

Dr. Sebastian Bürger, LL.M. (Auckland), und Ulrike Paul, RAin

# Steine statt Brot: Die Entscheidung des EuGH vom 7.12.2010 zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen

Die Entscheidung des EuGH vom 7.12.2010 auf das Vorabentscheidungsersuchen des BGH war mit Spannung erwartet worden. In seinem Schlussantrag vom 29.6.2010 kam der Generalanwalt zu dem Ergebnis, dass eine Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen nach den §§ 4, 6a UStG zu gewähren sei, wenn sie zwar tatsächlich stattgefunden hat, der Lieferer jedoch bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Der EuGH vertritt hingegen die Auffassung, dass ein Mitgliedstaat aufgrund der ihm nach dem ersten Satzteil von Art. 28c Teil A lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zustehenden Befugnisse die Mehrwertsteuerbefreiung in derartigen Fällen versagen kann. Der vorliegende Beitrag analysiert die Argumentation des EuGH und gelangt zu dem Ergebnis, dass die Entscheidung des EuGH mehr Fragen aufwirft als sie beantwortet.

## I. Zum Hintergrund der Entscheidung

### 1. Ausgangsrechtsstreit

Herr R, portugiesischer Staatsangehöriger, war Geschäftsführer einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft, die mit hochwertigen Fahrzeugen handelte. Nach den Feststellungen im Ausgangsverfahren lieferte die Gesellschaft seit 2001 mehrere hundert Fahrzeuge pro Jahr über sog. missing trader an die wahren Abnehmer in Portugal. Ab dem Jahr 2002 nahm Herr R eine Reihe von Manipulationen vor, um es den Händlern in Portugal zu ermöglichen, durch Verschleierung der Identität der tatsächlichen Käufer der Fahrzeuge Umsatzsteuer zu hinterziehen.

Das LG Mannheim verurteilte R daraufhin mit Urteil vom 17.9.2008<sup>1</sup> wegen Hinterziehung von deutscher Umsatzsteuer. Der BGH will die Vorentscheidung bestätigen, weil er der Auffassung ist, dass nach der Rechtsprechung des EuGH in derartigen Fällen die Steuerbefreiung nach § 6a UStG zu versagen sei, auch wenn die Pkw zweifelsfrei an portugiesische Unternehmer nach Portugal geliefert wurden.

### 2. Auslegungsdifferenzen zwischen BGH, BFH und BVerfG

Der BGH hatte bereits mit Beschluss vom 20.11.2008<sup>2</sup> entschieden, dass ein deutscher Unternehmer, der Fahrzeuge direkt an den wirklichen Abnehmer in Italien liefert, aber in Scheinrechnungen italienische Zwischenhändler als angebliche Käufer benennt („Missing-Trader“) keine steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen ausführt, weil er mit den Scheinrechnungen dem wahren Abnehmer die Hinterziehung von (italienischer) Umsatzsteuer ermögliche. Im Beschluss vom 19.2.2009<sup>3</sup> kam der BGH zum gleichen Ergebnis für den Fall fingierter Lieferungen.

Im Gegensatz zum Landgericht Mannheim bejahte das FG Baden-Württemberg<sup>4</sup> im parallel geführten Besteuerungsverfahren für diesel-

ben Umsätze, bezüglich derer das Landgericht wegen Steuerhinterziehung verurteilt hatte, ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Rechtsprechung des BGH. In dem zugelassenen Beschwerdeverfahren hat sich der BFH<sup>5</sup> der Auffassung des FG Baden-Württemberg angeschlossen. Das BVerfG<sup>6</sup> hat im Wege einer einstweiligen Anordnung im oben genannten Verfahren um die Scheinrechnungen an italienische Zwischenhändler die Vollstreckung der verhängten Freiheitsstrafen ausgesetzt und ausgeführt, der BGH sei „zur Begründung einer Umsatzsteuerpflicht und in deren Folge zu einer strafbaren Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch eine Auslegung des § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG [gelangt], die Fragen nach der Grenze des möglichen Wortsinns der Norm“ aufwerfe.

### 3. Vorlagebeschluss des BGH

Der BGH ist der Auffassung, dass die Befreiung von der Mehrwertsteuer trotz Vorliegens der objektiven Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Ausgangsrechtsstreit zu versagen ist. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei eine betrügerische und missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt.<sup>7</sup> Ein Unternehmer verliere das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn er mit dem Umsatz selbst eine Steuerhinterziehung begehe<sup>8</sup> bzw. von seiner Beteiligung hätte wissen müssen.<sup>9</sup> Hieraus leitet der BGH ab, dass einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Befreiung von der Mehrwertsteuer auch bei einer ausgeführten Lieferung zu versagen sei, wenn der steuerpflichtige Verkäufer wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, oder Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Mit Beschluss vom 7.7.2009 ersuchte der BGH den EuGH daraufhin um Vorabentscheidung zur Klärung dieser Fragen.<sup>10</sup>

### 4. Zum maßgeblichen Normgefüge und der Bedeutung der Entscheidung

Das Ausgangsverfahren dreht sich um die Frage der Strafbarkeit des R wegen Steuerhinterziehung nach § 370 AO. Der Tatbestand des § 370 AO setzt voraus, dass der Täter Steuern verkürzt. Unter welchen Voraussetzungen eine Steuer entsteht, richtet sich dabei nach den steuerlichen Vorschriften. § 370 AO ist eine Blankettvorschrift.

1 LG Mannheim, 17.9.2008 – 25 KLs 605 Js 7769/08 – AK 8/08, n. v.

2 BGH, 20.11.2008 – 1 StR 354/08, NJW 2009, 1516.

3 BGH, 19.2.2009 – 1 StR 633/08, wistra 2009, 238.

4 FG Baden-Württemberg, Beschluss v. 11.3.2009 – 1 V 4305/08, StE 2009, 325.

5 BFH, 29.7.2009 – XI B 24/09, DStR 2009, 1693 m. Anm. Grube und Maunz; Michel, DB 2009 S. 1852.

6 BVerfG, 23.7.2009 – 2 BvR 542/09, BFH/NV 2009 1767, BB 2009, 2693.

7 EuGH, 27.9.2007 – C-146/05, Collée, BFH/NV 2008, Beilage 1, 34, Rn. 38.

8 EuGH, 21.2.2006 – C-255/02, Halifax u. a., BFH/NV 2006, Beilage 3, 260, Rn. 84.

9 EuGH, 6.7.2006 – C-440/04, Recolta und Kittel, BFH/NV 2006, Beilage 4, 454, Rn. 56 ff., 59.

10 BGH, 7.7.2009 – 1 StR 41/09, DStR 2009, 1688.

Das Entstehen einer Steuer ergibt sich im Ausgangsrechtsstreit grundsätzlich aus § 1 Abs. 1 UStG, der Lieferungen von Steuerpflichtigen im Inland gegen Entgelt der Umsatzsteuerpflicht unterwirft. Von der Umsatzsteuer befreit sind solche Umsätze allerdings gem. § 4 Nr. 1b UStG dann, wenn es sich um innergemeinschaftliche Lieferungen i. S. d. § 6a UStG handelt. Die danach zu gewährende Steuerbefreiung beruht auf Art. 28c Teil A lit. a der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie.<sup>11</sup> Ebenso wie dieser enthält § 6a UStG ausschließlich objektive Merkmale. Nach § 6a Abs. 1 UStG bzw. Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie ist Voraussetzung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen, dass der Liefergegenstand vom Liefermitgliedstaat im Rahmen dieser Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet transportiert wurde, der Abnehmer, sofern es sich nicht um die Lieferung neuer Fahrzeuge handelt, erwerbsteuerpflichtig ist (i. d. R. Unternehmer)<sup>12</sup> und der Erwerb des Gegenstands in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Erwerbsbesteuerung<sup>13</sup> unterliegt. Der EuGH hatte nun zu entscheiden, ob bei bestimmten Motivlagen oder subjektiven Einstellungen des steuerpflichtigen Verkäufers trotz Vorliegens aller Voraussetzungen des Steuerbefreiungstatbestandes des Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie gleichwohl die Steuerbefreiung nach nationalem Recht zu versagen sein kann. Die Auslegung der Richtlinie durch den EuGH hat damit unmittelbar Auswirkungen auf die Auslegung der steuerlichen Vorschriften, anhand derer sich nicht nur entscheidet, ob eine Steuerpflicht besteht, sondern auch, ob eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gegeben ist. Die Entscheidung des EuGH hat daher auch unmittelbare Auswirkungen auf das nationale Strafrecht.

## II. Die Empfehlung des Generalanwalts vom 29.6.2010

Der Generalanwalt hatte deutliche Worte gefunden und den objektiven Charakter des Mehrwertsteuersystems, der sich maßgeblich aus dem Neutralitätsgrundsatz und dem Territorialitätsgrundsatz ergibt, hervorgehoben.<sup>14</sup> Er kam zu dem Ergebnis, dass weder Rechtsmissbrauch noch betrügerisches Verhalten oder Bösgläubigkeit Einschränkungen der beiden Grundsätze rechtfertigen würden, wenn die in Art. 28c Teil A der Richtlinie enthaltenen objektiven Voraussetzungen einer Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen gegeben sind. Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie sei so auszulegen, dass er keine Ausnahme von der Mehrwertsteuerbefreiung für Lieferungen von Gegenständen im Sinne dieser Vorschrift für die Fälle vorsieht, in denen die Lieferung tatsächlich ausgeführt worden ist. Dies gelte – unter Beantwortung der Vorlagefrage – auch dann, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der steuerpflichtige Verkäufer wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, oder wenn er Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen.

## III. Die Entscheidung des EuGH

Der EuGH weist zu Beginn seiner Ausführungen darauf hin, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein von der Richtlinie anerkanntes und geförderes Ziel ist. Damit wird deutlich, dass er eine teleologische Auslegung des Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie vorzunehmen beabsichtigt. Den-

selben Ansatz wählte auch der Generalanwalt in seinem Schlussantrag.<sup>15</sup> Ausgangspunkt der Überlegungen des EuGH ist ebenfalls der der gesamten Richtlinie zugrundeliegende Territorialitätsgrundsatz, nach dem die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten klar voneinander abzugrenzen ist und Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat zustehen sollen, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt.<sup>16</sup> Wie bereits der Generalanwalt betont auch der EuGH unter Bezugnahme auf seine Rechtsprechung in der Rs. Teleos,<sup>17</sup> dass der Begriff der innergemeinschaftlichen Lieferung objektiven Charakter hat und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze zu bestimmen ist.<sup>18</sup> Die Steuerbefreiung setze zwingend voraus, dass der Gegenstand der Lieferung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat und der Lieferant nachweist, dass der Liefergegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist.<sup>19</sup> Dann aber weicht die Prüfung von der des Generalanwalts ab. Der Generalanwalt prüft, ob sich aus Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie über die darin enthaltenen objektiven Anforderungen hinaus noch weitere, subjektive Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung ergeben.<sup>20</sup> Er kommt zu dem Ergebnis, dass weder Rechtsmissbrauch, noch betrügerisches Verhalten oder Bösgläubigkeit des steuerpflichtigen Verkäufers eine Einschränkung des Territorialitätsprinzips rechtfertigen können und eine Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nach Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie allein bei Vorliegen der objektiven Voraussetzungen dieser Norm gegeben ist.<sup>21</sup> Der EuGH hingegen geht auf diese Problematik gar nicht ein. Er beschreitet einen anderen Weg.

Der EuGH betont, dass die nationalen Finanzbehörden für die Prüfung, ob der Liefergegenstand den Mitgliedstaat physisch verlassen habe, zuständig und hierfür auf die Vorlage von Nachweisen durch den Steuerpflichtigen angewiesen seien. Da die Richtlinie keine Bestimmungen festlegt, welche Beweise der Steuerpflichtige vorlegen muss, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu gelangen, seien hierfür die Mitgliedstaaten zuständig.<sup>22</sup>

Unter Berufung auf seine Rechtsprechung unter Rn. 26 des Urteils Twoh führt der EuGH aus, dass der Lieferer beweispflichtig dafür sei, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung nach Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie vorliegen; hierzu zählten auch die „von den Mitgliedstaaten aufgestellten Bedingungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch“.<sup>23</sup> Im Hinblick auf die Beweislastverteilung ist dem beizupflichten. Denn es handelt sich bei der Steuerbefreiung aufgrund von Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie um einen für den Steuerpflichtigen vorteilhaften Sondertatbestand. Nach allgemeinen Beweislastregeln ist

11 Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17.10.2000 geänderten Fassung; im Folgenden: Richtlinie.

12 Zu juristischen Personen als Abnehmer nach § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 2b UStG vgl. *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 6a Rn. 35.

13 Hierzu *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 6a Rn. 40 ff.; die tatsächliche Durchführung der Erwerbsbesteuerung ist nicht Voraussetzung, vgl. EuGH, 27.9.2007 – C-409/04, *Teleos* u. a., DStRE 2008, 109, Rn. 69 f.; BMF, 5.5.2010 – IV D 3 – S 7141/08/10001, BStBl. I 2010, 508, Tz. 15, Bsp. 2a.

14 Hierzu *Höink/Winter*, DStR 2010, 1772 ff.

15 Schlussantrag des Generalanwalts Cruz Villalón vom 29.6.2010 – C-285/09, Rn. 48.

16 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, DStR 2010, 2572 m. Anm. *Küffner/Streit*, Rn. 37 f.

17 EuGH, 27.9.2007 – C-409/04 – *Teleos* u. a., DStRE 2008, 109, Rn. 38.

18 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 39.

19 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 41.

20 Schlussantrag des Generalanwalts Cruz Villalón vom 29.6.2010 – C-285/09, Rn. 47.

21 Schlussantrag des Generalanwalts Cruz Villalón vom 29.6.2010 – C-285/09, Rn. 76 ff.

22 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 42 f.

23 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 46.

er daher auch für das Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen voll beweispflichtig.

Die Mitgliedstaaten sind jedoch bei der Festlegung der Bedingungen für das Eingreifen der Steuerbefreiung nicht vollkommen frei. Nach dem ersten Halbsatz des Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie dürfen die Mitgliedstaaten nur solche Bedingungen festlegen, die einer korrekten und einfachen Anwendung des Befreiungstatbestands oder der Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch dienen. Dabei müssen sie die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind. Hierzu zählen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit sowie des Vertrauensschutzes.<sup>24</sup> Vor allem im Hinblick auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dürfen die Mitgliedstaaten beim Ergreifen von Maßnahmen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele, eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, erforderlich ist.<sup>25</sup>

Unter diesen Gesichtspunkten prüft der EuGH nun, ob die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiung von der Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen davon abhängig machen können, dass der Steuerpflichtige Nachweise erbringt, aus denen sich der wahre Empfänger der Lieferung ergibt.<sup>26</sup>

Der Gerichtshof kommt dabei zu dem Ergebnis, dass die „Vorlage von Scheinrechnungen oder die Übermittlung unrichtiger Angaben sowie sonstige Manipulationen ... die genaue Erhebung der Steuer verhindern und demzufolge das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen [können]“.<sup>27</sup> Derartige Handlungen wögen vorliegend umso schwerer, da die Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen auf vom Steuerpflichtigen zu erbringenden Beweisen beruhe. Daher, so der EuGH unter Bezugnahme auf seine Entscheidungen in den Rs. Schmeink & Cofreth und Strobel<sup>28</sup> und Transport Service<sup>29</sup> „verwehrt das Unionsrecht es den Mitgliedstaaten nicht, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als Steuerhinterziehung anzusehen und in einem solchen Fall die Befreiung zu verweigern“. Mit Bezug zu dem zweiten Begründungsansatz, der Verhütung von Steuerhinterziehungen, führt der EuGH zudem aus, dass die Verweigerung der Befreiung für den Fall des Nichteinhaltens von nach nationalem Recht vorgesehenen Verpflichtungen abschreckende Wirkung habe.<sup>30</sup> Daher könne der Ausgangsmitgliedstaat die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen verweigern, wenn der Steuerpflichtige den wahren Empfänger der Lieferung nicht angibt.<sup>31</sup> Die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes stehen dem nach Auffassung des EuGH nicht entgegen, da sich ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteilige und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährde, nicht auf diese Grundsätze berufen könne.<sup>32</sup>

Darüber hinaus müsse der Ausgangsmitgliedstaat sogar „grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht“, wenn „ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland – trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten – der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte“.<sup>33</sup> Der Nachentrichtung der Mehrwertsteuer durch den an einer Steuerhinterziehung beteiligten Lieferer stehe der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz jedenfalls nicht entgegen, „soweit seine Beteiligung an der Steuerhinterziehung

ein bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit einer nationalen Maßnahme zu berücksichtigender maßgeblicher Gesichtspunkt ist“.<sup>34</sup>

## IV. Kritik

### 1. Reduzierung der Vorlagefrage

Der EuGH reduziert die Vorlagefrage in der Begründetheit darauf, ob die Benennung des wahren Empfängers zur Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen gemacht werden kann. Auf andere Fälle, in denen der Lieferant „wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen“, (Vorlagefrage a), geht er mit keinem Wort ein. Insoweit bleibt er eine Antwort schuldig. Wie sich aus dem Alternativverhältnis der Vorlagefragen „a) ... oder b)“ ergibt, waren zwei verschiedene Konstellationen zu beurteilen.

### 2. Verpflichtung und Möglichkeit zur Versagung der Steuerbefreiung

Der EuGH beantwortet weiterhin nicht unmittelbar die vorgelegte Frage, ob sich aus der Auslegung des Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie die (zwingende) Versagung der Gewährung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen für die näher genannten Fälle ergibt. Er führt lediglich aus, dass Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die die Gewährung der Steuerbefreiung versagt, wenn eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen zwar tatsächlich stattgefunden hat, der Lieferer jedoch bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen.

Der EuGH scheint, wie sich aus den Rn. 51 und 52 des Urteils ergibt, über die Fälle hinaus, die es einem Mitgliedstaat ermöglichen, die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung zu versagen, noch die Fallgruppe etablieren zu wollen, in der die Steuerbefreiung zwingend zu versagen ist, wenn „ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland – trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten – der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte“. Es bleibt unklar, wie ernsthaft die Gründe sein müssen, die eine solche Annahme rechtfertigen, und worin sich beide Fallgruppen unterscheiden. Denn gerade die Nichtbesteuerung im Bestimmungsland soll ja schon die Möglichkeit der Besteuerung im Ursprungsland eröffnen, auch wenn tatbestandlich eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt.

### 3. Die Benennung des wahren Empfängers als Bedingung für die Steuerbefreiung

Dogmatisch versteht der EuGH die in Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie genannte „Bedingung“ nicht als zusätzliche nationale Tatbe-

24 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 45.

25 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 45 unter Bezugnahme auf EuGH vom 29.7.2010 – C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, Rn. 26.

26 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 47 ff.

27 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 48.

28 EuGH, 19.9.2000 – C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, BB 2009, 2693 Ls, Slg. 2000, I-6973, Rn. 62.

29 EuGH, 3.3.2004 – C-395/02, Transport Service, Slg. 2004, I-1991, Rn. 30.

30 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 50.

31 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 51.

32 EuGH vom 7.12.2010, Rs. C-285/09, Rn. 54; zum Gutgläubensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen aktuell Sterzinger, DStR 2010, 2606, 2608 f.

33 EuGH vom 7.12.2010, Rs. C-285/09, Rn. 52.

34 EuGH vom 7.12.2010, Rs. C-285/09, Rn. 53.

standsvoraussetzung, sondern, bezogen auf das Verlangen nach Benennung des wahren Empfängers, als formelle Anforderung zum Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen des Art. 28c Teil A lit. a Unterabs. 1 der Richtlinie. Damit knüpft er an seine Äußerungen in der Rs. Collée<sup>35</sup> an. Dort führte er aus, dass zwischen formellen Anforderungen, die das objektive Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 28c Teil A lit. a Unterabs. 1 der Richtlinie unberührt lassen, und solchen, die den sicheren Nachweis verhindern, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt wurden, wenn gegen sie verstoßen wird,<sup>36</sup> zu unterscheiden sei. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordere es, die Mehrwertsteuerbefreiung zu gewähren, wenn feststehe, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde, „selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden.“<sup>37</sup> Die Pflicht zur Benennung des wahren Empfängers ordnet der EuGH der zweiten Kategorie zu.

Im Grundsatz ist die Argumentation des EuGH durchaus nachvollziehbar. Nur die Benennung des wahren Empfängers erbringt den sicheren Nachweis dafür, dass ein Gegenstand an eine bestimmte Person tatsächlich geliefert wurde und ermöglicht so der Finanzverwaltung die Prüfung, ob eine innergemeinschaftliche Lieferung mit der Folge der Steuerbefreiung des maßgeblichen Umsatzes vorliegt. Ob das Verlangen nach dem wahren Empfänger allerdings der korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung dient, kann durchaus kritisch hinterfragt werden. Denn wenn – wie auch immer – feststeht, dass die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie vorliegen, steht dem Ausgangsmitgliedstaat kein Besteuerungsrecht für die der innergemeinschaftlichen Lieferung zugrundeliegenden Umsätze mehr zu. Ob die Lieferungen beim wahren Empfänger zutreffend verbucht und besteuert werden, ist Sache des Mitgliedstaates, in dem der Empfänger für den der Lieferung zugrundeliegenden Umsatz steuerpflichtig ist. Auf das Besteuerungsrecht des Ausgangsmitgliedstaates hat dies keinen Einfluss. Das Erfordernis der „korrekten“ Anwendung des Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie bezieht sich nach dem Wortlaut zunächst nur auf die Ausübung des Besteuerungsrechts. Steht fest, dass dem Ausgangsmitgliedstaat kein Besteuerungsrecht mehr zusteht, ist es für die korrekte Anwendung der Steuerbefreiung durch diesen Mitgliedstaat unerheblich, ob derjenige Mitgliedstaat, dem das Besteuerungsrecht aufgrund des Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie nunmehr gebührt, dieses zutreffend ausüben kann. Allerdings spricht das Ziel der Richtlinie, das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sichern, dafür, die „korrekte Anwendung“ des Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie global zu betrachten und hierunter die zutreffende Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen den Mitgliedstaaten zu verstehen. Entsprechendes gilt im Hinblick auf die Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch. Sofern es eine Vorschrift gäbe, die die Benennung des wahren Empfängers zum Nachweis des Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Lieferung verlangen würde, wäre es eine Wertungsfrage, ob den Grundsätzen der Neutralität und Territorialität oder dem Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Missbrauch der Vorrang einzuräumen ist und damit die Steuerbefreiung von der Benennung des wahren Empfängers abhängig gemacht werden kann.

#### 4. Konstruktion einer nationalen Verpflichtung zur Empfängerbenennung

Die Vorlagefrage, soweit sie der EuGH noch beantwortete, war diejenige, ob das Verschleiern der wahren Identität des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung den Ausgangsmitgliedstaat dazu ermächtigt, die Gewährung der Steuerbefreiung für den der Lieferung zugrundeliegenden Umsatz zu versagen. Hieraus konstruierte der Gerichtshof die Verpflichtung zur Empfängerbenennung,<sup>38</sup> die es nach dem zu beurteilenden deutschen Umsatzsteuerrecht<sup>39</sup> allerdings gar nicht gibt.<sup>40</sup>

#### 5. Erhebliche Rechtsunsicherheit durch Genügenlassen ungeschriebener Voraussetzungen

Der EuGH geht also offenbar davon aus, dass auch ungeschriebene Nachweisanforderungen Bedingungen für die Gewährung der Steuerbefreiung im Sinne des Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie darstellen können. Dies ist vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Rechtssicherheit entschieden abzulehnen. In diesem Zusammenhang ist es auch verfehlt, Rechtssicherheit nur rechtstreuen Bürgern zukommen lassen zu wollen. Auch derjenige, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt, hat einen Anspruch auf Rechtssicherheit.<sup>41</sup> Dies gilt erst Recht dann, wenn, wie vorliegend, das Versagen der Steuerbefreiung erst dazu führt, dass überhaupt eine Steuerhinterziehung vorliegen kann. Es mag einem Mitgliedstaat freistehen, das Ausstellen unrichtiger Belege als taugliche Steuerhinterziehungshandlung zu bewerten. Es geht aber zu weit, ohne gesetzliche Grundlage allein aus dem unrichtigen Ausstellen von Rechnungen die Zulässigkeit der Versagung einer an sich nach dem Gesetz gegebenen Steuerbefreiung zu bejahen mit der Folge, dass sich hieran unweigerlich nicht nur steuerrechtliche Nachteile, sondern auch – und zwar für den Einzelnen erhebliche – steuerstrafrechtliche Folgen ergeben.

#### 6. Ungenügende Würdigung der Beeinträchtigung des Territorialitäts- und des Neutralitätsgrundsatzes sowie des Grundsatzes der Rechtssicherheit

Hinsichtlich der Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes erwähnt der EuGH lapidar, dass sich ein „Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, ... nicht mit Erfolg auf diese Grundsätze berufen [können].“ Hinsichtlich des Vertrauensschutzes mag dies noch überzeugen. In Bezug auf den objektiven Grundsatz der Rechtssicherheit wäre eine Begründung vor allem im Hinblick auf die soeben unter 5. genannten Bedenken mehr als wünschenswert gewesen, und in Bezug auf den objektiven Grundsatz der steuerlichen Neutralität vermag die Aussage gar nicht zu überzeugen. Denn nach dem Neutralitätsgrundsatz ist der Lieferer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten „unabhängig [vom] Zweck oder ... Ergebnis [dieser Tätigkeit]“.<sup>42</sup>

35 EuGH, 17.9.2007 – C-146/05, Collée, Rn. 30.

36 EuGH, 17.9.2007 – C-146/05, Collée, Rn. 28 ff.

37 EuGH, 17.9.2007 – C-146/05, Collée, Rn. 31.

38 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 50.

39 Lediglich der Betriebsausgabenabzug kann nach § 160 AO von der Benennung des Empfängers abhängig gemacht werden.

40 Darin unterscheidet sich der Fall maßgeblich von der Entscheidung in der Rs. Collée, in der Vorschriften über den Buchnachweis nach § 17c Abs. 1 UStDV, also Vorschriften zum Nachweis des Vorliegens der (rein objektiven) Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, auf dem Prüfstand standen.

41 Anders allerdings der EuGH im vorliegenden Fall, Rn. 54.

42 Schlussantrag des Generalanwalts Cruz Villalón vom 29.6.2010 – C-285/09, Rn. 58 unter Bezugnahme auf EuGH vom 14.2.1985 – 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Rn. 19; vom 15.1.1998 – C-37/95, Ghent

Dem Ausgangsmitgliedstaat nun auch noch ein Besteuerungsrecht einzuräumen mit der Folge der drohenden Doppelbesteuerung stellt den Territorialitätsgrundsatz als Ganzes in Frage.<sup>43</sup> Es ist entschieden abzulehnen, die Geltung der dem Mehrwertsteuersystem immanenten objektiven Grundsätze zum Spielball einzelstaatlicher finanzverwaltungsrechtlicher und gerichtlicher Einzelfallbeurteilung zu machen.

## 7. Anknüpfung an die vorsätzliche Beteiligung an einer Steuerhinterziehung

Der EuGH zieht in seiner Entscheidung mehrfach den Schluss von der unrichtigen Ausstellung einer Rechnung auf die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung.<sup>44</sup> Dies ist jedoch zu allgemein. Nicht jede unrichtig ausgestellte Rechnung wird bewusst so ausgestellt, um dem wahren Empfänger der Lieferung eine Steuerhinterziehung zu ermöglichen.

Die Folgerung, dass es das Unionsrecht den Mitgliedstaaten nicht verwehre, „die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als Steuerhinterziehung anzusehen und in einem solchen Fall die Befreiung zu verweigern“<sup>45</sup> ist in der Argumentationsreihenfolge unzutreffend. Denn nicht deshalb, weil die Ausstellung unrichtiger Rechnungen eine Steuerhinterziehung darstellt (es kommt ohnehin maßgeblich auf den Erfolg der Steuerverkürzung an), ist die Steuerbefreiung zu versagen, sondern umgekehrt führt die Versagung der Steuerbefreiung aufgrund unrichtiger Rechnungen dazu, dass auch eine Steuerverkürzung im Sinne des § 370 AO vorliegen kann. Auch wenn die Aussage des EuGH darauf reduziert wird, dass es den Mitgliedstaaten nicht verwehrt ist, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als eine taugliche Steuerhinterziehungshandlung zu betrachten, rechtfertigt dies allein nicht, auch die Steuerbefreiung zu versagen.

## 8. Differenzierung zwischen Beteiligung an Steuerhinterziehung und Absicht, eine solche zu ermöglichen

Der EuGH führt aus, dass die Beteiligung des Lieferers an einer Steuerhinterziehung (des Empfängers) es rechtfertigen könne, ihm die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung zu versagen.<sup>46</sup> Im Leitsatz lässt der EuGH dagegen schon die Absicht, eine Steuerhinterziehung des wahren Lieferanten zu ermöglichen, genügen. Für die Praxis stellt sich damit die Frage, ob allein die Absicht, dem Empfänger der Lieferung eine Steuerhinterziehung zu ermöglichen, ausreicht, um dem Lieferer die Gewährung der Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung zu versagen, oder ob eine (zumindest versuchte) Steuerhinterziehung positiv festgestellt werden muss.

## 9. Folgeproblem: Überfrachtung der steuerlichen Prüfung mit subjektiven Fragestellungen

Wenn der EuGH darauf abstellt, dass demjenigen, der sich vorsätzlich durch das unrichtige Ausstellen von Rechnungen an der Steuerhinterziehung eines anderen beteiligt, die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen versagt werden kann, so führt dies dazu, dass die gebotene objektive Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach §§ 4, 6a UStG mit notwendigen Ermittlungen im subjektiven Bereich belastet wird. Dies ist, wie schon der Generalanwalt in seinem Schlussantrag hervorgehoben hat,<sup>47</sup> aufgrund der das gesamte Mehrwertsteuersystem beherrschenden Grundsätze der Territorialität und Neutralität nicht angebracht.<sup>48</sup>

## V. Fazit

Die Entscheidung des EuGH stellt einen Paukenschlag zu der Frage dar, wie Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung einerseits und die Beachtung der grundlegenden Mehrwertsteuerprinzipien andererseits in Einklang zu bringen sind. Der EuGH ist in diesem Bereich stets bemüht, „wohlabgewogene und auf den jeweiligen Fall abgestimmte Antworten“<sup>49</sup> zu erteilen. Mit der vorliegenden Entscheidung ist ihm dies allerdings nicht gelungen. Der dogmatische Ansatz mag noch überzeugen. Das Ergebnis überzeugt hingegen nicht. Der Grundsatz, dass eine Steuerbefreiung bei Vorliegen der objektiven Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu gewähren ist, wird zu Gunsten müßiger Abwägungen zwischen einigen Grundprinzipien geopfert. Das Besteuerungsverfahren wird mit subjektiven Erwägungen belastet. Anstatt für Rechtssicherheit zu sorgen, hat der EuGH noch mehr Verwirrung und Rechtsunsicherheit geschaffen. Der Streit zwischen BGH, BFH und BVerfG dürfte sich mit dem Urteil des EuGH nicht erledigt haben. Man darf spekulieren, dass das Urteil des EuGH von der Finanzverwaltung zum Anlass genommen werden wird, um in einer Vielzahl von Fällen, in denen das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung feststeht, die Steuerbefreiung zu versagen, sobald sich Hinweise auf unzutreffende Rechnungen ergeben. Denn dass die Entscheidung nur für Fälle erwiesenen Vorsatzes relevant werden wird, wie *Küffner/Streit*<sup>50</sup> meinen, darf zumindest in der Praxis in Frage gestellt werden. Es ist zu befürchten, dass die durch die Entscheidung geschaffenen Unsicherheiten zu einer Vielzahl von Steuer- und Strafverfahren in ähnlichen Fällen führen werden und sich weitere Auslegungsfragen im Einzelfall stellen, die nach der vorliegenden Entscheidung erneut wieder vom EuGH zu beantworten sein werden.

Für das Strafrecht bedeutet die Entscheidung des EuGH, dass sich eine Versagung der Steuerbefreiung und damit das Einfallstor zur Begründung der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nicht unmittelbar zwingend aus Art. 28c Teil A lit. a der Richtlinie ergibt, sondern sich bereits durch ungeschriebene, von der Rechtsprechung entwickelten Anforderungen ergeben kann.

## // Autoren

**Dr. Sebastian Bürger**, LL.M. (Auckland), ist Mitarbeiter bei Kullen Müller Zinser, Partnerschaftsgesellschaft, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Sindelfingen. Der Schwerpunkt seiner Tätigkeit liegt im Bereich Steuerstrafrecht.



**Ulrike Paul**, RAin, FAinStR, ist Mitarbeiterin bei Kullen Müller Zinser, Partnerschaftsgesellschaft, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Sindelfingen. Schwerpunkte ihrer Tätigkeit sind Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Revisionsrecht und Gesellschaftsrecht.



Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Rn. 15; vom 21.2.2006 – C-223/03, University of Huddersfield, Slg. 2006, I-1751, Rn. 47; vom 13.3.2008 – C-437/06, Securenta, Slg. 2008, I-1597, Rn. 25.

43 Die Doppelbesteuerung als systemwidrig kritisierend *Korf*, IStR 2011, 30, 32.

44 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 49, 53, 54.

45 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 49.

46 EuGH, 7.12.2010 – C-285/09, Rn. 53.

47 Schlussantrag des Generalanwalts *Cruz Villalón* vom 29.6.2010 – C-285/09, Rn. 54.

48 Kritisch daher auch *Küffner/Streit*, DStR 2010, 2575.

49 Vgl. Schlussantrag des Generalanwalts *Cruz Villalón* vom 29.6.2010 – C-285/09, Rn. 4.

50 *Küffner/Streit*, DStR 2010, 2575, 2576, die freilich die Problematik in der Praxis ebenfalls ansprechen.