Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie ergibt, ist es Sache der Mitgliedstaaten, die formellen Anforderungen an den Nachweis für die Voraussetzungen der Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festzulegen.(19) Bei der

Ausschöpfung des Spielraums, den die Sechste Richtlinie den Mitgliedstaaten insofern belässt, müssen diese jedoch die Vorgaben des EG-Vertrags, den Sinn und Zweck der Richtlinie selbst sowie allgemeine Rechtsgrundsätze wie den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten.(20)

65. Die Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handel wurde durch die Richtlinie 91/680 im Zuge der Errichtung des Binnenmarktes und der Beseitigung der Steuergrenzen eingeführt.(21) Die Maßnahmen zielen also im Kern auf die Erleichterung des freien Warenverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten, der durch die Art. 28 und 29 EG gewährleistet wird. Wie die Kommission zutreffend ausführt, dürfen die Anforderungen an den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung folglich nicht dazu führen, dass der innergemeinschaftliche Warenverkehr durch die Übergangsregelung stärker erschwert wird, als dies vor Abschaffung der Grenzkontrollen der Fall war.

66. Solange noch Grenzkontrollen existierten, konnten die Steuerpflichtigen sich für den Nachweis der Ausfuhr der gelieferten Gegenstände auf die von den Zollbehörden ausgestellten Dokumente stützen. Nach Wegfall der Binnengrenzen steht den Steuerpflichtigen dieses besonders vertrauenswürdige Beweismittel nicht mehr zur Verfügung. Der Nachweis für die Verbringung über die Grenze kann stattdessen im Allgemeinen nur noch durch die Erklärungen Privater erbracht werden.

67. Dafür bietet sich insbesondere ein Frachtbrief an, der entsprechend den Vorgaben des Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR) erstellt wurde und auf dem der Empfänger den Erhalt der Ware in einem anderen Mitgliedstaat vermerkt hat.

68. Ein CMR-Frachtbrief wird vom Absender der Güter und vom Frachtführer unterzeichnet und dient zum Beweis dafür, dass der Frachtführer die Ware übernommen hat.(22) Eine Ausfertigung begleitet die Ware und wird dem Empfänger auf dessen Verlangen übergeben.(23) Vermerkt dieser den Empfang der Ware auf dem Frachtbrief, so haben mindestens drei meist von einander unabhängige Personen an der Erstellung des Nachweises für die Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat mitgewirkt. Dies verringert die Gefahr von Manipulationen, kann sie allerdings nicht völlig ausschließen.

69. Legt der Steuerpflichtige einen in dieser Weise erstellten Frachtbrief vor, so reicht dies im Regelfall als Nachweis für die Beförderung oder die Versendung aus dem Lieferstaat in einen anderen Mitgliedstaat aus. Bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen ist damit auch ein Anspruch auf Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung gegeben. Dies schließt nicht aus, dass der Nachweis der Beförderung oder Versendung stattdessen auch auf andere Weise erbracht werden kann, wenn dies zu keiner stärkeren Behinderung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs führt als die vor Wegfall der Binnengrenzen geltenden Nachweiserfordernisse.

70. Fraglich ist, welche Konsequenzen es hat, wenn sich die Angaben in dem Frachtbrief nachträglich als falsch erweisen und davon auszugehen ist, dass die Ware tatsächlich nicht über die Grenze transportiert worden ist, wobei der Steuerpflichtige weder kollusiv mit den Ausstellern des Frachtbriefes zusammengewirkt hat, noch Kenntnis von seiner Unrichtigkeit hatte bzw. hätte haben müssen.

71. Zum einen könnte man die Lieferung entsprechend der sich später herausstellenden Sachlage nachträglich als nicht befreite innerstaatliche Lieferung qualifizieren und den Lieferer zur Zahlung der Mehrwertsteuer heranziehen. Dies vertreten die Mitgliedstaaten. Die Kommission meint dagegen, in diesem Fall könne die Mehrwertsteuer nicht vom Lieferer verlangt werden.

72. Die von den Mitgliedstaaten vertretene Ansicht teile ich nicht. Sie führt zu einer übermäßigen Belastung des Lieferers und damit zu einer Behinderung des freien Warenverkehrs. Das Risiko, dass der Lieferer für die Mehrwertsteuer haften muss, wenn sein Abnehmer die Gegenstände tatsächlich nicht ausführt, den Transport aber durch manipulierte Transportpapiere vortäuscht, könnte den Lieferer nämlich von grenzüberschreitenden Geschäften abhalten. Die von den Mitgliedstaaten vertretene Ansicht widerspräche daher den Zielen der Übergangsregelung.

73. Wie sich aus der von der Kommission zitierten Protokollerklärung ergibt, die Rat und Kommission bei Annahme der Richtlinie 91/680 abgegeben haben, sollte die Haftung des Lieferers auch nach dem Willen des Gesetzgebers nicht so weit gehen.

74. Zwar kann das von der Sechsten Richtlinie anerkannte und geförderte Ziel, eine ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer zu sichern und Steuerhinterziehungen zu bekämpfen⁽²⁴⁾, Beschränkungen des freien Warenverkehrs rechtfertigen.⁽²⁵⁾ Die von den Mitgliedstaaten vertretene Ansicht ist auch geeignet, Steuerausfälle durch kriminelles Verhalten zu verhindern. Sie führt jedoch zu einer unangemessenen Risikoverteilung zwischen dem Lieferer und dem Fiskus für das kriminelle Verhalten eines Dritten und widerspricht damit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

75. Sicher trifft den Lieferer die Pflicht, alles in seiner Macht Stehende zu tun, um eine ordnungsgemäße Durchführung der innergemeinschaftlichen Lieferung zu gewährleisten.⁽²⁶⁾ Wenn er die Verbringung des Gegenstands in einen anderen Mitgliedstaat vertraglich dem Erwerber überlässt, muss er – wie in den Ausführungen zur ersten Frage dargelegt – gegebenenfalls die Konsequenzen der Nichterfüllung dieser Pflicht durch den Erwerber tragen.

76. Ferner muss sich der Veräußerer der Seriosität seines Geschäftspartners vergewissern. Das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, rechtfertigt es, dabei hohe Anforderungen an diese Verpflichtung zu stellen. Es ist Sache des innerstaatlichen Gerichts zu entscheiden, ob der Lieferer ihr nachgekommen ist. Nach dessen Angaben im Vorabentscheidungsersuchen scheinen Teleos u. a. alle ihnen zu Gebote stehenden Möglichkeiten zur Überprüfung von TT ausgeschöpft zu haben.

77. Dagegen ginge es zu weit, den Lieferer auch für kriminelles Verhalten seines Geschäftspartners haften zu lassen, gegen das er sich nicht schützen kann.⁽²⁷⁾ So hilft es dem Lieferer in diesem Fall nicht, sich vom Erwerber bis zum Nachweis der Beförderung der Ware in einen anderen Mitgliedstaat Sicherheit in Höhe der Mehrwertsteuer leisten zu lassen, wie dies in den Hinweisen 703 der Commissioners angeregt wird. Denn durch Vorlage des Frachtbriefes, der für den Lieferer nicht als solche erkennbare falsche Angaben enthält, scheint dieser Nachweis gerade erbracht. Der Lieferer sähe sich folglich veranlasst, die Sicherheit bei Erhalt des Frachtbriefes freizugeben, auch wenn – wie sich erst später herausstellt – der Transport über die Grenze in Wirklichkeit nicht erfolgt ist.

78. Gegen dieses Ergebnis lassen sich auch nicht die Urteile *Faroe Seafood* u. a.⁽²⁸⁾ und *Pascoal & Filhos*⁽²⁹⁾ ins Feld führen.

79. Diese Rechtssachen betrafen die Erhebung von Zoll auf Waren aus Drittstaaten. Der Einführer hatte jeweils gestützt auf eine vom Ausfuhrstaat erteilte Ursprungsbescheinigung eine Zollbefreiung erhalten. Später stellte sich heraus, dass die Ursprungsbescheinigungen unzutreffend waren, so dass die Zollpräferenz zu Unrecht eingeräumt worden war. In den genannten Urteilen sah es der Gerichtshof nicht als unverhältnismäßige Belastung des Einführers an, wenn der Zoll in dieser Konstellation nacherhoben wird, obwohl der Einführer sich gutgläubig auf die (unrichtige) Ursprungsbescheinigung des Ausfuhrstaats gestützt hatte.(30)

80. Diese Feststellungen zum Zollrecht lassen sich nicht auf die Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie übertragen. Im Zollrecht kann es vom Ursprung der Ware abhängen, ob der Einführer Zoll entrichten muss oder nicht. Nach den Vorschriften über den innergemeinschaftlichen Handel bestimmt sich dagegen nicht nur, ob eine Lieferung befreit ist, sondern zugleich ob ihr Erwerb steuerpflichtig ist. Erwerb und Befreiung entscheiden über die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis im Binnenmarkt. Sie führen nicht zum völligen Wegfall der Steuerpflicht, sondern zu ihrer Verlagerung vom Lieferer auf den Erwerber. Kommt es infolge fehlerhafter Nachweise zu einer Befreiung, so kann sich der Fiskus an den Erwerber halten. Im Zollrecht haftet dagegen allein derjenige, in dessen Namen die Einfuhrzollanmeldung erfolgt ist.(31) An dessen Stelle tritt kein anderer Schuldner, der dem Einfuhrstaat für den Zoll haftet, wenn sich die Ursprungsbescheinigung als unrichtig erweist.

81. Hinzu kommt, dass der ungehinderte Handel mit Drittstaaten kein durch eine Grundfreiheit des Vertrags geschütztes Recht des Einzelnen darstellt. Für Beschränkungen des Handels mit Drittstaaten gelten daher weniger strenge Maßstäbe als für Beschränkungen des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs.

82. Wie die Kommission im Übrigen zutreffend ausgeführt hat, fand in den zitierten Entscheidungen eine spezifische zollrechtliche Bestimmung(32) Anwendung, die den Fall der nachträglichen Korrektur der Ursprungsbescheinigung ausdrücklich regelte. Danach war ein Absehen von der Nacherhebung des Zolls nur bei Irrtum der zuständigen Zollbehörden möglich. Entsprechende Regelungen existieren im vorliegenden Fall nicht.

83. Ich bin mir bewusst, dass die hier vertretene Auslegung ein gewisses Risiko beinhaltet. Es könnte den Lieferer zu leichtfertigen Verhalten verleiten, wenn er in dem Fall, dass der Erwerber die Verbringung über die Grenze nur vortäuscht, nicht damit rechnen muss, für die Mehrwertsteuer zu haften. Deswegen sei noch einmal betont, dass der Lieferer nur dann nicht nachträglich zur Entrichtung der Mehrwertsteuer herangezogen werden kann, wenn keinerlei Anzeichen dafür bestehen, dass er in die Betrügereien verwickelt war oder von ihnen wusste, und wenn er alles in seiner Macht Stehende getan hat, um eine ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen.

84. Abschließend ist noch kurz auf die Folgen einzugehen, die sich aus den vorstehenden Feststellungen ergeben. Die Kommission zeigt dafür folgende Alternativen auf: Erstens könne man den Befreiungstatbestand bereits durch die Vorlage der nicht erkennbar falschen Dokumente als eingetreten ansehen und eine nachträgliche materielle Neubewertung der Lage ausschließen (materielle Lösung). Diese Lösung favorisiert die Kommission. Zweitens meint sie, dass man die Lage zwar aufgrund der nachträglichen Erkenntnisse materiell neu bewerten könne, ohne dem Steuerpflichtigen die einmal zuerkannte Befreiung jedoch infolgedessen nachträglich wieder zu entziehen (verfahrensrechtliche Lösung).

85. Mir scheint die materielle Lösung vorzugswürdig. Sie erlaubt, korrespondierend zur Befreiung der Lieferung, einen innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Käufer – hier TT – im ursprünglichen Lieferstaat anzunehmen.(33) Die zweite Lösung könnte hingegen sozusagen in

steuerrechtliches Niemandsland führen. Man würde die Lieferung nachträglich materiell als inländische Lieferung qualifizieren, ohne die Steuer von dem an sich hierfür steuerpflichtigen Lieferer verlangen zu können. Gleichzeitig wäre es kaum begründbar, wie ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb stattgefunden haben kann, wenn damit keine innergemeinschaftliche Lieferung einhergegangen ist.

86. Auf die dritte Vorlagefrage ist daher wie folgt zu antworten:

Legt der Lieferer gutgläubig objektive Beweise dafür vor, dass der von ihm gelieferte Gegenstand den Herkunftsstaat verlassen hat und befreien die Behörden dieses Staates die Lieferung daraufhin gemäß Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie von der Steuer, so können sie die Entrichtung der Steuer unter den Bedingungen des Ausgangsrechtsstreits nicht nachträglich vom Lieferer verlangen, wenn sich erweist, dass die vorgelegten Beweise falsche Angaben enthielten, der Lieferant davon aber nichts wusste und auch nichts wissen konnte. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Lieferer alles in seiner Macht Stehende getan hat, um eine ordnungsgemäße Anwendung der Vorschriften über die Mehrwertsteuer sicherzustellen.

D – *Zur vierten Vorlagefrage*

87. Diese Frage geht dahin, ob die Erklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsstaat Einfluss auf die steuerliche Behandlung im Herkunftsstaat hat. Die Beteiligten, die zu dieser Frage Stellung genommen haben, verneinen dies.

88. Wie bereits dargelegt, gehen die Befreiung im Herkunftsstaat und die Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsstaat grundsätzlich Hand in Hand und dienen der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.⁽³⁴⁾

89. Gleichwohl würde es zu Betrügereien geradezu einladen, wenn der Herkunftsstaat eine Lieferung automatisch befreien müsste, nachdem der Käufer eine Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb der entsprechenden Gegenstände im Bestimmungsstaat abgegeben hat. Durch die Abgabe einer falschen Steuererklärung im Staat des (angeblichen) Erwerbs könnte der Käufer so den Ort der Besteuerung manipulieren und etwa einen Staat mit besonders niedrigem Steuersatz wählen. Selbst bei einer unzureichenden Prüfung der Angaben über den Erwerb im Bestimmungsstaat würde die unrichtige Erklärung dennoch die Befreiung der Lieferung im Herkunftsstaat auslösen.

90. Einer ordnungsgemäßen Steuererhebung ist vielmehr eher gedient, wenn sowohl die Bedingungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb als auch für die Befreiung der korrespondierenden Lieferung unabhängig voneinander von den jeweils zuständigen Steuerbehörden geprüft werden. Allerdings müssen diese – gegebenenfalls durch Steuererstattungen – sicherstellen, dass es bei korrekter Durchführung der Lieferung und des Erwerbs nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt.

91. Im Rahmen des Nachweises, dass eine befreite innergemeinschaftliche Lieferung stattgefunden hat, kann es allenfalls ein zusätzliches Indiz dafür darstellen, dass der Käufer die Gegenstände tatsächlich außer Landes gebracht hat, wenn dieser eine im Bestimmungsstaat abgegebene Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb der Gegenstände vorlegt. Aus einer solchen Erklärung ergibt sich nämlich nur mittelbar, dass die Gegenstände aus dem Herkunftsstaat in den Bestimmungsstaat gebracht worden sind. Allein darauf darf sich der Lieferer aber schon deswegen nicht verlassen, weil die im Bestimmungsstaat abgegebene Steuererklärung über den Erwerb die Steuerbehörden im Herkunftsstaat bei ihrer Entscheidung über die Befreiung nicht bindet.

92. Auf die vierte Frage ist daher zu antworten, dass es für den Nachweis einer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung nicht von entscheidender Bedeutung ist, dass der Erwerber bei der Steuerverwaltung des Bestimmungsstaats eine Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb des betreffenden Gegenstands eingereicht hat.

V – Ergebnis

93. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich vor, wie folgt auf die Vorlagefragen zu antworten:

1. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstands im Sinne des Art. 28a Abs. 3 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 setzt voraus, dass der Erwerber die Befugnis erlangt, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, der in einen anderen Mitgliedstaat versendet oder befördert wird und der den Herkunftsstaat infolge dessen physisch verlassen hat.
2. Die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie setzt voraus, dass der gelieferte Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versendet oder befördert wird und den Herkunftsstaat infolgedessen physisch verlassen hat.
3. Legt der Lieferer gutgläubig objektive Beweise dafür vor, dass der von ihm gelieferte Gegenstand den Herkunftsstaat verlassen hat und befreien die Behörden dieses Staates die Lieferung daraufhin gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie von der Steuer, so können sie die Entrichtung der Steuer unter den Bedingungen des Ausgangsrechtsstreits nicht nachträglich vom Lieferer verlangen, wenn sich erweist, dass die vorgelegten Beweise falsche Angaben enthielten, der Lieferant davon aber nichts wusste und auch nichts wissen konnte. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Lieferer alles in seiner Macht Stehende getan hat, um eine ordnungsgemäße Anwendung der Vorschriften über die Mehrwertsteuer sicherzustellen.
4. Für den Nachweis einer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung ist es nicht von entscheidender Bedeutung, dass der Erwerber bei der Steuerverwaltung des Bestimmungsstaates eine Steuererklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb des betreffenden Gegenstands eingereicht hat.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG (ABl. L 145, S. 1) – im Folgenden Sechste Richtlinie.

3 – 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, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – ABl. L 376, S. 1 ff.

5 – Nach den von der Internationalen Handelskammer in Paris aufgestellten Incoterms in der Fassung von 2000 bedeutet „ab Werk“, „dass der Verkäufer liefert, wenn er die Ware dem Käufer auf dem Gelände des Verkäufers oder einem anderen benannten Ort (d. h. Werk,

Fabrikationsstätte, Lager usw.) zur Verfügung stellt, ohne dass die Ware zur Ausfuhr freigemacht und auf ein abholendes Beförderungsmittel verladen ist“.

6 – Vgl. dazu meine Schlussanträge vom 10. November 2005, EMAG Handel Eder (C-245/04, Slg. 2006, I-3227, Nrn. 19 ff.).

7 – Vgl. den zweiten und dritten Erwägungsgrund zur Richtlinie 91/680. Siehe dazu Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Slg. 2006, I-3227, Randnrn. 26 und 27).

8 – Vgl. Urteil EMAG Handel Eder (zitiert in Fn. 7, Randnr. 29) sowie Nr. 24 und 25 meiner Schlussanträge in dieser Rechtssache).

9 – Allerdings binden die Feststellungen zum innergemeinschaftlichen Erwerb durch die Behörden im Bestimmungsstaat nicht die Behörden im Herkunftsstaat bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen einer Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung gegeben sind (siehe dazu unten, Nr. 90).

10 – Im Hinblick auf die entsprechende Formulierung in Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof bereits klargestellt, dass sie 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 (Urteile vom 8. Februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe [C-320/88, Slg. 1990, I-285, Randnr. 7] und vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. [C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 43]).

11 – Vgl. Urteile vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C-287/00, Slg. 2002, I-5811, Randnr. 50) und vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 24) zu dem ähnlich lautenden Einleitungssatz des Art. 13 der Sechsten Richtlinie.

12 – Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), vom 12. Januar 2006, Optigen u. a. (C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Randnrn. 43 und 44) und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, (C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 41).

13 – Vgl. zur Unerheblichkeit entsprechender subjektiver Elemente im Hinblick auf den Vorsteuerabzug: Urteile vom 6. April 1994, BLP Group (C-4/94, Slg. 1995, I-983, Randnr. 24) und Optigen (zitiert in Fn. 12, Randnr. 45).

14 – Vgl. in diesem Sinne Urteile BLP Group (zitiert in Fn. 13, Randnr. 24) und Optigen (zitiert in Fn. 12, Randnr. 45).

15 – Dafür bedürfte es einer komplizierten Konstruktion: Es müsste eine fingierte Rücklieferung in den Herkunftsstaat der Waren – hier also in das Vereinigte Königreich – gefolgt von einem erneuten steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb – hier durch TT – in diesem Staat unterstellt werden. Teleos u. a. tragen vor, dass die Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs TT eine Mehrwertsteuernummer zugeteilt hätten und offenbar versuchten, die Steuer auf die beschriebene Weise auch bei TT zu erheben. Sie beanstanden dies als Doppelbesteuerung. Klar ist, dass die Steuer nur einmal erhoben werden darf, entweder bei Teleos u. a. oder bei TT. Ob dafür in erster Linie Teleos u. a. einzustehen haben oder TT, hängt von der Antwort auf die dritte Frage ab.

16 – Urteile vom 29. April 2004, Gemeinde Leusden und Holin Groep (C-487/01 und C-477/02, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 76) und Kittel und Ricolta (zitiert in Fn. 12, Randnr. 54).

17 – Urteile Halifax u. a. (zitiert in Fn. 10, Randnr. 41) Optigen u. a. (zitiert in Fn. 12, Randnr. 37)

sowie Kittel und Recolta (zitiert in Fn. 12 Randnr. 40).

18 – Urteile vom 26. Juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Slg. 1990, I-2561, Randnr. 19), vom 16. September 2004, Cimber Air (C-382/02, Slg. 2004, I-8379, Randnr. 25) und vom 14. September 2006, Elmelka, (C-181/04 bis 183/04, Slg. 2006, I-0000, Randnr. 15).

19 – Siehe in diesem Sinne auch Beschluss vom 3. März 2004, Transport Service (C-395/02, Slg. 2004, I-1991, Randnrn. 27 und 28) und Urteil Halifax u. a. (zitiert in Fn. 10, Randnrn. 90 und 91). Näher dazu Nrn. 20 ff. meiner Schlussanträge vom 11. Januar 2007 in der Rechtssache C-146/05 (Collée, Slg. 2007, I-0000).

20 – Vgl. in diesem Sinne im Zusammenhang mit Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie Urteil Halifax u. a. (zitiert in Fn. 10, Randnr. 92) In diesem Sinne zum Recht auf Vorsteuerabzug auch bereits Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 52) und 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 im Bezug auf Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie Urteil vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Randnr. 29).

21 – Vgl. den ersten und zweiten Erwägungsgrund zur Richtlinie 91/680 (zitiert in Fn. 4).

22 – Vgl. Art. 5 Nr. 1 und 9 Nr. 1 CMR.

23 – Vgl. Art. 5 Nr. 1 und 13 Nr. 1 CMR.

24 – Urteile in den Rechtssachen Gemeente Leusden und Holin Groep (zitiert in Fn. 16, Randnr. 76) und Kittel und Ricolta (zitiert in Fn. 12, Randnr. 54).

25 – Siehe oben, Nr. 57.

26 – Urteile Federation of Technological Industries u. a. (zitiert in Fn. 20, Randnr. 33) und Kittel und Ricolta (zitiert in Fn. 12, Randnr. 51).

27 – Der Gedanke, dass der sorgfältige und ehrliche Steuerpflichtige bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht für das betrügerische Verhalten anderer einzustehen hat, kommt in einer Reihe von Entscheidungen zu Karussell-Betrugsfällen zum Ausdruck (siehe insbesondere Urteile Federation of Technological Industries u. a. [zitiert in Fn. 20, Randnr. 33], Optigen u. a. [zitiert in Fn. 12, Randnrn. 52 ff.] sowie Kittel und Ricolta [zitiert in Fn. 12, Randnrn. 45 f.]). Diese Fälle sind jedoch in tatsächlicher Hinsicht nicht ohne weiteres mit der vorliegenden Konstellation vergleichbar, da es sich bei ihnen um mehrere voneinander abgrenzbare Umsätze handelte, während hier nur eine innergemeinschaftliche Lieferung erfolgen sollte, an deren Durchführung allerdings mehrere Personen beteiligt waren.

28 – Urteil vom 14. Mai 1996, Faroe Seafood u. a. (C-153/94 und C-204/94, Slg. 1996, I-2465).

29 – Urteil vom 17. Juli 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, Slg. 1997, I-4209).

30 – Siehe insbesondere Urteile Faroe Seafood u. a. (zitiert in Fn. 28, Randnr. 114) und Pascoal & Filhos (zitiert in Fn. 29, Randnr. 55).

31 – Vgl. Urteil Pascoal & Filhos (zitiert in Fn. 29, Randnr. 49).

32 – Art. 5 Abs. 2 Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 des Rates vom 24. Juli 1979 betreffend die Nacherhebung von noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderten Eingangs- oder

Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet, ABI. L 197, S. 1.

33 – Siehe zu diesem zwar komplizierten aber offenbar tatsächlich von den Behörden des Vereinigten Königreichs eingeschlagenen Lösungsweg oben, Fn. 15.

34 – Vgl. Nrn. 29 und 31 ff. dieser Schlussanträge.