

62016CC0026

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PAOLO MENGOZZI

vom 1. Februar 2017 ( 1 )

Rechtssache C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

gegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten (Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren), Portugal])

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Mehrwertsteuer — Befreiungen — Innergemeinschaftliche Umsätze — Lieferung neuer Fahrzeuge — Bedingungen für die Befreiung des Verkäufers — Wohnsitz des Käufers im Bestimmungsmitgliedstaat — Kurzzeitzulassung im Bestimmungsmitgliedstaat — Gefahr der Steuerumgehung — Guter Glaube — Sorgfaltspflicht des Verkäufers“

I – Einleitung

1.

Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 138 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) ( 2 ).

2.

Das Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren], Portugal) möchte im Wesentlichen wissen, ob ein Mitgliedstaat im Zusammenhang mit der innergemeinschaftlichen Lieferung eines neuen Fahrzeugs befugt ist, erstens die in Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung von der Voraussetzung abhängig zu machen, dass der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat des Fahrzeugs niedergelassen oder wohnhaft ist, zweitens die Mehrwertsteuerbefreiung zu verweigern, wenn das Fahrzeug nur Gegenstand einer vorübergehenden touristischen Zulassung im Bestimmungsmitgliedstaat war, und drittens vom Fahrzeugverkäufer die Entrichtung der Mehrwertsteuer in einer Situation zu verlangen, die darauf hindeuten könnte, dass der Erwerber einen Mehrwertsteuerbetrug begangen haben könnte, ohne dass jedoch bewiesen ist, dass der Verkäufer mit dem Erwerber im Sinne einer Vermeidung der Mehrwertsteuerentrichtung zusammengewirkt hat.

3.

Die Fragen werden vorgelegt im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Gesellschaft Santogal

M?Comércio e Reparação de Automóveis Lda (im Folgenden: Santogal) mit Sitz in Portugal und der Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollverwaltung) betreffend die Weigerung dieser Behörde, Santogal für ihre Lieferung eines neuen, von seinem Erwerber nach Spanien beförderten Fahrzeugs die Mehrwertsteuerbefreiung zu gewähren, die in den zur Umsetzung von Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassenen nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen ist.

4.

Insofern geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass Santogal einem angolanischen Staatsbürger mit Rechnung vom 26. Januar 2010 ein neues Fahrzeug zu einem Preis von 447665 Euro verkaufte, das sie zuvor von Mercedes-Benz Portugal erworben hatte und dessen Verbringung in das portugiesische Hoheitsgebiet durch eine Fahrzeug-Zollanmeldung vom 25. Juni 2009 (im Folgenden: Zollanmeldung) festgestellt worden war ( 3 ).

5.

Beim Verkauf teilte der Erwerber Santogal mit, dass das Fahrzeug für seinen persönlichen Gebrauch in Spanien, wo er sich bereits niedergelassen habe, bestimmt sei, er es nach Spanien versenden und selbst den Transport übernehmen wolle und er beabsichtige, es in Spanien einer technischen Überprüfung zu unterziehen und seine Zulassung zu veranlassen. Er legte Santogal seine Ausländeridentitätsnummer in Spanien vor. Dabei handelte es sich um ein Dokument, das am 2. Mai 2008 vom Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Innenministerium, Generaldirektion Polizei und Gendarmerie – Kommune Tui-Valencia, Spanien) ausgestellt worden war und seine Aufnahme in das zentrale Ausländerregister unter dieser Ausländeridentitätsnummer bescheinigte. Ferner legte er eine Kopie seines angolanischen Passes vor. Die Adresse, die der Erwerber beim Kauf des Fahrzeugs angab, stimmte jedoch nicht mit der Adresse überein, die in dem am 2. Mai 2008 ausgestellten Dokument aufgeführt war.

6.

Angesichts dieser Dokumente war Santogal der Auffassung, dass der Verkauf des Fahrzeugs gemäß Art. 14 Buchst. b des Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (Mehrwertsteuerregelung für innergemeinschaftliche Umsätze), der Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in portugiesisches Recht umsetzen soll, von der Mehrwertsteuer befreit sei.

7.

Das Fahrzeug wurde auf einem komplett geschlossenen Anhänger nach Spanien transportiert.

8.

Nachdem das Fahrzeug in Spanien die technische Überprüfung durchlaufen hatte, übersandte der Erwerber Santogal auf deren Bitte zwei Dokumente zur Vervollständigung der Verkaufsunterlagen. Dabei handelte es sich um eine am 11. Februar 2010 ausgestellte Bescheinigung der technischen Überprüfung und eine am 18. Februar 2010 ausgestellte Bescheinigung über die Zulassung in Spanien. Die Zulassungsbescheinigung, in der eine Adresse des Erwerbers angegeben war, die weder mit der Adresse übereinstimmte, die der Erwerber beim Kauf angegeben hatte, noch mit der Adresse, die in dem am 2. Mai 2008 ausgestellten Dokument aufgeführt war, betraf eine vorübergehende „touristische“ Zulassung, die am 17. Februar 2011 auslief.

9.

Den Angaben des vorlegenden Gerichts zufolge unterliegt die Vergabe einer touristischen Zulassungsnummer in Spanien dem Real Decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (Königliches Dekret 1571/1993 über die Anpassung der Regelung der touristischen Zulassung an die Folgen der Harmonisierung der Steuern im Binnenmarkt) vom 10. September 1993 ( 4 ) und dem Real Decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (Königliches Dekret 2822/1998 zur Festlegung der Allgemeinen Fahrzeugverordnung) vom 23. Dezember 1998 ( 5 ). Die touristische Zulassung ist vorübergehend, und die Verwendungszeit beträgt normalerweise sechs Monate innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, wobei die Behörden diesen Zeitraum verlängern können. Eine touristische Zulassung kann nur Personen erteilt werden, deren gewöhnlicher Aufenthaltsort nicht in Spanien liegt.

10.

Infolge von Informationen, die Mercedes-Benz Portugal im Februar 2011 von Santogal erhalten hatte, legte Mercedes-Benz Portugal eine ergänzende Zollanmeldung für das Fahrzeug vor (im Folgenden: ergänzende Zollanmeldung), mit der die Zollanmeldung vom 25. Juni 2009 aufgrund der Versendung des Fahrzeugs nach Spanien für ungültig erklärt werden sollte. Am 3. März 2011 erklärten die zuständigen Behörden die Zollanmeldung für ungültig.

11.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2013, das der Direção de Finanças de Lisboa (Finanzdirektion Lissabon, Portugal) übermittelt wurde, empfahl die Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (Direktion für Betrugsbekämpfung im Zollbereich, Portugal), die Festsetzung der für den Verkauf des fraglichen Fahrzeugs geschuldeten Mehrwertsteuer anzuordnen. Die Direktion wies u. a. darauf hin, dass der Erwerber in Portugal wohne, dort als Geschäftsführer einer Gesellschaft eingetragen sei und in Portugal seit über zehn Jahren über eine Steuernummer verfüge. Ferner hätten die spanischen Behörden in Beantwortung eines Auskunftsersuchens erklärt, dass der Erwerber 2010 nicht als in Spanien wohnhaft anzusehen gewesen sei, in Spanien niemals eine Steuererklärung eingereicht habe und niemals mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei.

12.

In der Folgezeit wurde bei Santogal eine teilweise interne Kontrolle zur Mehrwertsteuer für Januar 2010 durchgeführt. In diesem Zusammenhang erstellte die Steuer- und Zollverwaltung einen Bericht, in dem sie feststellte, dass der Verkauf des Fahrzeugs nicht unter die in Art. 14 RITI vorgesehenen Befreiungen falle, da, was die Befreiung nach Buchst. b dieser Bestimmung betreffe, der Erwerber nicht in Spanien wohnhaft sei und dort keiner Tätigkeit nachgehe. Überdies besitze der Erwerber den Informationen der Steuer- und Zollverwaltung zufolge eine portugiesische Steuernummer, die vor 2001 vergeben worden sei, und habe seinen Wohnsitz in Portugal.

13.

Am 14. Oktober 2014 setzte die Steuer- und Zollverwaltung eine zusätzliche Mehrwertsteuerschuld in Höhe von 89533 Euro sowie Ausgleichszinsen für den Zeitraum vom 12. März 2010 bis zum 20. August 2014 in Höhe von 15914,80 Euro fest. Santogal beglich diese Beträge im Dezember 2014.

14.

Santogal erhob beim vorlegenden Gericht Klage auf Aufhebung dieser Festsetzungen sowie auf Schadensersatz. Sie macht u. a. geltend, die von der Steuer- und Zollverwaltung vertretene Auslegung von Art. 14 Buchst. b RITI sei nicht mit dem unmittelbar verbindlichen Art. 138 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar. Ferner könne ihr ein etwaiger Mehrwertsteuerbetrug des Erwerbers nicht entgegengehalten werden.

15.

Im Vorabentscheidungsersuchen äußert das vorlegende Gericht zunächst Zweifel am Wohnort des Erwerbers zum Zeitpunkt des Fahrzeugverkaufs. Insbesondere weist das Gericht darauf hin, dass der gewöhnliche Aufenthaltsort des Erwerbers nicht in Spanien liege. Es sei jedoch nicht bewiesen, dass er zum Zeitpunkt des Verkaufs in Portugal gewohnt habe. Überdies enthalte die dem Gericht vorliegende Akte keine Informationen zur Entrichtung der für das Fahrzeug geschuldeten Mehrwertsteuer in Spanien und keine Angaben dazu, was mit dem Fahrzeug nach der Erteilung der touristischen Zulassung geschehen sei. Ebenso wenig sei bewiesen, dass die touristische Zulassung nach den vom spanischen Recht vorgesehenen Modalitäten erloschen sei.

16.

Es sei nicht bewiesen, dass Santogal mit dem Erwerber im Sinne einer Vermeidung der Entrichtung von Mehrwertsteuer auf den Verkauf des Fahrzeugs zusammengewirkt habe. Vielmehr gehe aus den ihr vorgelegten Beweisen hervor, dass Santogal auf die Einhaltung der Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerbefreiung geachtet habe. Weder die Zollagenten noch die Zollbehörde hätten bezweifelt, dass die Dokumente ausreichend gewesen seien, um die Zollanmeldung für ungültig zu erklären, und dem Schreiben der Direktion für Betrugsbekämpfung im Zollbereich lägen ergänzende Informationen zugrunde, die Santogal nicht zugänglich gewesen seien.

17.

Schließlich ist das vorlegende Gericht der Auffassung, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere das Urteil vom 7. Dezember 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, Rn. 40 bis 46), keine Antwort auf die Fragen liefere, die sich in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit stellten.

18.

Das vorlegende Gericht hat unter diesen Umständen das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1.

Läuft es Art. 138 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie zuwider, wenn innerstaatliche Rechtsvorschriften wie Art. 1 Buchst. e und Art. 14 Buchst. b RITI für die Anerkennung der Mehrwertsteuerbefreiung bei einer entgeltlichen Lieferung neuer Fahrzeuge, die vom Erwerber aus dem Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden, verlangen, dass der Erwerber in diesem Mitgliedstaat niedergelassen oder wohnhaft ist?

2.

Steht Art. 138 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Verweigerung der Steuerbefreiung im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung in einer Situation entgegen, in der das erworbene Fahrzeug nach Spanien befördert wurde, wo es Gegenstand einer touristischen Zulassung war, die vorübergehender Natur ist und der spanischen Steuerregelung unterliegt?

3.

Läuft es Art. 138 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie zuwider, wenn von dem Lieferanten des neuen Fahrzeugs die Entrichtung der Mehrwertsteuer in einer Situation verlangt wird, in der weder geklärt ist, ob die touristische Zulassung auf eine der vom spanischen Recht vorgesehenen Arten erloschen ist oder nicht, noch ob infolge des Erlöschens dieser Zulassung Mehrwertsteuer entrichtet wurde oder noch entrichtet wird?

4.

Läuft es Art. 138 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie den Grundsätzen der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes zuwider, wenn von dem Lieferanten eines neuen Fahrzeugs, das in einen anderen Mitgliedstaat versandt wird, die Entrichtung der Mehrwertsteuer in einer Situation verlangt wird, in der

—

der Erwerber dem Lieferanten vor der Versendung mitgeteilt hat, dass er im Bestimmungsmitgliedstaat wohne, und ihm ein Dokument vorgelegt hat, das nachweist, dass ihm in diesem Mitgliedstaat eine Ausländeridentitätsnummer erteilt wurde, wobei darauf ein Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat angegeben ist, der nicht mit dem von ihm angegebenen übereinstimmt;

—

der Erwerber dem Lieferanten nachträglich Unterlagen vorgelegt hat, die belegen, dass das erworbene Fahrzeug im Bestimmungsmitgliedstaat einer technischen Überprüfung unterzogen wurde und ihm dort eine touristische Zulassung erteilt wurde;

—

nicht bewiesen ist, dass der Lieferant mit dem Erwerber im Sinne einer Vermeidung der Mehrwertsteuerentrichtung zusammengewirkt hat;

—

die Zollbehörden auf der Grundlage der Unterlagen, über die der Lieferant verfügte, der Aufhebung der Fahrzeug-Zollerklärung keine Hindernisse in den Weg gelegt haben?

19.

Santogal, die portugiesische Regierung und die Europäische Kommission haben zu diesen Fragen

schriftliche Erklärungen abgegeben. Da der Gerichtshof sich aufgrund der abgegebenen Erklärungen für ausreichend unterrichtet hält, hat er gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## II – Analyse

### A – Zur Zulässigkeit

20.

Der Gerichtshof ist zwar zweifellos für die Beantwortung der Vorlagefragen des Tribunal Arbitral Tributário zuständig, da er bereits festgestellt hat, dass diese Einrichtung trotz ihrer Bezeichnung alle Merkmale aufweist, die für eine Einstufung als „Gericht eines Mitgliedstaats“ im Sinne von Art. 267 AEUV erforderlich sind ( 6 ), doch macht die portugiesische Regierung die Unzulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens aus drei Gründen geltend, die meines Erachtens aufgrund der nachstehenden Erwägungen alle zurückzuweisen sind.

21.

Erstens wäre es meiner Meinung nach übertrieben formalistisch und unvereinbar mit dem Geist der Zusammenarbeit, der das Verfahren gemäß Art. 267 AEUV prägt, das darauf gerichtet ist, den nationalen Gerichten eine sachdienliche Antwort zu geben, damit sie die bei ihnen anhängigen Rechtsstreitigkeiten entscheiden können, wenn man dem Einwand der portugiesischen Regierung stattgäbe, dass die Vorlageentscheidung unzulässig sei, weil sie sich nicht auf Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, sondern auf Buchst. b dieser Bestimmung beziehe. Angesichts der Begründung der Vorlageentscheidung und des Wortlauts der Vorlagefragen, die sich nur auf die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs beziehen, die speziell in Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelt ist, ist es nämlich offensichtlich, dass die Bezugnahme auf Art. 138 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie nur ein formaler Fehler ist, der sich nicht auf das Verständnis und den Gegenstand der Fragen des vorlegenden Gerichts zur Auslegung des Unionsrechts auswirkt. Überdies wurde der Fehler von einem der Schiedsrichter des vorlegenden Gerichts in einer E-Mail korrigiert, die der Vorlageentscheidung beigelegt war und Bestandteil der Akte des Ausgangsverfahrens ist, was alle Beteiligten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, zur Kenntnis genommen haben. Der Umstand, dass eine solche informelle Berichtigung gegen innerstaatliche zivilprozessrechtliche Vorschriften verstoßen mag, wie die portugiesische Regierung geltend macht, kann nicht zur Unzulässigkeit der Vorlageentscheidung führen. Hierzu hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass es ihm grundsätzlich nicht obliegt, nachzuprüfen, ob die Vorlageentscheidung den nationalen Vorschriften über die Gerichtsorganisation und das Verfahren entspricht ( 7 ). Angesichts dieser Umstände spricht nichts dagegen, dass der Gerichtshof die Fragen dahin gehend umformuliert, dass sie sich auf die Auslegung von Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie beziehen ( 8 ).

22.

Zweitens ist die Vorlageentscheidung, wie die portugiesische Regierung geltend macht, zwar keinen Modell an Klarheit, was die Sachverhaltsdarstellung des Ausgangsverfahrens betrifft, und sie enthält einige Ungenauigkeiten und Widersprüche, doch reichen diese Mängel nicht aus, um die Vermutung der Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen zur Auslegung des Unionsrechts zu widerlegen und den Gerichtshof an einer Beantwortung der Fragen zu hindern ( 9 ). Meiner Meinung nach verfügt der Gerichtshof nämlich über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm in der vorliegenden Rechtssache vorgelegten Fragen erforderlich sind. Im Übrigen waren die Beteiligten, die schriftliche Erklärungen eingereicht haben, einschließlich der portugiesischen Regierung, alle in der Lage, angesichts des in der

Vorlageentscheidung dargelegten rechtlichen und tatsächlichen Rahmens zum Inhalt der Vorlagefragen Stellung zu nehmen.

23.

Drittens schließlich kann dem von der portugiesischen Regierung angeführten Unzulässigkeitsgrund, wonach der Gerichtshof über hypothetische Fragen zu entscheiden habe, da das vorliegende Gericht bereits in seiner Vorlageentscheidung einen Begründungsmangel des Mehrwertsteuerfestsetzungsbescheids der Steuer- und Zollverwaltung festgestellt habe, der unabhängig davon, wie der Gerichtshof das Vorabentscheidungsersuchen beantworte, zu einer Aufhebung dieses Bescheids führen müsse, meiner Meinung nach ebenso wenig gefolgt werden.

24.

Es trifft zwar zu, dass der Gerichtshof im Einklang mit seiner Aufgabe im Rahmen der mit Art. 267 AEUV eingeführten Zusammenarbeit, zur Rechtspflege in den Mitgliedstaaten beizutragen, keine Gutachten zu hypothetischen Fragen abgibt ( 10 ). In einem solchen Fall bezieht sich das Ersuchen des nationalen Gerichts nämlich nicht auf eine Auslegung des Unionsrechts, die objektiv erforderlich ist, damit das nationale Gericht ein Urteil fällen und den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheiden kann. In Anwendung dieser Rechtsprechung hat der Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen für unzulässig erklärt, das von einem erstinstanzlichen nationalen Gericht vorgelegt worden war und die Auslegung des Zollrechts der Union in einer Situation betraf, in der die Entscheidung über die Beitreibung einer Zollschuld, die vor dem nationalen Gericht angefochten worden war, naturgemäß von der vorangegangenen Entscheidung zur Festsetzung der Zollschuld abhing, deren Aufhebung vom letztinstanzlichen Gericht des fraglichen Mitgliedstaats verfügt worden war ( 11 ). Da das vorliegende Gericht für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits nämlich nur die Konsequenzen aus der Aufhebung der Beitreibungsanordnung zu ziehen hatte, war es ihm nicht mehr möglich, zur Lösung des Rechtsstreits eine Entscheidung zu treffen, bei der die Antworten des Gerichtshofs auf die Vorlagefragen berücksichtigt werden konnten. Somit hätte der Gerichtshof ein Gutachten zu hypothetischen Fragen abgegeben.

25.

Dies ist jedoch in der vorliegenden Rechtssache nicht der Fall.

26.

Zum einen geht aus der Vorlageentscheidung keineswegs hervor, dass der vom vorlegenden Gericht festgestellte Begründungsmangel unabhängig von der Beantwortung der Vorlagefragen durch den Gerichtshof zur vollständigen Aufhebung des Bescheids der Steuer- und Zollverwaltung führen muss. Vielmehr legt die Vorlageentscheidung den umgekehrten Schluss nahe. Nach der Feststellung des Begründungsmangels hat das vorliegende Gericht nämlich umfangreiche Ausführungen zum Unionsrecht gemacht und weitere Rügen von Santogal, mit denen ebenfalls die Begründung des Bescheids der Steuer- und Zollverwaltung beanstandet wurde, untersucht und zurückgewiesen und die Zurückweisung einiger Beweismittel begründet, die Santogal vorgelegt hatte, um darzutun, dass der Erwerber des neuen Fahrzeugs die im RITI festgelegte Voraussetzung des Wohnsitzes im Bestimmungsmitgliedstaat des Fahrzeugs erfüllt habe. Diese Ausführungen wären überflüssig gewesen, wenn der zuvor vom vorlegenden Gericht festgestellte Begründungsmangel für sich genommen die vollständige Aufhebung des Bescheids der Steuer- und Zollverwaltung hätte bewirken können.

27.

Zum anderen und auf einer grundsätzlicheren Ebene betreffen die Vorlagefragen unmittelbar und mittelbar die Vereinbarkeit der im RITI enthaltenen Voraussetzung, wonach die Mehrwertsteuerbefreiung nur gewährt wird, wenn der Erwerber des neuen Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat des Fahrzeugs wohnhaft ist, mit dem Unionsrecht. Es ist jedoch offensichtlich, dass die Beantwortung dieser Fragen für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits maßgeblich bleibt. Denn die Rechtmäßigkeit sowohl der Verpflichtung des Lieferanten, den Nachweis dafür zu erbringen, dass das im RITI enthaltene Wohnsitzerfordernis erfüllt ist, als auch der Verpflichtung der Steuer- und Zollverwaltung, diesen Nachweis zu überprüfen und die Entscheidungen, mit denen gegebenenfalls die Maßgeblichkeit oder Zulänglichkeit der ihr vorgelegten Beweise verneint wird, ordnungsgemäß zu begründen, hängt von der Beantwortung der Vorlagefragen ab.

28.

Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, das Vorabentscheidungsersuchen für zulässig zu erklären.

B – Zur Beantwortung der Fragen

29.

Wie bereits in der Einleitung dargelegt und gemäß der in Nr. 21 der vorliegenden Schlussanträge vorgeschlagenen Umformulierung der Vorlagefragen möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob ein Mitgliedstaat im Zusammenhang mit der innergemeinschaftlichen Lieferung eines neuen Fahrzeugs befugt ist, a) die in Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung von der Voraussetzung abhängig zu machen, dass der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat des Fahrzeugs wohnhaft ist (erste Vorlagefrage), b) die Mehrwertsteuerbefreiung zu verweigern, wenn das Fahrzeug nur Gegenstand einer vorübergehenden touristischen Zulassung im Bestimmungsmitgliedstaat war (zweite Vorlagefrage), und c) vom Fahrzeugverkäufer die Entrichtung der Mehrwertsteuer in einer Situation zu verlangen, die darauf hindeuten könnte, dass der Erwerber einen Mehrwertsteuerbetrug begangen hat, ohne dass jedoch bewiesen ist, dass der Verkäufer mit dem Erwerber im Sinne einer Vermeidung der Mehrwertsteuerentrichtung zusammengewirkt hat (dritte und vierte Vorlagefrage).

30.

Unter diesen drei Gesichtspunkten werde ich die Fragen des vorliegenden Gerichts nacheinander behandeln.

1. Zum Recht, die Mehrwertsteuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines neuen Fahrzeugs von der Voraussetzung abhängig zu machen, dass der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat wohnhaft ist (erste Vorlagefrage)

31.

Wie der Gerichtshof bereits mehrfach hervorgehoben hat, beruht das am 1. Januar 1993 eingeführte System, das auf die Beseitigung der Steuergrenzen innerhalb der Gemeinschaft gerichtet ist, auf der Einführung eines neuen Mehrwertsteuertatbestands, des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen, der es ermöglicht, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt ( 12

).

32.

Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. ii der Mehrwertsteuerrichtlinie ist der innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch eine nicht steuerpflichtige Person im Gebiet des Bestimmungsmitgliedstaats steuerpflichtig, während nach Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie die innergemeinschaftliche Lieferung desselben neuen Fahrzeugs im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung von der Mehrwertsteuer befreit ist.

33.

Durch diesen Mechanismus werden die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat verlagert, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände stattfindet, und er gewährleistet die eindeutige Verteilung der Steuerbefugnisse.

34.

Durch die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergeht, können so die Doppelbesteuerung und damit die Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden werden ( 13 ), während die Regeln für die Besteuerung des Erwerbs von neuen Fahrzeugen auch das Ziel verfolgen, Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten vorzubeugen, die sich aus der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze ergeben können ( 14 ).

35.

Art. 20 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert den innergemeinschaftlichen Erwerb als die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird.

36.

Nach Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen neuer Fahrzeuge, die an den Erwerber nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Union versandt oder befördert werden, von der Mehrwertsteuer.

37.

Aufgrund der notwendigen Korrelation zwischen der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands, einschließlich eines neuen Fahrzeugs, und seinem innergemeinschaftlichen Erwerb, die nach Auffassung des Gerichtshofs in Wirklichkeit ein und denselben wirtschaftlichen Vorgang bilden, ist bereits entschieden worden, dass Art. 20 Abs. 1 und Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen sind, dass sie dieselbe Bedeutung und dieselbe Reichweite haben ( 15 ).

38.

Dies muss auch für das Verhältnis zwischen Art. 20 Abs. 1 und Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf neue Fahrzeuge gelten, wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen anerkannt hat ( 16 ).

39.

Folglich ist nach der Rechtsprechung die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung, die dem innergemeinschaftlichen Erwerb vorausgeht, bei Vorliegen von drei Voraussetzungen anwendbar, nämlich wenn die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat ( 17 ).

40.

Im Ausgangsverfahren steht fest, dass Santogal das neue Fahrzeug in Portugal mit Rechnung an den Erwerber verkauft hat und dass es vom Erwerber selbst nach Spanien befördert und dort zugelassen worden ist. Die drei Voraussetzungen scheinen somit erfüllt zu sein.

41.

Unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen im Ausgangsverfahren ( 18 ) ist jedenfalls offensichtlich, dass Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie das Recht, die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs von der Mehrwertsteuer zu befreien, keineswegs von der Voraussetzung abhängig macht, dass der Erwerber des Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat wohnhaft ist ( 19 ).

42.

Wie die portugiesische Regierung einräumt, hat der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftlicher Erwerb eines neuen Fahrzeugs festgestellt, dass es ausschlaggebend ist, in welchem Mitgliedstaat die endgültige und dauerhafte Verwendung des in Rede stehenden Fahrzeugs stattfinden wird ( 20 ).

43.

Die im RITI enthaltene zusätzliche Voraussetzung, die die Mehrwertsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig macht, dass der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat wohnhaft ist, gibt der portugiesischen Steuerverwaltung jedoch die Befugnis, die Befreiung zu versagen, ohne die in Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen materiellen Voraussetzungen auch nur zu berücksichtigen und vor allem ohne zu prüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind. Der Umstand, dass der Erwerber eines neuen Fahrzeugs nicht im Bestimmungsmitgliedstaat wohnhaft ist, bedeutet jedoch nicht zwangsläufig, dass die endgültige und dauerhafte Verwendung des Fahrzeugs nicht in diesem Mitgliedstaat erfolgen wird und dass keine innergemeinschaftliche Lieferung – gefolgt von einem innergemeinschaftlichen Erwerb – stattgefunden hat.

44.

Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt zwar, dass die Mehrwertsteuerbefreiungen unter den Bedingungen angewandt werden, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung,

Steuerungsumgehung oder Missbrauch festlegen, doch dürfen sich diese Bedingungen nicht so auswirken, dass sie die Aufteilung der Steuerbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten und die Neutralität der Mehrwertsteuer, die, wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, in Frage stellen ( 21 ).

45.

Die im RITI enthaltene zusätzliche Voraussetzung, die die Mehrwertsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig macht, dass der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat wohnhaft ist, hat eine solche Auswirkung. Sie gibt Portugal die Befugnis, unabhängig vom Vorliegen der in Nr. 39 dieser Schlussanträge aufgeführten drei Voraussetzungen die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs, dessen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat mehrwertsteuerpflichtig ist, zu besteuern. Folglich ist die zusätzliche Voraussetzung mit Art. 138 Abs. 2 Buchst a der Mehrwertsteuerrichtlinie, der Aufteilung der Steuerbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht vereinbar.

46.

Dieses Ergebnis bedeutet jedoch selbstverständlich nicht, dass der Wohnort des Erwerbers für den Nachweis des Vorliegens der für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung geltenden materiellen Voraussetzungen der Mehrwertsteuerrichtlinie unerheblich ist. Der Gerichtshof hat nämlich festgestellt, dass für die Feststellung, ob der erworbene Gegenstand das Gebiet des Liefermitgliedstaats tatsächlich verlassen hat und, wenn ja, in welchem Mitgliedstaat sein Endverbrauch stattfinden wird, eine umfassende Beurteilung aller objektiven tatsächlichen Umstände vorzunehmen ist und dass in diesem Zusammenhang dem Wohnort des Erwerbers Bedeutung zukommen kann ( 22 ).

47.

Im Ergebnis bestätigt dieser Ansatz meiner Meinung nach nur die Auslegung, wonach der Umstand, dass der Erwerber eines Gegenstands im Bestimmungsmitgliedstaat wohnhaft ist, für sich genommen keine Voraussetzung für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer darstellen kann. Ebenso bestätigt dieser Ansatz, dass das Fehlen eines Wohnsitzes des Erwerbers in diesem Mitgliedstaat nicht als unwiderlegbarer Beweis dafür gelten kann, dass der Gegenstand das Gebiet des Liefermitgliedstaats nicht physisch verlassen hat, um dauerhaft im Bestimmungsmitgliedstaat verwendet zu werden ( 23 ).

48.

Folglich bin ich wie Santogal und die Kommission der Auffassung, dass es Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie zuwiderläuft, wenn ein Mitgliedstaat die Mehrwertsteuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines neuen Fahrzeugs von der Voraussetzung abhängig macht, dass der Erwerber des Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat des Umsatzes wohnhaft ist.

2. Zum Recht, die Mehrwertsteuerbefreiung zu verweigern, wenn das neue Fahrzeug nur Gegenstand einer vorübergehenden touristischen Zulassung im Bestimmungsmitgliedstaat war (zweite Vorlagefrage)

49.

Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob dem Verkäufer eines neuen

Fahrzeugs die Mehrwertsteuerbefreiung verweigert werden kann, wenn nachgewiesen wird, dass das Fahrzeug nur Gegenstand einer vorübergehenden touristischen Zulassung im Bestimmungsmitgliedstaat war.

50.

Aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Kontext dieser Frage die Prüfung der Stichhaltigkeit der Darlegung der Steuer- und Zollverwaltung ist, wonach der Erwerber nicht im Bestimmungsmitgliedstaat gewohnt habe. Das vorlegende Gericht weist nämlich darauf hin, dass die touristische Zulassung eines Fahrzeugs nach dem von der Steuer- und Zollverwaltung angeführten spanischen Recht nur Personen erteilt werde, die nicht in Spanien wohnten.

51.

Mit anderen Worten benutzte die Steuer- und Zollverwaltung das Kriterium der Kurzzeitzulassung des Fahrzeugs in Spanien für den Nachweis, dass der Erwerber nicht in Spanien gewohnt habe und folglich das im RITI vorgesehene Wohnsitzerfordernis nicht erfülle, das Voraussetzung für den Anspruch des Verkäufers auf eine Befreiung von der Mehrwertsteuer sei.

52.

Wie ich jedoch im Rahmen meiner Analyse der ersten Vorlagefrage dargelegt habe, ist diese im RITI vorgesehene Voraussetzung nicht mit Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar.

53.

Unter diesen Umständen würde, wenn man davon ausginge, dass das Kriterium der Kurzzeitzulassung des Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat die Verweigerung der Mehrwertsteuerbefreiung des Verkäufers des neuen Fahrzeugs begründen könnte, die im RITI vorgesehene Voraussetzung mittelbar bestätigt, wonach die Mehrwertsteuerbefreiung davon abhängt, dass der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat wohnt.

54.

Gleichwohl kann der vorübergehenden Natur der im Bestimmungsmitgliedstaat erteilten Zulassung im Rahmen der umfassenden Beurteilung aller objektiven tatsächlichen Umstände, die die Einstufung eines Umsatzes als „innergemeinschaftliche Lieferung“ ermöglichen, Bedeutung für die Frage zukommen, ob die vom Gerichtshof im Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 50), hervorgehobene Voraussetzung betreffend den Ort der endgültigen und dauerhaften Verwendung erfüllt ist.

55.

Allerdings wäre es meiner Meinung nach nicht mit der Aufteilung der Steuerbefugnisse und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar, wenn der Mitgliedstaat der Lieferung des neuen Fahrzeugs allein aufgrund dieses Umstands berechtigt wäre, vom Verkäufer die Entrichtung der Mehrwertsteuer zu verlangen. Wie aus dem Ausgangsverfahren auf der Grundlage der in der Vorlageentscheidung enthaltenen Angaben hervorgeht, kann eine Kurzzeitzulassung, wie sie in Spanien erteilt wurde, für den beträchtlichen Zeitraum von zwölf Monaten gewährt werden, und dieser Zeitraum kann anscheinend nicht nur verlängert werden, sondern auch auslaufen, wenn das Fahrzeug in Spanien nach Entrichtung der entsprechenden Steuern eine normale Zulassung erhält. Somit kann der bloße Umstand, dass ein neues Fahrzeug Gegenstand einer

Kurzzeitzulassung im Bestimmungsmitgliedstaat war, für sich genommen nicht bedeuten, dass die endgültige und dauerhafte Verwendung des Fahrzeugs nach Ablauf der Kurzzeitzulassung nicht im Gebiet dieses Mitgliedstaats erfolgen wird und das Fahrzeug folglich nicht Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Lieferung war.

56.

Ich bin daher der Auffassung, dass, unabhängig von den besonderen Umständen des Einzelfalls, ein Mitgliedstaat dem Verkäufer eines neuen Fahrzeugs, das von seinem Eigentümer in einen anderen Mitgliedstaat befördert wurde, die Mehrwertsteuerbefreiung nicht allein deshalb verweigern darf, weil für das Fahrzeug in dem anderen Mitgliedstaat eine vorübergehende Zulassung erteilt worden ist.

3. Zum Recht, vom Verkäufer eines neuen Fahrzeugs die Entrichtung der Mehrwertsteuer in einer Situation zu verlangen, die darauf hindeuten könnte, dass der Erwerber einen Mehrwertsteuerbetrug begangen hat, ohne dass jedoch bewiesen ist, dass der Verkäufer mit dem Erwerber im Sinne einer Vermeidung der Mehrwertsteuerentrichtung zusammengewirkt hat (dritte und vierte Vorlagefrage)

57.

Mit der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob dem Verkäufer die Mehrwertsteuerbefreiung versagt werden kann, wenn weder geklärt ist, ob die vorübergehende Zulassung auf eine der Arten, die im Recht des Bestimmungsmitgliedstaats vorgesehen sind, erloschen ist oder nicht, noch, ob infolge des Erlöschens dieser Zulassung Mehrwertsteuer entrichtet wurde oder noch entrichtet wird. In der vierten Frage beschreibt das vorlegende Gericht einige weitere Umstände, die die Ungewissheit im Zusammenhang mit dem Ort des endgültigen Verbrauchs des von Santogal verkauften neuen Fahrzeugs erkennen ließen und darauf hindeuten könnten, dass der Erwerber einen Mehrwertsteuerbetrug begangen habe, wobei es darauf hinweist, dass Santogal gegenüber dem Erwerber und den portugiesischen Behörden nach dem Verkauf des Fahrzeugs einige Schritte unternommen habe und nicht bewiesen sei, dass Santogal mit dem Erwerber im Sinne einer Vermeidung der Mehrwertsteuerentrichtung zusammengewirkt habe.

58.

Diese Fragen, die gemeinsam geprüft werden können, betreffen im Wesentlichen erstens die Beweislast und zweitens die Beweismittel in Bezug auf die endgültige und dauerhafte Verwendung des neuen Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat, deren Vorlage die Steuerverwaltung des Liefermitgliedstaats für die Gewährung der für die innergemeinschaftliche Lieferung eines solchen Fahrzeugs geltenden Mehrwertsteuerbefreiung vom Verkäufer verlangen kann.

59.

Zur Beweislast hat der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Bestimmung der Sechsten Richtlinie, deren Inhalt in Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie übernommen worden ist, festgestellt, dass der Lieferer von Gegenständen den Beweis erbringen muss, dass die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift – einschließlich der von den Mitgliedstaaten aufgestellten Bedingungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch – erfüllt sind ( 24 ). Diese Rechtsprechung erscheint mir nahtlos übertragbar auf die Auslegung und Anwendung von Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie.

60.

Die Rechtsprechung verlangt auch, dass der Lieferer redlich ist und alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergreift, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt ( 25 ).

61.

Im Zusammenhang mit dem Verkauf eines neuen Fahrzeugs, der, wie bereits dargelegt, eine umfassende Beurteilung aller objektiven tatsächlichen Umstände erfordert, die die Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb ermöglichen, muss der Lieferant, um jeglicher Beteiligung an einer Steuerhinterziehung vorzubeugen, alle Beweise zusammentragen, deren Erlangung ihm zuzumuten ist, um sich zu vergewissern, dass die Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung des Fahrzeugs und insbesondere die Voraussetzung der endgültigen und dauerhaften Verwendung im Bestimmungsmitgliedstaat erfüllt sind.

62.

In Anbetracht des „besonderen Charakters“ innergemeinschaftlicher Umsätze mit einem solchen Gegenstand ist die Wachsamkeit des Lieferanten umso wichtiger ( 26 ). Zum einen ist nämlich die Einstufung des Umsatzes deshalb schwieriger, weil die auf diesen Umsatz entfallende Mehrwertsteuer auch von einer nicht steuerpflichtigen Privatperson zu entrichten ist, für die die Erklärungs- und Rechnungslegungspflichten nicht gelten, so dass sich eine spätere Überprüfung dieser Person als unmöglich erweist. Zum anderen kann die Privatperson als Endverbraucher selbst dann keinen Vorsteuerabzug geltend machen, wenn ein erworbenes Fahrzeug weiterverkauft wird, und hat deshalb ein größeres Interesse daran, sich der Besteuerung zu entziehen, als ein Wirtschaftsteilnehmer ( 27 ).

63.

Deshalb müssen bei diesen Umsätzen die Absichten des Erwerbers zum Zeitpunkt des Erwerbs, auf die sich der Lieferant zwar wirksam berufen kann, durch objektive Gesichtspunkte gestützt sein ( 28 ), die wiederum von der Steuerverwaltung und gegebenenfalls den Gerichten des Liefermitgliedstaats überprüft werden können.

64.

Das vorliegende Gericht weist jedoch zu Recht darauf hin, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch gegen den Lieferanten von Gegenständen verhängen können, die allgemeinen Rechtsgrundsätze, insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit, beachten müssen ( 29 ) und überdies die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen dürfen ( 30 ).

65.

Es ist daher verständlich und gerechtfertigt, dass der Verlust des Anspruchs auf Mehrwertsteuerbefreiung nur in Ausnahmefällen festgestellt werden kann, nämlich wenn der Verkäufer an einem Mehrwertsteuerbetrug mitgewirkt hat oder wenn der Verstoß gegen eine oder mehrere formelle Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen für die Mehrwertsteuerbefreiung erfüllt wurden ( 31 ).

66.

In Anwendung dieser Rechtsprechung hat der Gerichtshof im Rahmen der Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und der Ermittlung der Steuerpflicht des Erwerbers festgestellt, dass vom Lieferanten, der alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und gegen den keine Indizien für eine Mitwirkung an einem Mehrwertsteuerbetrug vorliegen, nicht verlangt werden kann, Beweise für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs der fraglichen Gegenstände vorzulegen, damit ihm die Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gewährt werden kann ( 32 ).

67.

In der vorliegenden Rechtssache, in der die streitige materielle Voraussetzung den Ort der endgültigen und dauerhaften Verwendung des neuen Fahrzeugs betrifft und das vorlegende Gericht feststellt, es sei nicht bewiesen, dass der Verkäufer mit dem Erwerber im Sinne einer Vermeidung der Mehrwertsteuerentrichtung zusammengewirkt habe, muss dieses Gericht prüfen, ob der Verkäufer redlich war und alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um nachzuweisen, dass der von ihm getätigte Umsatz tatsächlich eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne von Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, die seinen Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung rechtfertigt.

68.

Das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, bedeutet nämlich, dass die Lieferanten neuer Fahrzeuge hohen Anforderungen im Hinblick auf die Einhaltung der Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung dieser Art von Gegenständen unterliegen können, die dem besonderen Charakter solcher Umsätze und den damit verbundenen Gefahren geschuldet sind ( 33 ).

69.

Der Umstand, dass der Lieferant nicht aktiv (oder vorsätzlich) mit dem Erwerber im Sinne einer Vermeidung der Mehrwertsteuerentrichtung zusammengewirkt hat, entbindet ihn nicht von seiner Verpflichtung, präventiv redlich zu handeln und alle ihm zumutbaren Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um sicherzustellen, dass der Erwerber keine Steuerhinterziehung begehen kann.

70.

Stellt sich heraus, dass der Lieferant dieser Verpflichtung nicht nachgekommen ist, könnte es meiner Meinung nach gerechtfertigt sein, ihn nachträglich zur Mehrwertsteuer heranzuziehen.

71.

Dieses Ergebnis ist mit der auf den innergemeinschaftlichen Handel anwendbaren Regelung vereinbar, die das Risiko der Nichtabführung der Mehrwertsteuer zwischen dem Lieferanten und dem Erwerber aufteilen soll ( 34 ). Meiner Meinung nach geht es nämlich nicht darum, ausschließlich dem Lieferanten neuer Fahrzeuge die Verantwortung für die nachträgliche Entrichtung der Mehrwertsteuer aufzuerlegen; vielmehr kann die Steuerverwaltung des Liefermitgliedstaats selbstverständlich und vorrangig die Zahlung vom Erwerber verlangen, wenn er den Verstoß gegen die materiellen Voraussetzungen für einen innergemeinschaftlichen Erwerb oder eine innergemeinschaftliche Lieferung der Waren verursacht hat ( 35 ).

72.

Im Rahmen dieser Lieferungen, die den Übergang der Steuerhoheit auf den Bestimmungsmitgliedstaat beinhalten, geht es allein darum, die Lieferanten anzuregen, im Hinblick auf die Gefahr, dass der Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht, besonders wachsam zu sein und zu vermeiden, dass sie die Lukrativität eines Umsatzes ( 36 ) in den Vordergrund stellen und sich dazu verleiten lassen, „ein Auge zuzudrücken“ oder gegenüber ihrem Vertragspartner ein allzu gefälliges Verhalten an den Tag zu legen.

73.

Im Ausgangsverfahren hat das vorlegende Gericht somit zu prüfen, ob Santogal redlich gehandelt und alle ihr zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sich zu vergewissern, dass die Lieferung des neuen Fahrzeugs an den Erwerber nicht zu einer Verletzung der materiellen Voraussetzungen für die Einstufung dieses Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs führen würde.

74.

Diese Antwort könnte für die vom vorlegenden Gericht erbetene Auslegung genügen. Um diesem Gericht jedoch eine Antwort zu geben, die für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits hilfreich ist, hielte ich es für zweckmäßig, wenn der Gerichtshof nähere Angaben zu den Beweisen machen könnte, die unter Einhaltung der Grundsätze des Unionsrechts vom Lieferanten verlangt bzw. nicht verlangt werden können ( 37 ).

75.

Zunächst kann vom Verkäufer eines neuen Fahrzeugs nicht, wie jedoch das vorlegende Gericht in der dritten Vorlagefrage in Erwägung zu ziehen scheint, verlangt werden, dass er, um im Liefermitgliedstaat in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu gelangen, den sicheren Nachweis dafür erbringt, dass die Mehrwertsteuer auf den Erwerb dieser Ware tatsächlich im Bestimmungsmitgliedstaat entrichtet wurde. Eine solche Anforderung würde gegen mehrere Grundsätze, darunter die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität, verstoßen und könnte nicht als Maßnahme angesehen werden, die zumutbar im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist und vom Verkäufer im Rahmen des Umsatzes verlangt werden kann, zumal die Behörden des Liefermitgliedstaats – wie im Ausgangsverfahren – offensichtlich selbst nach Ermittlungen auf der Grundlage von Informationen, zu denen der Verkäufer keinen Zugang haben konnte, nicht in der Lage sind, den Erwerber eindeutig zu lokalisieren und herauszufinden, was mit dem Fahrzeug geschehen ist.

76.

Dies bedeutet nicht, dass der Verkäufer keine Schritte unternehmen müsste, um sich beim Erwerber nach dem Verbleib des gelieferten neuen Fahrzeugs und folglich nach der Mehrwertsteuerentrichtung im Bestimmungsmitgliedstaat zu erkundigen. Meiner Meinung nach handelt es sich dabei jedoch um eine Handlungspflicht und keine Erfolgspflicht. Der Verkäufer ist nämlich in erster Linie von der Mitwirkung des Erwerbers und den Beweisen abhängig, die dieser ihm zur Verfügung stellt. Folglich wäre es unverhältnismäßig, wenn der Liefermitgliedstaat die Mehrwertsteuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig machen würde, dass der Verkäufer den Nachweis für die Entrichtung der Mehrwertsteuer durch den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat erbringt. Dagegen muss der Verkäufer nachweisen, dass er redlich gehandelt und die ihm zumutbaren Schritte unternommen hat, um sich beim Erwerber zu

vergewissern, dass das gelieferte neue Fahrzeug im Bestimmungsmitgliedstaat endgültig und dauerhaft verwendet wird.

77.

Sodann erscheint es mir ausgeschlossen, vom Verkäufer allgemein zu verlangen, die Voraussetzungen für die Zulassung des neuen Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat genau zu prüfen. Auch wenn der Verkäufer – wie im Ausgangsverfahren – gewerbsmäßig Kraftfahrzeughandel betreibt, wäre eine solche Anforderung unverhältnismäßig, weil sie voraussetzen würde, dass die Mehrwertsteuerpflichtigen eines Mitgliedstaats das Recht oder die Praxis anderer Mitgliedstaaten kennen.

78.

Unabhängig davon, ob der Verkäufer das Recht des Bestimmungsmitgliedstaats kennt, sollte dagegen, wie die Kommission geltend macht, der eindeutige und gleichbleibende Hinweis auf die Erteilung einer vorübergehenden Zulassung im Bestimmungsmitgliedstaat einen gewerbsmäßigen Kraftfahrzeughändler dazu veranlassen, sich zu fragen, ob das Fahrzeug nach Ablauf des Zeitraums der vorübergehenden Zulassung endgültig und dauerhaft im Bestimmungsmitgliedstaat verwendet wird und folglich in diesem Mitgliedstaat der Mehrwertsteuer unterliegt. Meiner Meinung nach muss ein solcher gewerblicher Händler somit alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergreifen, um sich zu vergewissern, dass der Erwerber beabsichtigt, diese Voraussetzung einzuhalten, und diese Absicht muss nach der Rechtsprechung durch objektive Gesichtspunkte gestützt sein ( 38 ).

79.

Den Angaben des vorlegenden Gerichts und den von der Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen hervorgehobenen Anhaltspunkten zufolge hat Santogal im vorliegenden Fall, nachdem sie einige Tage nach dem Verkauf erfahren hatte, dass die Zulassung des Fahrzeugs in Spanien nur vorübergehend für ein Jahr erfolgt war, weder den Erwerber zu seiner Absicht befragt, das Fahrzeug nach Ablauf der vorübergehenden Zulassung in Spanien zu verwenden, noch ihn aufgefordert, alle für den Nachweis seiner Absicht zweckdienlichen Informationen zu übermitteln. Überdies ist in der Vorlageentscheidung keine Rede davon, dass Santogal im Laufe dieses Jahres Schritte gegenüber dem Erwerber unternommen hätte, um herauszufinden, ob das Fahrzeug in Spanien verbleiben und dort endgültig und dauerhaft verwendet werden würde.

80.

Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen hervorhebt, macht das vorlegende Gericht zudem keine Angaben zum Inhalt der Unterlagen, die Santogal der portugiesischen Steuer- und Zollverwaltung mehrere Tage vor Ablauf der vorübergehenden Zulassung des Fahrzeugs zur Stützung ihres Antrags auf Ungültigerklärung der Zollanmeldung und ihrer Erklärung über die Versendung des Fahrzeugs nach Spanien übermittelte. Insbesondere lässt sich den Angaben des vorlegenden Gerichts nicht entnehmen, ob die Unterlagen Beweise für die endgültige und dauerhafte Verwendung des Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat enthielten.

81.

Wie die Kommission zu Recht geltend macht, ist diese Information jedoch entscheidend. Es verstieße nämlich gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein Mitgliedstaat, der die von einem Lieferanten als Nachweise für das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, den Lieferanten später zur Zahlung der auf diese Lieferung

entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könnte, obwohl der Lieferant redlich gehandelt und alle ihm zur Verfügung stehenden, zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um alle materiellen Voraussetzungen dafür zu erfüllen, dass der von ihm getätigte Umsatz als innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne von Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt.

82.

Unter diesen Umständen ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob Santogal redlich gehandelt und Schritte gegenüber dem Erwerber unternommen hat, um sich zu vergewissern, dass dieser die Absicht hatte, das neue Fahrzeug nach Ablauf der vorübergehenden Zulassung in Spanien endgültig und dauerhaft weiterhin im Bestimmungsmitgliedstaat zu verwenden, wobei diese Absicht durch objektive Anhaltspunkte untermauert sein muss, darunter insbesondere die Unterlagen, die Santogal der portugiesischen Steuer- und Zollverwaltung zur Stützung ihres Antrags auf Ungültigerklärung der Zollanmeldung übermittelte. Ist dies der Fall, darf das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht verweigert werden, selbst wenn Santogal die zunächst ausgestellte Rechnung nicht rechtzeitig korrigiert und nicht versucht hat, sich die Mehrwertsteuer vom Erwerber erstatten zu lassen. Ist dies nicht der Fall, wäre es meiner Meinung nach gerechtfertigt, dass der Liefermitgliedstaat, sofern er – was das vorlegende Gericht zu prüfen hat – nicht in der Lage ist, die Zahlung der Mehrwertsteuer nachträglich vom Erwerber einzufordern, deren nachträgliche Entrichtung von Santogal verlangt, um zu vermeiden, dass der Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht.

III – Ergebnis

83.

Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die vom Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren], Portugal) vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

1.

Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, die Mehrwertsteuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines neuen Fahrzeugs von der Voraussetzung abhängig zu machen, dass der Erwerber des Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat des Umsatzes wohnhaft ist.

2.

Unabhängig von den besonderen Umständen eines Einzelfalls ist Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, dem Verkäufer eines neuen Fahrzeugs, das von seinem Eigentümer in einen anderen Mitgliedstaat befördert wurde, die Mehrwertsteuerbefreiung allein deshalb zu verweigern, weil das Fahrzeug in dem anderen Mitgliedstaat Gegenstand einer vorübergehenden Zulassung war.

3.

Art. 138 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 und die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität sind dahin auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat verwehren, dem Verkäufer eines neuen Fahrzeugs die Mehrwertsteuerbefreiung zu verweigern, wenn der Verkäufer nicht an einem Mehrwertsteuerbetrug mitgewirkt hat, redlich war und alle ihm zur Verfügung stehenden, zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sich zu

vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz alle materiellen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne dieser Vorschrift erfüllt, insbesondere die Voraussetzung der endgültigen und dauerhaften Verwendung des neuen Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat.

Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob der Verkäufer im Ausgangsverfahren die Anforderungen an die Redlichkeit und an die zumutbare Sorgfalt erfüllt hat, insbesondere im Hinblick auf die Schritte, die er gegenüber dem Erwerber unternommen hat, und die von ihm vorgelegten Nachweise, anhand deren sich überprüfen lässt, ob er sich vergewissert hat, dass das neue Fahrzeug nach Ablauf der vorübergehenden Zulassung im Bestimmungsmitgliedstaat endgültig und dauerhaft in diesem Mitgliedstaat verwendet werden würde. Ist dies der Fall, darf dem Verkäufer das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht verweigert werden. Ist dies nicht der Fall, ist es gerechtfertigt, dass der Liefermitgliedstaat, sofern er nicht in der Lage ist, die Zahlung der Mehrwertsteuer nachträglich vom Erwerber einzufordern, deren nachträgliche Entrichtung vom Verkäufer des neuen Fahrzeugs verlangt, um zu vermeiden, dass der Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht.

( 1 ) Originalsprache: Französisch.

( 2 ) ABl. 2006, L 347, S. 1.

( 3 ) Nach der Akte handelt es sich um einen Luxusportwagen des Modells SLR McLaren, der in begrenzter Stückzahl hergestellt wurde.

( 4 ) BOE Nr. 221 vom 15. September 1993, S. 27037.

( 5 ) BOE Nr. 22 vom 26. Januar 1999, S. 3440.

( 6 ) Vgl. Urteil vom 12. Juni 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754, Rn. 34). Seitdem hat der Gerichtshof zwei andere Vorabentscheidungsersuchen dieses Schiedsgerichts aus dem Bereich des Steuerwesens in der Sache beantwortet: vgl. Urteile vom 11. Juni 2015, Lisboagás GDL (C?256/14, EU:C:2015:387), und vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690).

( 7 ) Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 3. März 1994, Eurico Italia u. a. (C?332/92, C?333/92 und C?335/92, EU:C:1994:79, Rn. 13), und vom 29. Juni 2010, E und F (C?550/09, EU:C:2010:382, Rn. 35).

( 8 ) Der Vollständigkeit halber füge ich hinzu, dass, falls es der Stand der dem Gerichtshof übermittelten Akten – wie im vorliegenden Fall – zulässt, sich durch seine Befugnis zur Umformulierung von Vorabentscheidungsfragen zudem ein andernfalls wahrscheinliches erneutes Vorabentscheidungsersuchen vermeiden lässt. Diese Befugnis beruht somit auch auf Erwägungen der Prozessökonomie. Vgl. in diesem Sinne meine Schlussanträge in der Rechtssache Gysen (C?449/06, EU:C:2007:663, Nr. 43) und in der Rechtssache Lobkowicz (C?690/15, EU:C:2016:926, Fn. 14).

( 9 ) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festgelegt hat und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu überprüfen hat. Diese Vermutung kann insbesondere dann widerlegt werden, wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten

Fragen erforderlich sind: vgl. u. a. Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti u. a. (C?131/13, C?163/13 und C?164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 31 und 36).

( 10 ) Vgl. u. a. in diesem Sinne Urteil vom 24. Oktober 2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, Rn. 38 und 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

( 11 ) Vgl. Urteil vom 24. Oktober 2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, Rn. 39 bis 47).

( 12 ) Vgl. u. a. in diesem Sinne Urteile vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, Rn. 27), vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 21 und 22), und vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 22).

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

( 14 ) Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, Rn. 31 und 40), und vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 24).

( 15 ) Vgl. Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

( 16 ) Der Sachverhalt, der dem Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693), zugrunde lag, betraf im Übrigen den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Fahrzeugs (ein Segelboot), das vom nationalen Gericht als „neu“ eingestuft worden war.

( 17 ) Vgl. Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 42), vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 27), vom 7. Dezember 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, Rn. 41), und vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, Rn. 31).

( 18 ) Diese Frage wird in den Nrn. 57 bis 82 der vorliegenden Schlussanträge untersucht.

( 19 ) Vgl. entsprechend Urteil vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 54), zur Auslegung von Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 98/80/EG des Rates vom 12. Oktober 1998 (ABl. 1998, L 281, S. 31) geänderten Fassung, dessen Inhalt Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht.

( 20 ) Vgl. Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 50).

( 21 ) Vgl. u. a. Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 46), und vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 44), und zur innergemeinschaftlichen Verbringung vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, Rn. 36).

( 22 ) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 44 und 45).

( 23 ) Im vorliegenden Fall ist der Umstand, dass der Erwerber vor und nach dem Verkauf des neuen Fahrzeugs drei verschiedene Adressen in Spanien mitteilte, für die Frage, ob das Fahrzeug in diesem Mitgliedstaat endgültig und dauerhaft verwendet (oder verbraucht) wurde, nicht von Bedeutung.

( 24 ) Vgl. u. a. Urteil vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 43).

( 25 ) Vgl. u. a. Urteile vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, Rn. 38), und vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 52).

( 26 ) Vgl. Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 42).

( 27 ) Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 43).

( 28 ) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 47).

( 29 ) Vgl. u. a. in diesem Sinne Urteile vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 35), und vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, Rn. 36).

( 30 ) Vgl. u. a. in diesem Sinne Urteile vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 37), und vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 44).

( 31 ) Vgl. u. a. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 46).

( 32 ) Vgl. Urteil vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 52, 53 und 55).

( 33 ) Vgl. Nr. 63 der vorliegenden Schlussanträge. Der Gerichtshof hat bereits im Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 58), festgestellt, dass das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten rechtfertigt. Dies trifft meiner Meinung nach auf den besonderen Fall der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge an den Verbraucher zu.

( 34 ) Zum Grundsatz der Aufteilung der Mehrwertsteuerpflicht vgl. Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 57).

( 35 ) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 67).

( 36 ) Im vorliegenden Fall ist darauf hinzuweisen, dass das Fahrzeug in begrenzter Stückzahl hergestellt und für fast 450000 Euro verkauft wurde.

( 37 ) Da keine Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie die Beweise aufzählt, die die Steuerpflichtigen vorlegen müssen, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu gelangen, sind grundsätzlich die Mitgliedstaaten für diese Frage zuständig (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 27. September 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 42, und vom 20. Oktober 2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, Rn. 35).

( 38 ) Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 47).