

Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge der Generalanwältin vom 03.10.2019 – C-401/18

Generalanwältin Juliane Kokott

ECLI:EU:C:2019:834

Keine Entscheidung des Gerichtshofs. Dieses Dokument ist ein unabhängiger Entscheidungsvorschlag an den Gerichtshof. Der Gerichtshof ist daran nicht gebunden und kann anders entscheiden.

Ergebnis: Vorschlag an den Gerichtshof

Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen des Krajský soud v Praze (Amtsgericht in Prag, Tschechische Republik) zu antworten: Bei der Zuordnung der einzigen grenzüberschreitenden Warenbewegung zu einer bestimmten Lieferung in einem Reihengeschäft kommt es entscheidend darauf an, wer bei dem grenzüberschreitenden Transport des Gegenstandes die Gefahr für den zufälligen Untergang der Ware trägt. Diese Lieferung ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, deren Ort am Beginn der Beförderung liegt. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer oder ein anderer Grundsatz des Unionsrechts stehen der Anwendung des nationalen Verfassungsgrundsatzes in dubio mitius, wonach staatliche Behörden im Fall von Mehrdeutigkeiten einer Rechtsnorm, bei der objektiv gesehen mehrere Auslegungsvarianten möglich sind, die für den Adressaten der Rechtsnorm (im vorliegenden Fall den Steuerpflichtigen) günstigere Auslegungsvariante zugrunde zu legen haben, nicht entgegen.

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 3. Oktober 2019 (Rechtssache C-401/18 *Herst, s.r.o. gegen Odvolací finanční ředitelství* (Vorabentscheidungsersuchen des Krajský soud v Praze [Amtsgericht in Prag, Tschechische Republik]) „Vorabentscheidungsverfahren – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Verbrauchsteuerpflichtige Waren – Befreiung der Lieferung von Gegenständen, die innerhalb der Union versandt oder befördert werden – Reihengeschäft – Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung innerhalb einer Lieferkette – Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung – Vorrang des Unionsrechts – Grenzen einer unionsrechtskonformen Auslegung – Grundsatz in dubio mitius“ I. Einführung

1 Das vorliegende Verfahren betrifft im Kern wieder einmal die für die Praxis eminent wichtige Frage, welcher Umsatz in einer grenzüberschreitenden Lieferkette mit mehreren Umsätzen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung anzusehen ist, wenn es nur eine physische Warenbewegung gibt. Weil die Klägerin im Ausgangsverfahren den Vorsteuerabzug geltend macht, will sie keine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung empfangen haben.

2 Auch wenn der Gerichtshof schon mehrfach (

3 Dieses Verfahren wird dem Gerichtshof daher nochmals die Möglichkeit geben, die Kriterien für die Zuordnung der Warenbewegung zu einer bestimmten Lieferung in der Verkaufskette zu präzisieren und hier für mehr Rechtssicherheit zu sorgen.

4 Darüber hinaus stellen sich Fragen im Zusammenhang mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz in dubio mitius in der Tschechischen Republik. Danach ist eine steuerrechtliche Vorschrift immer zu Gunsten des Steuerpflichtigen auszulegen, wenn es objektiv mehrere Auslegungsvarianten gibt. Soweit die für den Steuerpflichtigen günstigere Variante nicht mit der unionsrechtskonformen Auslegungsvariante übereinstimmt, stellt sich die Frage nach dem Verhältnis von nationalem Verfassungsrecht und Unionsrecht. II. Rechtlicher Rahmen A. Unionsrecht

5 Der unionsrechtliche Rahmen wird durch die Vorschriften der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) (

6 Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt: „(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze: a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt; ...“

7 Die „Lieferung von Gegenständen“ wird in Art. 14 Abs. 1 derselben Richtlinie als die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, definiert.

8 Art. 32 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt den Ort der Lieferung und lautet: „Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.“

9 Im vierten Kapitel von Titel IX, „Steuerbefreiungen“, regelt Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie Folgendes: „Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden[,] von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.“ B. Tschechisches Recht

10 Im Hinblick auf das anwendbare tschechische Recht ist insbesondere auf § 64 des Mehrwertsteuergesetzes (

11 Darüber hinaus berichtet das vorlegende Gericht von einem verfassungsrechtlichen Grundsatz in dubio mitius (im Zweifel milder). Dessen Ziel sei es, die Auswirkungen von Rechtsunsicherheit auf die Adressaten mehrdeutiger Rechtsvorschriften in solchen Fällen zu mindern, in denen ihnen vom Staat – als dem für Inhalt und Klarheit der gültigen Regelung verantwortlichen Subjekt – Pflichten auferlegt werden sollen.

12 Im tschechischen Steuerrecht gelte daher, dass dann, wenn mehrere Auslegungsvarianten einer öffentlich-rechtlichen Norm möglich sind, diejenige zugrunde zu legen ist, die die Grundrechte und Grundfreiheiten nicht bzw. so wenig wie möglich einschränkt. Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, dass die für die Beurteilung der vorliegenden Rechtssache entscheidende Regelung nicht klar sei. Der Vorsteuerabzug sei daher bereits deshalb nach nationalem Recht aufgrund des Grundsatzes in dubio mitius zu gewähren. III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsverfahren

13 Die Klägerin im Ausgangsverfahren (Herst, s.r.o – im Folgenden: Herst) begehrt vor dem nationalen Gericht den Vorsteuerabzug. Herst ist u. a. im Bereich des Kraftverkehrs tätig und Inhaberin mehrerer Tankstellen. Mithilfe eigener Fahrzeuge befördert sie Kraftstoff aus anderen Mitgliedstaaten (Österreich, Deutschland, Slowakei, Slowenien) zum Bestimmungsort, der Tschechischen Republik. Die Waren wurden dabei mehrfach weiterverkauft, allerdings nur einmal (von Herst) zu dem Endabnehmer in der Tschechischen Republik transportiert.

14 Herst war in vielen Fällen der Endabnehmer des Kraftstoffs. Diesen kaufte sie von Lieferanten, die in der Tschechischen Republik für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert waren. Insofern befand sich Herst am Ende der Lieferkette. In anderen Fällen verkaufte sie den Kraftstoff an eigene Abnehmer weiter. In diesen Fällen befand sie sich in der Mitte einer Lieferkette. Herst berechnete dabei ihren Lieferanten keine Beförderungskosten, sondern erwarb den Kraftstoff zu Preisen, die die Beförderung nicht umfassten.

15 Üblicherweise bestellte Herst bei tschechischen Lieferanten, die den Kraftstoff von einer Raffinerie in einem anderen Mitgliedstaat erworben hatten oder noch erwarben. Sie gab hierbei das Terminal der Raffinerie an, aus dem sie die Ware entnehmen werde, das Datum und gegebenenfalls den Zeitpunkt der Beladung, den Namen des Fahrers, das Kennzeichen des Fahrzeugs und des Anhängers, die geforderte Menge des Kraftstoffs und den Entladungsort.

16 Nach Zahlung der Vorausrechnung konnte Herst die Waren nach den Anweisungen der tschechischen Lieferanten abholen. Herst übernahm den Kraftstoff direkt an den Raffinerieterminals in den anderen Mitgliedstaaten. Bei der Übergabe der Waren war keine der im Rahmen der Lieferkette beteiligten Vertragspartner anwesend. Danach beförderte Herst den Kraftstoff in die Tschechische Republik. Dort erfolgte nach Überschreitung der Grenze die Zollabfertigung. Der Kraftstoff wurde verbrauchsteuerrechtlich in den freien Verkehr überführt und die Klägerin setzte die Beförderung bis zum Entladeort fort, d. h. bis zu ihren Tankstellen oder denen ihrer Abnehmer.

17 Die Finanzverwaltung stellte im Zuge einer Steuerprüfung für die Besteuerungszeiträume November 2010 bis Mai 2013 und Juli und August 2013 fest, dass die Klägerin für die Kraftstofflieferungen einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte, als ob es sich um Lieferungen im Inland gehandelt hätte. Zur Lieferung der Waren sei es jedoch nach Ansicht des Finanzamts nicht in der Tschechischen Republik gekommen, sondern in den anderen Mitgliedstaaten, in denen sich der Kraftstoff zum Zeitpunkt des Beginns seiner Versendung oder Beförderung befunden habe. Folglich handele es sich um eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung an Herst, bei der für Herst kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe.

18 Da die Klägerin die erworbenen Waren selbst in den anderen Mitgliedstaaten übernommen und auf ihre Kosten für die Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in die Tschechische Republik befördert habe, sei diese Lieferung der Waren zwischen tschechischen Lieferanten und der Klägerin nach Ansicht des Finanzamts eine die Beförderung der Waren umfassende Lieferung. Deshalb machte die Finanzverwaltung den unberechtigt beanspruchten Vorsteuerabzug rückgängig und setzte die von der Klägerin für die einzelnen geprüften Besteuerungszeiträume zu zahlende Mehrwertsteuer mittels ergänzender Steuerbescheide neu fest. Zugleich wurde Herst eine Geldbuße auferlegt.

19 Gegen die ergänzenden Steuerbescheide legte die Klägerin einen Rechtsbehelf ein, in dem sie insbesondere darauf hinweist, dass die Beförderung des Kraftstoffs zwischen den Mitgliedstaaten im Verfahren der Steueraussetzung erfolgt sei. Die Beförderung ist unter zollamtlicher Überwachung durchgeführt worden. Erst nach ihrer Beendigung sind die Waren in ein und demselben Mitgliedstaat in den freien Verkehr überführt und seien erst dann steuerpflichtig geliefert worden. Deshalb sei ausgeschlossen, dass die Klägerin bereits davor am Ort des Beginns der Beförderung (d. h. im Ausland) Rechte an den Waren erworben hätte.

20 Mit den angefochtenen Entscheidungen bestätigte die Finanzverwaltung die Bescheide. Gegen die angefochtenen Entscheidungen erhob Herst Klage. Das Krajský soud v Praze (Amtsgericht von Prag, Tschechische Republik) setzte das Verfahren aus und legte dem Gerichtshof im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV mehrere Fragen vor. Nach dem Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Arex (1. Erlangt ein Steuerpflichtiger die „Befähigung, wie ein Eigentümer über die Waren zu verfügen“, im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn er Waren von einem anderen Steuerpflichtigen unmittelbar für einen bestimmten Abnehmer zu dem Zweck erwirbt, seine zeitlich vorausgehende Bestellung (mit der Art und Menge der Waren, ihr Herkunftsort und der Zeitpunkt der Lieferung festlegt werden) zu erfüllen, wenn er selbst über die Waren nicht physisch verfügt, weil sein Abnehmer im Rahmen des Abschlusses des Kaufvertrags zustimmt, selbst die Beförderung der Waren von ihrem Herkunftsort sicherzustellen, so dass der Steuerpflichtige ihm somit über seine Lieferanten lediglich den Zugang zu den zu beschaffenden Waren vermittelt und ihm die für die Übernahme (in seinem Namen oder im Namen der Subunternehmer in der Lieferkette) der Waren notwendigen Informationen mitteilt, wobei sich der Gewinn aus dieser Transaktion aus der Differenz zwischen dem Einkaufspreis und dem Verkaufspreis der Waren ergibt, ohne dass innerhalb der Lieferkette Beförderungskosten berechnet werden? 2. Steht der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer oder ein anderer Grundsatz des Unionsrechts der Anwendung des nationalen Verfassungsgrundsatzes in dubio mitius entgegen, wonach staatliche Behörden im Fall von Mehrdeutigkeiten einer Rechtsnorm, bei der objektiv gesehen mehrere Auslegungsvarianten möglich

sind, die für den Adressaten der Rechtsnorm (im vorliegenden Fall den Steuerpflichtigen) günstigere Auslegungsvariante zugrunde zu legen haben? Wäre die Anwendung dieses Grundsatzes zumindest dann mit Unionsrecht vereinbar, wenn sie auf Fälle beschränkt wird, in denen die maßgeblichen tatsächlichen Umstände des konkreten Falles der verbindlichen Auslegung der streitigen Rechtsfrage durch den Gerichtshof der Europäischen Union zeitlich vorausgehen, der als richtige Auslegung eine andere, für den Steuerpflichtigen ungünstigere Auslegungsvariante bestimmt hat? 3. Falls der Grundsatz in dubio mitius anwendbar ist: Ist es im Hinblick auf die unionsrechtlich gegebenen Grenzen zu der Zeit, in der die steuerbaren Umsätze im vorliegenden Fall bewirkt wurden (November 2010 bis Mai 2013), möglich, die Frage, ob der Rechtsbegriff der Lieferung von Waren und der Rechtsbegriff der Beförderung von Waren für die Zwecke sowohl der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch der Verbrauchsteuerrichtlinie denselben Inhalt haben (oder nicht), objektiv als rechtsunsicher und zwei Auslegungsmöglichkeiten bietend anzusehen?

21 Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Herst, die Tschechische Republik und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. IV. Rechtliche Würdigung A. Zu der ersten Frage

22 Die erste Frage betrifft Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie, welcher die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung regelt. Von deren Vorliegen hängt es im Ergebnis ab, ob Herst zu Recht der Vorsteuerabzug versagt wurde. Denn wenn die Lieferung an Herst steuerbefreit war, stünde ihr insoweit auch kein Recht auf Vorsteuerabzug zu. Herst müsste sich vielmehr zivilrechtlich gegenüber seinen Lieferanten um die Rückerstattung der zu Unrecht gezahlten Mehrwertsteuer bemühen. 1. Präzisierung der ersten Vorlagefrage

23 Die Regelungen der Mehrwertsteuerrichtlinie zur grenzüberschreitenden Lieferung von Gegenständen zielen auf die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips ab. Nach diesem Prinzip soll sichergestellt werden, dass die Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat entrichtet wird, in dem der Endverbrauch erfolgt. Aus diesem Grund wird im Fall einer grenzüberschreitenden Lieferung gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i und Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Erwerb des Gegenstandes im Bestimmungsland besteuert. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss jedoch die Lieferung desselben Gegenstandes im Ursprungsland zuvor befreit werden. (

24 Schwierig wird es aber, wenn mehrere Lieferungen vorliegen (Lieferkette), die Ware aber nur einmal (vom ersten zum letzten in der Lieferkette) transportiert wird (Reihengeschäft). In diesem Fall kommen nämlich mehrere innergemeinschaftliche Lieferungen in Betracht, wobei die Steuerbefreiung des Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie aber nur auf eine Lieferung Anwendung finden darf. (

25 Das vorlegende Gericht fragt mit der ersten Frage nach den Kriterien, mittels derer die Zuordnung vorgenommen werden kann und muss.

26 Die Tatsache, dass Herst die Waren in einem besonderen zollrechtlichen Verfahren (dem Verfahren der Steueraussetzung) transportiert und abgefertigt hat, ist dafür grundsätzlich irrelevant. Denn wie der Gerichtshof in der Rechtssache Arex (

27 Weiter möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Verkäufer (B) in der Mitte der zweigliedrigen Lieferkette (A – B – Herst) die Verfügungsmacht erlangt, auch wenn er seinem Kunden (hier Herst) lediglich den Zugang zu den Waren – die sich noch bei A (d. h. seinem Lieferanten) befinden – vermittelt und Herst den anschließenden Transport auf eigene Kosten durchführt.

28 Für den Vorsteuerabzug von Herst ist in dieser Konstellation allerdings entscheidend, ob der Ort der Lieferung von B an Herst in der Tschechischen Republik liegt. Denn nur in diesem Fall wäre die Lieferung dort steuerbar und steuerpflichtig. Der Ausweis der tschechischen Mehrwertsteuer in der Rechnung an Herst wäre dann zutreffend erfolgt, und Herst könnte einen entsprechenden Vorsteuerabzug vornehmen.

29 Dies setzt jedoch voraus, dass die erste Lieferung (A – B) als die steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung zu betrachten ist. Nur dann ist der Ort der ersten Lieferung nach Art. 32

der Mehrwertsteuerrichtlinie in dem Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung, während der Ort der nachfolgenden Lieferung (B – Herst) im Mitgliedstaat des Endes der Beförderung (hier in der Tschechischen Republik) liegt. (2. Zuordnung der grenzüberschreitenden Beförderung zu einer der Lieferungen

30 Zu klären ist daher, ob die grenzüberschreitende Beförderung der vorhergehenden Lieferung (A – B) zugerechnet werden kann, auch wenn Herst die Waren direkt von A zu sich (oder seinen Kunden) transportiert hat.

31 Ausgehend von der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt, dass im Fall einer Verkaufskette mit einer einzigen physischen Warenbewegung nur eine der Lieferungen als innergemeinschaftliche und somit befreite Lieferung qualifiziert werden kann. (a) Bedeutung des Eigentums und der Verfügungsmacht

32 Aufgrund der konkreten Frage des vorlegenden Gerichts nach der Verfügungsmacht des mittleren Unternehmens (B) in einer Lieferkette soll vorab jedoch noch einmal klargestellt werden, dass dieses, wenn es Teil einer Lieferkette ist, natürlich auch die Verfügungsmacht im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn erlangt hat und diese auf seinen Kunden (hier Herst) weiterüberträgt.

33 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich zweifelsfrei, dass in einer Lieferkette mit einem einzigen Transport mehrere Lieferungen vorliegen, deren Lieferort unterschiedlich zu bestimmen ist. (

34 An diesem Befund (mehrere Lieferungen haben auch mehrere Übertragungen der Verfügungsmacht zur logischen Konsequenz) ändert sich auch nichts, sollte das nationale Zivilrecht einen direkten Erwerb des Eigentums von dem Ersten (A) auf den Letzten in einer Lieferkette (hier: Herst) erlauben. Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie spricht, jedenfalls in einigen Sprachfassungen, (

35 Schon daraus ergibt sich deutlich, dass der Umstand, ob und wann eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung auf das mittlere Unternehmen (B) oder auf das letzte Unternehmen in der Reihe (Herst) erfolgte, im Grundsatz unbeachtlich ist. Wie die Kommission zutreffend betont, ist das formelle Eigentum nicht maßgebend. Der Eigentumserwerb kann allenfalls als Indiz im Rahmen einer Gesamtwürdigung von Bedeutung sein, weil in den weitaus meisten Fällen die Erlangung der Verfügungsmacht mit dem Eigentumserwerb einhergeht.

36 Auf Basis dieses Verständnisses erschließt sich auch der Sinn der Aussage des Gerichtshofs zum möglichen tschechischen Eigentumserwerb von Arex im Urteil Arex. (

37 Entsprechend hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass es nicht allein maßgebend ist, wer während des Transports der Eigentümer der Sache im Sinne des nationalen Rechts ist oder wer die tatsächliche Sachherrschaft über den Gegenstand ausübt. (

38 Die Verfügungsmacht im Sinne des Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist somit weiter gefasst als das zivilrechtliche Eigentum. Sie wird aber wie Letzteres nicht durch rechtliche Beschränkungen ausgeschlossen. Ebenso wenig wie bestehende Rechte z. B. eines Mieters die Verfügungsmacht des Eigentümers ausschließen, verhindern rechtliche Verfügungsbeschränkungen während eines zollrechtlichen Versandverfahrens die Verfügungsmacht des Erwerbers im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

39 Als Zwischenergebnis kann damit festgehalten werden, dass der Zeitpunkt des Eigentumserwerbs nach nationalem Recht nicht entscheidend ist, um die Beförderung einer der in Betracht kommenden Lieferungen zuzuordnen und damit die steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung zu bestimmen. b) Konkrete Zuordnung der grenzüberschreitenden Beförderung in einer Lieferkette

40 Die Zuordnung des grenzüberschreitenden Transports zu einer Lieferung in einer Verkaufskette – hier zu einer der beiden Lieferungen (A an B oder B an Herst) – ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs vielmehr unter umfassender Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls zu

treffen. (

41 Bei Reihengeschäften ist insbesondere zu berücksichtigen, durch wen oder auf wessen Rechnung der Transport durchgeführt wird. (

42 Dementsprechend hat der Gerichtshof in einer Reihe von Fällen betreffend eine zweigliedrige Verkaufskette (A – B – C) entschieden, dass die Beförderung nicht mehr der „ersten“ Lieferung zugerechnet werden kann, wenn die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Sache zu verfügen, bereits vor der Beförderung an den Endabnehmer (C), also an den Empfänger der „zweiten“ Lieferung (B – C), übertragen worden war. (

43 Wer bereits „wie ein Eigentümer“ über den Gegenstand verfügt, wird nämlich regelmäßig auch die Gefahr für dessen zufälligen Untergang tragen. Denn das Recht, mit einem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, ihn etwa zu zerstören oder zu verbrauchen, ist ein typischer Ausdruck von Eigentümerbefugnissen. (

44 Insofern kann davon ausgegangen werden, dass derjenige, der das Risiko des zufälligen Untergangs tragen muss, auch die Befähigung im Sinne des Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie innehat, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen. (

45 Es mag zwar sein – wie dies die Tschechische Republik vorträgt – dass die Frage, wer die Gefahr des zufälligen Untergangs trägt, als eine juristische Frage nicht immer einfach zu beantworten ist. Eine Antwort ist jedoch einfacher und führt zu mehr Rechtssicherheit als eine Gesamtbetrachtung, bei der unklar ist, welche Kriterien ausschlaggebend sein sollen und wie sie zu gewichten sind.

46 Von der Gefahrtragung hingegen lässt sich am einfachsten auf die Rolle des betreffenden Beteiligten in einer Lieferkette schließen. (an einen anderen liefert und die Gefahr für den zufälligen Untergang dieses Gegenstandes während der Lieferung trägt, auch rechtlich als Lieferer (und nicht nur als Spediteur für einen anderen) agiert. Ist er aber der Lieferer der grenzüberschreitenden Lieferung, dann muss auch seine Lieferung die innergemeinschaftlich befreite Lieferung sein.

47 Die Übernahme der Transportkosten durch Herst im vorliegenden Fall kann insofern lediglich als ein Indiz betrachtet werden, dass Herst auf eigene Rechnung als Lieferer agiert hat. Da der Käufer die Transportkosten wirtschaftlich in der Regel immer trägt (entweder im Preis oder zusätzlich), ist dieses Indiz jedoch nicht zwingend. Wenn es dem Verkäufer (hier B) gelingt, Transportkosten auf den Preis aufzuschlagen, Herst aber die Gefahr des zufälligen Untergangs während des Transports trägt, dann ist dennoch Herst die grenzüberschreitende Beförderung zuzurechnen.

48 Dies gilt unbeschadet der Frage, wer den Transport in diesen Fällen äußerlich durchführt (dies war in den entschiedenen Fällen meist das Unternehmen in der Mitte) (

49 Für das Ausgangsverfahren bedeutet dies, dass es entscheidend darauf ankommt, ob Herst vor dem grenzüberschreitenden Transport des Kraftstoffs bereits die Verfügungsbefugnis über den Kraftstoff in der Weise erlangt hatte, dass sie die Gefahr für dessen zufälligen Untergang trug. Es ist nicht auszuschließen, dass dies bereits mit einem Eigentumsübergang bei der Beladung an dem Raffinerieterminal erfolgte, weil in der Regel der Eigentümer einer Sache auch deren Verlustrisiko trägt. Dann wäre in einer zweigliedrigen Lieferkette die zweite Lieferung (B – Herst) die steuerbefreite Lieferung, und Herst hätte kein Recht zum Vorsteuerabzug.

50 Sollte hingegen die Ware vor dem Transport weiterverkauft worden sein und damit eine dreigliedrige Lieferkette vorliegen (A – B – Herst – D), ändert sich das Ergebnis leicht. Dann würde nicht das letzte, sondern ein mittleres Unternehmen in der Lieferkette transportieren. In diesem Fall wäre – wenn Herst die Gefahr des zufälligen Untergangs während der Beförderung trägt – seine Lieferung (d. h. die dritte Lieferung Herst – D) die grenzüberschreitende und damit die befreite Lieferung. (

51 Denkbar ist aber auch, dass der Zeitpunkt des Gefahrübergangs (mit einem oder ohne einen zeitgleichen zivilrechtlichen Eigentumserwerb) anders ausgestaltet wurde. So teilt das vorlegende Gericht mit, dass nach den üblicherweise in der Branche verwendeten Verträgen der Eigentumserwerb und damit möglicherweise auch der Gefahrübergang auf den transportierenden Käufer erst im Moment der Überführung der verbrauchssteuerepflichtigen Waren in den freien Warenverkehr erfolgt.

52 Wäre dies der Fall, dann würde Herst während des grenzüberschreitenden Transports (d. h. von der Raffinerie bis zur Überführung in den freien Warenverkehr in der Tschechischen Republik) lediglich als Spediteurin handeln. (

53 Ob die Lieferung von B an Herst dann in der Tschechischen Republik erfolgt wäre, hängt davon ab, ob die Beförderung der ersten Lieferung (A an B) zuzurechnen ist, was voraussetzt, dass das erste Unternehmen (A) die Verlustgefahr bei der grenzüberschreitenden Lieferung getragen hat. Letzteres wäre ungewöhnlich, da A dem B ja erlaubt hat, die Ware auch durch einen Dritten (hier Herst) abzuholen, den A nicht kennt. Warum in einer solchen Konstellation A die Gefahr des zufälligen Untergangs auch über den Zeitpunkt der Abholung hinaus tragen sollte, leuchtet prima facie nicht ein.

54 Die Beurteilung, wer während des grenzüberschreitenden Transports die Verlustgefahr getragen hat, kann der Gerichtshof jedoch nicht vornehmen. Dies obliegt vielmehr dem vorlegenden Gericht. (3. Ergebnis

55 Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass es bei der Zuordnung der einzigen grenzüberschreitenden Warenbewegung zu einer bestimmten Lieferung in einem Reihengeschäft entscheidend darauf ankommt, wer bei der grenzüberschreitenden Beförderung des Gegenstandes die Gefahr für den zufälligen Untergang der Ware trägt. Diese Lieferung ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, deren Ort am Beginn der Beförderung liegt. Wer während des Transports der zivilrechtliche Eigentümer ist oder ob die Beförderung in einem besonderen zollrechtlichen Verfahren erfolgt, ist hingegen nicht ausschlaggebend. B. Zu der zweiten und dritten Vorlagefrage 1. Zur Zulässigkeit und zum Verständnis der beiden Fragen

56 Die zweite und dritte Frage betreffen im Ergebnis das Verhältnis einer Richtlinie zum nationalen Recht. Und zwar verlangt der verfassungsrechtliche Grundsatz in dubio mitius im Steuerrecht, dass immer die für den Steuerpflichtigen günstigere Auslegung eines nationalen Gesetzes gewählt wird. Voraussetzung dafür ist aber, dass diese Rechtsnorm objektiv mehrere Auslegungsvarianten zulässt.

57 Ob dies im vorliegenden Fall überhaupt in Betracht kommt, ergibt sich allerdings nicht eindeutig aus dem Vorabentscheidungsersuchen. Merkwürdigerweise wurde die Relevanz dieses Grundsatzes in dem Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache AREX (

58 Dennoch kann der Ansicht der Tschechischen Republik, wonach das Vorabentscheidungsersuchen diesbezüglich bereits unzulässig sei, nicht gefolgt werden. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts. Dieses legt eigenverantwortlich den rechtlichen und sachlichen Rahmen fest, in dem es seine Fragen zur Auslegung des Unionsrechts stellt. Der Gerichtshof kann die Entscheidung über die Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder er nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind. (

59 Auch wenn – wie die Kommission zutreffend betont – Zweifel an dem Eingreifen des Grundsatzes in dubio mitius im vorliegenden Fall bestehen, kann eine hypothetische Konstellation nicht unterstellt werden. Folglich sollte der Gerichtshof die dahinterstehende juristische Frage beantworten.

60 Die Tschechische Republik hat die Mehrwertsteuerrichtlinie weitestgehend umgesetzt. Die Begriffe der Mehrwertsteuerrichtlinie und ihre Auslegung sind hinreichend klar. Mit etwas Rechtsunsicherheit ist aber die Zuordnung der Steuerfreiheit zu einer der Lieferungen in der Lieferkette und die daran anknüpfende Ortsbestimmung der anderen Lieferungen behaftet. Dies zeigen die vielen dazu mittlerweile ergangenen Entscheidungen des Gerichtshofs (

61 Für den Fall, dass die nationale Regelung objektiv gesehen eine andere Zuordnung der Steuerfreiheit zu einer anderen Lieferung im Wege der Auslegung zulässt und dies dazu führt, dass der Leistungsort objektiv betrachtet im vorliegenden Fall in der Tschechischen Republik wäre, stellt sich die Frage nach dem Verhältnis des verfassungsrechtlichen Grundsatzes in dubio mitius zur Mehrwertsteuerrichtlinie. Dann ist zu entscheiden, ob die nach nationalem Verfassungsrecht vorgesehene günstigere Auslegung des nationalen Rechts eine für den Steuerpflichtigen ungünstigere, aber unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts verhindern kann. 2. Keine Frage des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts

62 Bei vordergründiger Betrachtung könnte man geneigt sein, diese Frage unter Hinweis auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts (

63 Die Mehrwertsteuerrichtlinie ist keine Verordnung, sondern eine Richtlinie, die sich nach Art. 288 AEUV nur an den Mitgliedstaat richtet. Im Grundsatz ist sie daher nicht unmittelbar anwendbar. Zu einer unmittelbaren Anwendbarkeit einer Unionsrichtlinie kommt es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs (

64 Allerdings kann eine solche Richtlinie – so der Gerichtshof ausdrücklich – nicht selbst Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen, so dass diesem gegenüber eine Berufung auf die Richtlinie als solche vor nationalen Gerichten nicht möglich ist. (

65 Damit hat der Gerichtshof ein wirksames Instrument zur Durchsetzung des Unionsrechts zu Gunsten des Einzelnen geschaffen. Im Ergebnis kann der Mitgliedstaat dem Einzelnen nicht die unterlassene oder unrichtige Umsetzung des Unionsrechts entgegenhalten. Es wird verhindert, dass der Staat aus der Nichtbeachtung des Unionsrechts Nutzen ziehen kann. (in dubio mitius als auch eine eventuelle unmittelbare Anwendung der Richtlinie zum gleichen Ergebnis.

66 Der Grundsatz in dubio mitius kann daher nur dann eine eigenständige Wirkung im Bereich des Mehrwertsteuerrechts entfalten, wenn die national mögliche Auslegung für den Steuerpflichtigen zu einem günstigeren Ergebnis führt, als die Richtlinie vorgibt. In diesen Fällen scheidet jedoch eine unmittelbare Anwendbarkeit der Mehrwertsteuerrichtlinie aus. Mithin kommt es nicht zu einer Kollision von zwei an sich anwendbaren Vorschriften, so dass sich die Frage nach dem Vorrang einer der Vorschriften nicht stellt. 3. Divergenz zwischen Richtlinie und nationalem Recht

67 Vielmehr liegt der klassische Fall einer Divergenz zwischen einer Richtlinie und nationalem Recht vor. Diese Divergenz ist grundsätzlich durch das Gebot einer unionsrechtskonformen Auslegung (

68 Der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung verlangt, dass die nationalen Gerichte unter Berücksichtigung des gesamten nationalen Rechts und unter Anwendung ihrer Auslegungsmethoden alles tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit der fraglichen Richtlinie zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel übereinstimmt. (4. Grenzen einer unionsrechtskonformen Auslegung

69 Allerdings ist das Gebot einer unionsrechtskonformen Auslegung nicht grenzenlos. Vielmehr wird die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt einer Richtlinie heranzuziehen, durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze und insbesondere durch den Grundsatz der Rechtssicherheit und das Rückwirkungsverbot begrenzt; auch darf sie nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem des nationalen Rechts dienen. (

70 Der allgemeine Rechtsgrundsatz in dubio mitius dient laut dem vorlegenden Gericht in der Tschechischen Republik der Rechtssicherheit, da er die Auswirkungen der Rechtsunsicherheit eines unklaren Gesetzes eindeutig und zu Lasten desjenigen, der die Unsicherheit herbeigeführt hat, regelt. Er stellt damit als Rechtsgrundsatz des tschechischen Rechts ebenso eine Grenze der unionsrechtskonformen Auslegung dar wie die Wortlautgrenze einer Vorschrift.

71 Dass nicht jedes nationale Recht einer unionsrechtskonformen Auslegung zugänglich ist, ergibt sich bereits aus der oben genannten Rechtsprechung. Im Übrigen verpflichtet das Unionsrecht die Mitgliedstaaten unter Umständen zum Ersatz der verursachten Schäden, wenn das von einer Richtlinie vorgeschriebene Ziel nicht im Wege der Auslegung erreicht werden kann. (

72 Wenn daher eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts nicht möglich ist, dann liegt zwar unionsrechtswidriges, aber zu Gunsten des Steuerpflichtigen anwendbares nationales Recht vor. Diese Konstellation kann sich nicht nur bei eindeutig entgegenstehendem Wortlaut des nationalen Rechts ergeben, sondern auch, wenn Rechtsgrundsätze – hier der verfassungsrechtliche Grundsatz in dubio mitius – die Auslegungsmöglichkeiten auf nur eine mögliche Auslegung reduzieren. Dies festzustellen, ist jedoch Aufgabe des vorlegenden Gerichts.

73 Solche unionsrechtlich bedauerlichen Konsequenzen der fehlenden unmittelbaren Anwendbarkeit einer Richtlinie kommen auch in anderen Rechtsgebieten vor. (5. Ergebnis

74 Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer oder ein anderer Grundsatz des Unionsrechts steht der Anwendung anderslautenden nationalen Rechts nicht entgegen, sofern sich der Einzelne nicht selbst unmittelbar auf die Mehrwertsteuerrichtlinie beruft bzw. berufen kann und auch eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts nicht (hier aufgrund des Grundsatzes in dubio mitius) möglich ist. C. Zur dritten Frage

75 Mit der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob – wenn der Grundsatz in dubio mitius „anwendbar“ ist – der Rechtsbegriff der Lieferung von Waren und der Rechtsbegriff der Beförderung von Waren, die sowohl im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch im Sinne der Verbrauchersteuerrichtlinie denselben Inhalt haben (oder nicht), als objektiv unsicher und zwei Auslegungsmöglichkeiten bietend anzusehen sind.

76 Wie bereits oben ausgeführt, sind für die Bestimmung des Lieferortes nach Art. 32 der Mehrwertsteuerrichtlinie allein die mehrwertsteuerrechtlichen Begriffe entscheidend, und diese sind nicht als objektiv unsicher anzusehen. Mit etwas Rechtsunsicherheit ist „nur“ die Zuordnung der Steuerfreiheit zu einer der Lieferungen in der Lieferkette und die daran anknüpfende Ortsbestimmung der anderen Lieferungen behaftet.

77 Dies schließt es aber nicht aus, dass die Formulierungen des nationalen Rechts in ihrem eigenen Kontext (Systematik, Entstehungsgeschichte, Sinn und Zweck) trotz identischem Wortlaut anders auszulegen sind. Der Grundsatz in dubio mitius bezieht sich nur auf das nationale Recht, so dass in diesem Zusammenhang nur entscheidend ist, ob die nationalen Vorschriften objektiv mehrere Auslegungsmöglichkeiten bieten.

78 Dies festzustellen, bleibt eine Frage des nationalen Rechts, die nur das vorlegende Gericht beantworten kann. V. Ergebnis

79 Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen des Krajský soud v Praze (Amtsgericht in Prag, Tschechische Republik) zu antworten: 1. Bei der Zuordnung der einzigen grenzüberschreitenden Warenbewegung zu einer bestimmten Lieferung in einem Reihengeschäft kommt es entscheidend darauf an, wer bei dem grenzüberschreitenden Transport des Gegenstandes die Gefahr für den zufälligen Untergang der Ware trägt. Diese Lieferung ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, deren Ort am Beginn der Beförderung liegt. 2. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer oder ein anderer Grundsatz des Unionsrechts stehen der Anwendung des nationalen

Verfassungsgrundsatzes in dubio mitius, wonach staatliche Behörden im Fall von Mehrdeutigkeiten einer Rechtsnorm, bei der objektiv gesehen mehrere Auslegungsvarianten möglich sind, die für den Adressaten der Rechtsnorm (im vorliegenden Fall den Steuerpflichtigen) günstigere Auslegungsvariante zugrunde zu legen haben, nicht entgegen.

Zitiervorschlag: Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge der Generalanwältin vom 03.10.2019 – C-401/18, ECLI:EU:C:2019:834

Quelle: curia.europa.eu, abgerufen 27.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Fassung in der Originalsprache (CURIA: <https://curia.europa.eu>)

Provided by nu:legal (<https://recht.nulegal.eu>), the leading open legal database: AI-first, expanding daily, German and European law and case law in full text, free, with an open API for AI agents. Text and data mining expressly permitted.

Herausgeber: Nulegal GmbH, Potsdam.

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/eugh/2019-10-03/c-401-18>