

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

Juliane Kokott

vom 3. Juli 2014(1)

Rechtssache C-446/13

Société Fonderie 2A

gegen

Ministre de l'Économie et des Finances

(Vorabentscheidungsersuchen des Conseil d'État [Französische Republik])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG – Ort der Lieferung von Gegenständen bei Versendung oder Beförderung – Zeitpunkt des Beginns der Versendung an den Erwerber bei zwischenzeitlicher Bearbeitung des Gegenstands im Mitgliedstaat des Erwerbers – Art. 28a Abs. 5, 6 und 7 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG – Steuertatbestände der innergemeinschaftlichen Verbringung und Verwendung eines Gegenstands – Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG – Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen“

I – Einleitung

1. Die vorliegende Rechtssache zeigt wieder einmal, wie kompliziert das System der Mehrwertbesteuerung des grenzüberschreitenden Handels innerhalb der Union ist. Die Lösung selbst überschaubarer Sachverhalte fällt angesichts schwer verständlicher Normen des Mehrwertsteuerrechts der Union nicht leicht.
2. Im vorliegenden Fall hat eine Gesellschaft Metallteile von Italien nach Frankreich verkauft. Da die Metallteile auf ihrem Weg zum Käufer noch in Frankreich lackiert wurden, ist die Frage, wo der Verkauf nun zu versteuern ist – in Italien oder in Frankreich –, leider nicht einfach zu beantworten.
3. Dem Gerichtshof gibt die vorliegende Rechtssache aber Gelegenheit, seine Rechtsprechung zu Beginn, Ende, Dauer und Zuordnung einer sogenannten innergemeinschaftlichen Beförderung(2) zu vervollständigen.

II – Rechtlicher Rahmen

4. Im Zeitraum, der im Ausgangsverfahren maßgeblich ist, wurde die Mehrwertsteuer auf der Grundlage 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(3) in ihrer für das Jahr

2001 geltenden Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) erhoben.

Steuertatbestände

5. Grundsätzlich unterliegen der Mehrwertsteuer gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie „Lieferungen von Gegenständen ... , die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“. Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie definiert als Lieferung eines Gegenstands „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“.

6. Die „Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten“ (Abschnitt XVIa der Sechsten Richtlinie) hat einen zusätzlichen Steuertatbestand gemäß Art. 28a Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie geschaffen:

„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 ...“

7. Ebenfalls durch die Übergangsregelung werden den beiden genannten Steuertatbeständen des Art. 2 Nr. 1 und des Art. 28a Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie bestimmte Vorgänge gleichgestellt.

8. So sieht Art. 28a Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vor:

„(5) Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist

a) [weggefallen]

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

Als in einen anderen Mitgliedstaat verbracht gilt jeder körperliche Gegenstand, der vom Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft für andere Zwecke seines Unternehmens als für die Zwecke einer der folgenden Umsätze versandt oder befördert wird:

— ...

— ...

— Lieferung dieses Gegenstands durch den Steuerpflichtigen im Inland unter den Bedingungen ... des Artikels 28c Teil A,

...“

9. Art. 28a Abs. 6 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(6) Einem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Verwendung eines Gegenstandes durch einen Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen, der von dem Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung aus einem anderen Mitgliedstaat, in dem der Gegenstand von dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines in diesem Mitgliedstaat gelegenen Unternehmens hergestellt, gewonnen, umgestaltet, gekauft, im Sinne des Absatzes 1 erworben oder aber eingeführt worden ist, versandt oder befördert wurde.“

10. Schließlich ordnet Art. 28a Abs. 7 der Sechsten Richtlinie an:

„(7) Die Mitgliedstaaten ergreifen Maßnahmen, die sicherstellen, dass als innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen die Umsätze gelten, die als Lieferung von Gegenständen im Sinne des Absatzes 5 und im Sinne des Artikels 5 gegolten hätten, wenn sie im Inland von einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, getätigt worden wären.“

Ort der Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen

11. Durch den mehrwertsteuerlichen Ort eines Umsatzes wird festgelegt, welchem Mitgliedstaat die Mehrwertsteuer zusteht, die aufgrund der Erfüllung eines Steuertatbestands entsteht.

12. Als Ort der Lieferung von Gegenständen gilt gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie:

„a) für den Fall, dass der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet. ...“

13. Den Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen bestimmt Art. 28b Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie hingegen 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 Beförderung an den Erwerber befinden.“

Steuerbefreiung

14. Im Handel zwischen den Mitgliedstaaten ist die grenzüberschreitende Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie in bestimmten Fällen von der Mehrwertsteuer befreit:

„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 Artikel 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 nicht steuerpflichtige 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.

...

...“

Vorsteuerabzug

15. Schließlich sind im vorliegenden Fall auch noch die Bestimmungen über das Recht auf Vorsteuerabzug von Bedeutung, insbesondere das Verfahren für seine Geltendmachung.
16. Gemäß Art. 17 Abs. 2 Buchst. a in der Fassung von Art. 28f Nr. 1 der Sechsten Richtlinie hat jeder Steuerpflichtige u. a. ein Recht auf Vorsteuerabzug im Hinblick auf die „im Inland ... entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert ... oder ... erbracht wurden“ (Eingangsumsätze), „[s]oweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“ (Ausgangsumsätze).
17. Nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a in der Fassung von Art. 28f Nr. 1 der Sechsten Richtlinie besteht dieses Recht auf Vorsteuerabzug auch dann, wenn sich die Ausgangsumsätze „aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten ... ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären“.
18. Das Recht auf Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen gemäß Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich geltend gemacht, „indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist“. Sofern das Recht auf Vorsteuerabzug höher ist als die geschuldete Steuer wird der Überschuss nach Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie dem Steuerpflichtigen grundsätzlich erstattet.
19. Für „Mehrwertsteuererstattungen“ nach Art. 17 Abs. 3 sieht Art. 17 Abs. 4 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich in der Fassung von Art. 28f Nr. 1 der Sechsten Richtlinie allerdings vor, dass diese „an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige entsprechend den in der Richtlinie 79/1072/EWG festgelegten Bestimmungen“ erfolgen.
20. Gemäß Art. 1 jener zitierten Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige(4) (im Folgenden: Achte Richtlinie) „gilt als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige, der [im Erstattungszeitraum] in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung ... gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat ...“.

III – Ausgangsverfahren

21. Die Gesellschaft Fonderie 2A (im Folgenden: Fonderie 2A) hat ihren Sitz in Italien. Dort stellte sie im Streitjahr 2001 Metallteile her und verkaufte diese im selben Jahr an die Gesellschaft Atral, die in Frankreich ansässig war (im Folgenden: Atral).
22. Die Metallteile gelangten auf folgendem Weg von Fonderie 2A in Italien zu Atral in Frankreich: Zunächst versandte Fonderie 2A die Metallteile an die ebenfalls in Frankreich ansässige Gesellschaft Saunier-Plumaz. Jene führte für Rechnung von Fonderie 2A Lackierarbeiten an den Metallteilen durch. Danach wurden die Metallteile von der Niederlassung der Gesellschaft Saunier-Plumaz aus an den Käufer Atral versandt.

23. Das Ausgangsverfahren betrifft die Erstattung der französischen Mehrwertsteuer in Höhe von 44 348,49 Euro, die Fonderie 2A von der Gesellschaft Saunier-Plumaz für die Lackierarbeiten in Rechnung gestellt wurde. Es steht fest, dass Fonderie 2A insoweit grundsätzlich ein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht. Umstritten ist jedoch, ob dieses Recht im vorliegenden Fall auch einen Anspruch von Fonderie 2A auf Erstattung dieses Geldbetrags begründet.

24. Fonderie 2A stützt einen solchen Anspruch gegenüber der Französischen Republik auf das Erstattungsverfahren gemäß der Achten Richtlinie. Nach deren Art. 1 setzt die Anwendung dieses Verfahrens allerdings voraus, dass Fonderie 2A im hier maßgeblichen Zeitraum keinen steuerpflichtigen Umsatz in Frankreich ausgeführt hat.

25. Die französische Steuerverwaltung ist jedoch der Ansicht, dass Fonderie 2A durch den Weiterversand der lackierten Metallteile von der Niederlassung der Gesellschaft Saunier-Plumaz aus an Atral eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen in Frankreich ausgeführt hat. Ist dies der Fall, so hätte Fonderie 2A, um ihr Recht auf Vorsteuerabzug geltend zu machen, in Frankreich eine Steuererklärung abgeben müssen, in der sie auch die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen in Frankreich hätte erklären müssen. Von der aufgrund dessen zu zahlenden Mehrwertsteuer hätte Fonderie 2A dann nur den Betrag ihres Rechts auf Vorsteuerabzug in Abzug bringen können.

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

26. Vor diesem Hintergrund hat der nunmehr mit dem Rechtsstreit befasste Conseil d'État gemäß Art. 267 AEUV dem Gerichtshof die folgende Frage vorgelegt:

Sind die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über die Festlegung des Ortes einer innergemeinschaftlichen Lieferung dahin zu verstehen, dass die Lieferung eines Gegenstands durch eine Gesellschaft an einen Kunden in einem anderen Land der Europäischen Union, nachdem der Gegenstand für Rechnung des Verkäufers in der Niederlassung einer anderen, im Land des Kunden ansässigen Gesellschaft einer Bearbeitung unterzogen worden war, als eine Lieferung zwischen dem Land des Verkäufers und dem Land des Endabnehmers anzusehen ist, oder dahin, dass es sich um eine Lieferung innerhalb des Landes des Endabnehmers handelt, ab der Niederlassung, in der die Bearbeitung stattfand?

27. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Französische Republik und die Kommission schriftlich sowie im Rahmen einer mündlichen Verhandlung Stellung genommen. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens Fonderie 2A und die Hellenische Republik haben sich auf schriftliche Stellungnahmen beschränkt.

V – Rechtliche Würdigung

28. Das vorlegende Gericht möchte wissen, wo sich in der Konstellation des Ausgangsverfahrens der mehrwertsteuerliche Ort der Lieferung der Metallteile vom italienischen Verkäufer Fonderie 2A an den französischen Käufer Atral befindet.

29. Fonderie 2A ist der Auffassung, dass dieser Ort in Italien liegt.

30. In diesem Fall profitierte Fonderie 2A in Italien von der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie. Der Käufer Atral hätte in diesem Fall gemäß Art. 28a Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in Frankreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern, könnte hinsichtlich dieser Mehrwertsteuer aber grundsätzlich sogleich das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben(5).
31. Diese Steuerbefreiung im Herkunftsmitgliedstaat und die Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat dienen im System der Mehrwertbesteuerung des innergemeinschaftlichen Handels dazu, den Gegenstand von jeglicher steuerlichen Belastung des Herkunftsmitgliedstaats freizustellen und ausschließlich der steuerlichen Obhut des Bestimmungsmitgliedstaats zu überstellen(6). Gleichzeitig soll durch dieses System dem im Herkunftsmitgliedstaat ansässigen Lieferer die Erfüllung steuerlicher Pflichten im Bestimmungsmitgliedstaat erspart werden. Jene Pflichten hat stattdessen der Erwerber der Gegenstände durch die Versteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs zu erfüllen.
32. Die Französische und die Hellenische Republik sowie die Kommission sehen hingegen den mehrwertsteuerlichen Ort der Lieferung der Metallteile in Frankreich.
33. In diesem Fall müsste Fonderie 2A in Frankreich eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie versteuern, für die keine Steuerbefreiung zur Anwendung käme. Fonderie 2A hätte die entstehende Mehrwertsteuer allerdings ihrem Käufer Atral ohne Weiteres in Rechnung stellen können, da Atral insoweit grundsätzlich ein Recht auf Vorsteuerabzug zustünde(7). Da Fonderie 2A die Lieferung in Frankreich zu versteuern hätte, müsste Atral den Erwerb des Gegenstands nicht versteuern.
34. Wenn sich der Ort der Lieferung der Metallteile in Frankreich und nicht in Italien befindet, ergibt sich somit normalerweise wirtschaftlich betrachtet weder für Fonderie 2A noch für Atral ein Unterschied im Hinblick auf ihre steuerliche Belastung. Ebenfalls würde auch hier die Besteuerung des Verkaufs dem Bestimmungsmitgliedstaat Frankreich zugeordnet. Der wesentliche Unterschied besteht allein darin, dass in diesem Fall der außerhalb Frankreichs ansässige Verkäufer Fonderie 2A in Frankreich den Umsatz selbst zu erklären und die Mehrwertsteuer zu entrichten hätte.
35. Ich sehe den mehrwertsteuerlichen Ort der Lieferung der Metallteile ebenfalls in Frankreich. Dies werde ich anhand der Auslegung von Art. 8 der Sechsten Richtlinie begründen, der den Ort einer Lieferung von Gegenständen regelt (dazu unter A).
36. Die Kommission hat ihre im Ergebnis übereinstimmende Auffassung allerdings nicht aus Art. 8 der Sechsten Richtlinie, sondern aus den Steuertatbeständen der innergemeinschaftlichen Verbringung und Verwendung eines Gegenstands gemäß Art. 28a Abs. 5 und 6 der Sechsten Richtlinie abgeleitet. Da dieser Lösungsansatz insbesondere in der mündlichen Verhandlung ausführlich erörtert wurde, werde ich ergänzend auch hierzu Stellung nehmen (dazu unter B).

A – Der Ort einer Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie

37. In der Konstellation des Ausgangsverfahrens wird der mehrwertsteuerliche Ort der Lieferung von Gegenständen durch Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt. Danach gilt als Ort der Lieferung für den Fall der Versendung eines Gegenstands der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt *des Beginns* der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet. Die Französische und die Hellenische Republik haben insoweit zu Recht darauf hingewiesen, dass diese Vorschrift unabhängig davon anzuwenden ist, ob es sich um eine grenzüberschreitende oder eine nur innerstaatliche Lieferung von Gegenständen handelt.

38. Folglich ist zu bestimmen, wo im vorliegenden Fall die Versendung der Metallteile an den Erwerber Atral *begonnen* hat. Hat sie bereits in Italien begonnen, als der Lieferer Fonderie 2A diese Gegenstände an die Gesellschaft Saunier-Plumaz zum Zwecke ihrer Lackierung nach Frankreich versandt hat, oder erst in Frankreich, als die nun lackierten Metallteile an den Erwerber Atral weiterbefördert wurden?

39. Die Französische und die Hellenische Republik haben hierzu die Auffassung vertreten, dass die Versendung an den Erwerber nicht beginnen kann, bevor der Gegenstand ein fertiges Produkt darstellt bzw. sich in einem verbrauchsfähigen Zustand befindet. Da die Metallteile diesen Zustand erst nach ihrer Lackierung bei der Gesellschaft Saunier-Plumaz in Frankreich erlangt hätten, sei der Beginn der Versendung an den Erwerber auch erst ab diesem Zeitpunkt möglich. Folglich liege der Ort der Lieferung der Metallteile in Frankreich.

40. Im Wesentlichen stimme ich dieser Sichtweise zu.

41. Da Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie vom Beginn der Versendung des Gegenstands „an den Erwerber“ spricht, muss sich nämlich der Gegenstand zu diesem Zeitpunkt in einem vertragsgemäßen Zustand befinden. Dies muss zwar nicht bedeuten, dass es sich um ein fertiges oder verbrauchsfähiges Produkt handelt, da auch Vorprodukte Gegenstand einer Lieferung sein können. Befindet sich aber der Gegenstand noch nicht im vertragsgemäßen Zustand, so ist eine Versendung des Gegenstands auch noch nicht auf die Übertragung an den Erwerber im Sinne des Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gerichtet, sondern gegebenenfalls erst auf die Herstellung des vertragsgemäßen Zustands des Gegenstands, wie im vorliegenden Fall die Lackierung der Metallteile.

42. Ein solches Abstellen auf den vertragsgemäßen Zustand des Gegenstands bietet ein klares Kriterium, um den Beginn der Versendung oder Beförderung zu bestimmen. Ein klares Kriterium ist erforderlich, weil hiervon der mehrwertsteuerliche Ort der Lieferung des Gegenstands abhängt und dieser Ort über den Mitgliedstaat entscheidet, dem die Mehrwertsteuer für die Lieferung des Gegenstands zusteht. Insofern besteht ein besonderes Bedürfnis nach Rechtssicherheit. Andernfalls drohen aufgrund möglicher unterschiedlicher Beurteilungen durch Herkunfts- und Bestimmungsmitgliedstaat Doppel- und Nichtbesteuerungen. Diese sind im Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zu vermeiden(8).

43. Weiterhin hat der Gerichtshof im Hinblick auf die zulässige Dauer einer innergemeinschaftlichen Beförderung bereits festgestellt, dass die Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen einen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen der Lieferung des Gegenstands und seiner Beförderung erfordert(9). Auch in der vorliegenden Konstellation ist deshalb ein sachlicher Zusammenhang der grenzüberschreitenden Versendung mit der Lieferung des Gegenstands an den Erwerber zu fordern.

44. Ein hinreichender sachlicher Zusammenhang fehlt aber, wenn die grenzüberschreitende Versendung zunächst der Bearbeitung des Gegenstands dient. Es besteht dann zuvörderst ein

sachlicher Zusammenhang der Versendung mit der Bearbeitung des Gegenstands und nicht mit seiner Lieferung an den Erwerber. Da diese Bearbeitung im vorliegenden Fall auch von einem Lackierer in einem anderen Mitgliedstaat hätte vorgenommen werden können, erfolgte die Versendung der Metallteile somit eher zufällig bereits in den Mitgliedstaat des Erwerbers.

45. Ein hinreichender sachlicher Zusammenhang der Versendung des Gegenstands mit seiner Lieferung entsteht somit erst dann, wenn die vertragsgemäße Ware an den Erwerber versendet wird. Da dies im vorliegenden Fall erst in Frankreich nach der Lackierung der Metallteile erfolgt ist, hat somit auch erst dort die Versendung an den Erwerber begonnen. Gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie liegt folglich der Ort der Lieferung der Gegenstände in Frankreich, die somit auch dort zu versteuern ist.

46. Es darf zwar nicht unbeachtet bleiben, dass die hier vorgeschlagene Lösung für das Funktionieren des Binnenmarkts Probleme aufwirft. So kann im vorliegenden Fall der Lieferer Fonderie 2A die mit der Besteuerung in Frankreich verbundenen Verwaltungslasten dadurch vermeiden, dass er einen in Italien ansässigen Lackierer wählt und von dort aus die Metallteile zum Erwerber nach Frankreich versendet. In diesem Fall läge der mehrwertsteuerliche Ort der Lieferung der Gegenstände in Italien, wo Fonderie 2A von der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nach Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie profitierte⁽¹⁰⁾. Dadurch bliebe Fonderie 2A die Versteuerung der Lieferung der Metallteile in Frankreich erspart. Es besteht somit gegebenenfalls ein Anreiz, Dienstleister im eigenen Mitgliedstaat zu beauftragen, um die Erfüllung steuerlicher Pflichten in einem anderen Mitgliedstaat zu vermeiden.

47. Die Alternative aber wäre, dass im Ergebnis potentiell jede grenzüberschreitende Beförderung oder Versendung eines Gegenstands in einem laufenden Produktionsprozess, die letztendlich in den Transport an einen Erwerber münden soll, von der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen profitierte. Hierdurch ginge aber insbesondere der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der grenzüberschreitenden Beförderung oder Versendung, welche die Steuerbefreiung zur Folge hätte, und der Erklärung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Erwerber des Gegenstands verloren. Die Überwachung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs, insbesondere zur Betrugsbekämpfung, könnte dadurch stark beeinträchtigt werden. Die Kommission hat insoweit zu Recht darauf hingewiesen, dass im System der Mehrwertbesteuerung des innergemeinschaftlichen Handels besonderer Wert auf eine wirksame steuerliche Kontrolle zu legen ist⁽¹¹⁾.

48. Im Ergebnis ist somit auf die Vorlagefrage zu antworten, dass eine Beförderung oder Versendung an den Erwerber im Sinne des Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie erst dann beginnen kann, wenn sich der Gegenstand im vertragsgemäßen Zustand befindet. Daraus folgt, dass sich in der Konstellation des Ausgangsverfahrens der mehrwertsteuerliche Ort der Lieferung der Metallteile in Frankreich befindet.

B – Die Bedeutung der Steuertatbestände der innergemeinschaftlichen Verbringung und Verwendung eines Gegenstands gemäß Art. 28a Abs. 5 und 6 der Sechsten Richtlinie

49. Dieses Ergebnis ergibt sich allerdings nach Auffassung der Kommission nicht aus der Auslegung von Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie. Vielmehr folge es aus der Berücksichtigung der Steuertatbestände der innergemeinschaftlichen Verbringung und Verwendung eines Gegenstands gemäß Art. 28a Abs. 5 und 6 der Sechsten Richtlinie, die im Ausgangsverfahren zu Unrecht nicht beachtet worden seien.

50. Die Kommission sieht in der Versendung der Metallteile aus Italien, um sie bei der Gesellschaft Saunier-Plumaz in Frankreich lackieren zu lassen, eine im Herkunftsmitgliedstaat

Italien grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegende innergemeinschaftliche Verbringung gemäß Art. 28a Abs. 5 Buchst. b der Sechsten Richtlinie. Gleichzeitig liege eine ebenfalls von Fonderie 2A im Bestimmungsmitgliedstaat Frankreich zu versteuernde innergemeinschaftliche Verwendung gemäß Art. 28a Abs. 6 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie vor. Erst im Anschluss an diese Verbringung und Verwendung der Metallteile sei die Lieferung dieser Gegenstände an Atral zu besteuern, und zwar in Frankreich.

51. Die von der Kommission angeführten Steuertatbestände sind für das vorliegende Verfahren jedoch nicht von Bedeutung.

52. Denn der Verkauf der Metallteile von Fonderie 2A an Atral erfüllt in jedem Fall den Steuertatbestand der Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie. Somit muss für diesen Umsatz auch der mehrwertsteuerliche Ort festgestellt werden. Der Ort einer Lieferung von Gegenständen wird aber allein durch die Vorschriften des Art. 8 der Sechsten Richtlinie bestimmt. Ob daneben noch andere Steuertatbestände wie die innergemeinschaftliche Verbringung oder Verwendung erfüllt sind, hat folglich für die Feststellung des Ortes einer gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie zu steuernden Lieferung von Gegenständen keine Bedeutung.

53. Es kommt hinzu, dass zum einen im vorliegenden Fall die Erfüllung des Steuertatbestands einer innergemeinschaftlichen *Verbringung* gemäß Art. 28a Abs. 5 Buchst. b der Sechsten Richtlinie gar nicht zu beurteilen ist, ohne zuvor den Ort der Lieferung der Metallteile festzustellen. Denn gemäß dem dritten Gedankenstrich des Art. 28a Abs. 5 Buchst. b der Sechsten Richtlinie ist dieser Steuertatbestand nicht erfüllt, wenn der Gegenstand für die Zwecke seiner Lieferung durch den Steuerpflichtigen im Inland unter den Bedingungen des Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie versandt wird. Eine innergemeinschaftliche Verbringung ist also insbesondere dann nicht zu besteuern, wenn die Verbringung im Rahmen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie erfolgt.

54. Eine solche steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung hätte aber vorgelegen, wenn der Ort der Lieferung der Metallteile gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie in Italien festzustellen gewesen wäre. Entgegen der Auffassung der Kommission hätte der Steuerbefreiung gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie im vorliegenden Fall nicht entgegengestanden, dass die Eigentumsübertragung an Atral erst nach dem Zeitpunkt des Grenzübertritts der Metallteile erfolgt ist. Denn weder dem Wortlaut des Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie noch der Rechtsprechung⁽¹²⁾ kann eine Anforderung an den Zeitpunkt der Eigentumsübertragung entnommen werden⁽¹³⁾. Im Gegenteil sieht diese Vorschrift ausdrücklich die Möglichkeit einer Beförderung der Gegenstände durch den Verkäufer selbst vor. Befördert der Verkäufer die Gegenstände aber selbst über die Grenze, so kann zu diesem Zeitpunkt der Erwerber noch nicht die Befähigung erlangt haben, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen.

55. Zum anderen kann auch dahinstehen, ob Fonderie 2A im vorliegenden Fall in Frankreich den Steuertatbestand einer innergemeinschaftlichen *Verwendung* gemäß Art. 28a Abs. 6 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie erfüllt hat. Insofern bestehen erhebliche Zweifel im Hinblick auf den unklaren Wortlaut der Vorschrift⁽¹⁴⁾ sowie ihr Verhältnis zum Steuertatbestand des Art. 28a Abs. 7 der Sechsten Richtlinie. Jedenfalls aber ist eine Klärung dieser Frage weder für die Beantwortung der Vorlagefrage noch für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens von Bedeutung. Denn da die Lieferung der Metallteile wie dargelegt⁽¹⁵⁾ in Frankreich erfolgte, ist im vorliegenden Fall das Erstattungsverfahren nach der Achten Richtlinie ohnehin ausgeschlossen.

VI – Ergebnis

56. Im Ergebnis schlage ich vor, auf die Vorlagefrage des Conseil d'État wie folgt zu antworten:

Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, dass eine Beförderung oder Versendung an den Erwerber erst dann beginnen kann, wenn sich der Gegenstand im vertragsgemäßen Zustand befindet. Deshalb befindet sich in der Konstellation des Ausgangsverfahrens der mehrwertsteuerliche Ort der Lieferung der Metallteile in Frankreich.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Vgl. Urteile EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), X (C-84/09, EU:C:2010:693), Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) und VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

3 – ABl. L 145, S. 1.

4 – ABl. L 331, S. 11.

5 – Gemäß Art. 17 Abs. 2 Buchst. d in der Fassung des Art. 28f Nr. 1 der Sechsten Richtlinie.

6 – Siehe hierzu näher meine Schlussanträge EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, Rn. 19 bis 25).

7 – Gemäß Art. 17 Abs. 2 Buchst. a in der Fassung des Art. 28f Nr. 1 der Sechsten Richtlinie.

8 – Vgl. insoweit zur Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung meine Schlussanträge Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, Rn. 23 bis 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

9 – Urteil X (C-84/09, EU:C:2010:693, Rn. 33).

10 – Vgl. oben, Rn. 30.

11 – Vgl. insbesondere den Einleitungssatz von Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie sowie den zwölften Erwägungsgrund der 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 der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1), mit der die Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten eingeführt wurde.

12 – Vgl. Urteile Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 70) und VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 29 und 30).

13 – Die Frage, wann oder wo die Befugnis übertragen wurde, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, kann nach der Rechtsprechung nur dann eine Rolle spielen, wenn zwei unmittelbar aufeinander folgenden Lieferungen von Gegenständen eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen ist (vgl. Urteil Euro Tyre Holding [C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 45]). Im vorliegenden Fall geht es aber nur um eine einzige Lieferung von Gegenständen.

14 – Siehe nur die Unterschiede im Wortlaut der deutschen und französischen Sprachfassung des Art. 28a Abs. 6 der Sechsten Richtlinie, wo einerseits von einer Verwendung des Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen „in seinem Unternehmen“, andererseits viel weitgehender „für Zwecke seines Unternehmens“ („aux besoins de son entreprise“) die Rede ist.

15 – Siehe oben, Nrn. 37 bis 48.