Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

26. Juli 2017*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 138 Abs. 1 – Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung – Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen – Absicht des Erwerbers, die gekauften Gegenstände vor ihrer Ausfuhr an einen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat weiterzuverkaufen – Mögliche Auswirkungen der Bearbeitung eines Teils der Gegenstände vor ihrer Versendung“

In der Rechtssache C-386/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht von Litauen) mit Entscheidung vom 4. Juli 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 12. Juli 2016, in dem Verfahren

„Toridas“ UAB

gegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Streithelfer:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Juhász, des Richters C. Vajda und der Richterin K. Jürimäe (Berichterstatterin),

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der „Toridas“ UAB, vertreten durch R. Mištautas, advokatas,

* Verfahrenssprache: Litauisch.

— der litauischen Regierung, vertreten durch D. Kriaučiūnas, K. Dieninis und D. Stepanienė als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und A. Steiblytė als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 138 Abs. 1, Art. 140 Buchst. a und Art. 141 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) in Verbindung mit den Art. 33 und 40 dieser Richtlinie.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der „Toridas“ UAB und der Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Staatliche Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen) über die Einstufung von Umsätzen, die Toridas in den Jahren 2008 bis 2010 erzielte, als innergemeinschaftliche Lieferungen und die Zahlung der Mehrwertsteuer auf diese Umsätze zuzüglich Verzugszinsen und eines Steuerbußgelds.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

4 In Art. 20 der Richtlinie heißt es:

„Als ‚innergemeinschaftlicher‘ Erwerb von Gegenständen gilt 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.“

5 Art. 32 der Richtlinie bestimmt:

„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.

Liegt der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland, gelten der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt wird, der gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, sowie der Ort etwaiger anschließender Lieferungen jedoch als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden.“

6 Art. 33 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Abweichend von Artikel 32 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person;

b) die gelieferten Gegenstände sind weder neue Fahrzeuge noch Gegenstände, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden.

(2) Werden die gelieferten Gegenstände von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber eingeführt, gelten sie als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert."

7 Art. 40 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden."

8 Art. 138 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„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 [Union] 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."

9 Art. 140 der Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, deren Lieferung durch Steuerpflichtige in ihrem jeweiligen Gebiet in jedem Fall mehrwertsteuerfrei ist;

…"

10 Art. 141 der Richtlinie bestimmt:

„Jeder Mitgliedstaat trifft besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der nach Artikel 40 als in seinem Gebiet bewirkt gilt, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der Erwerb von Gegenständen wird von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, aber in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;

b) der Erwerb von Gegenständen erfolgt für die Zwecke einer anschließenden Lieferung dieser Gegenstände durch den unter Buchstabe a genannten Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat;

c) die auf diese Weise von dem Steuerpflichtigen im Sinne von Buchstabe a erworbenen Gegenstände werden von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, unmittelbar an die Person versandt oder befördert, an die er die anschließende Lieferung bewirkt;

d) Empfänger der anschließenden Lieferung ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem betreffenden Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;

e) der Empfänger der Lieferung im Sinne des Buchstaben d ist gemäß Artikel 197 als Schuldner der Steuer für die Lieferung bestimmt worden, die von dem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird."

Litauisches Recht

11 Art. 49 Abs. 1 des Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Gesetz der Republik Litauen über die Mehrwertsteuer) sieht in seiner im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) vor:

„Mehrwertsteuer zum Nullsatz ist auf Gegenstände zu erheben, die an einen Mehrwertsteuerpflichtigen geliefert werden, der in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, und die aus dem Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden (dabei ist es unerheblich, wer – der Lieferant der Gegenstände, der Käufer der Gegenstände oder ein auf Weisung eines von ihnen handelnder Dritter – die Gegenstände befördert)."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 Toridas ist eine in Litauen niedergelassene und für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Gesellschaft. Im Zeitraum vom 1. Juli 2008 bis zum 31. Dezember 2010 importierte sie Tiefkühlfisch aus Kasachstan nach Litauen (im Folgenden: fragliche Waren). Die fraglichen Waren wurden dann an die Megalain OÜ verkauft, eine in Estland niedergelassene und für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Gesellschaft (im Folgenden: Erstlieferungen). Diese Geschäfte zwischen Toridas und Megalain wurden durch ein am 10. Oktober 2006 geschlossenes Kooperationsabkommen geregelt. Darin verpflichtete sich Megalain, die fraglichen Waren innerhalb von 30 Tagen aus dem litauischen Hoheitsgebiet auszuführen und Toridas schriftliche Belege für ihre tatsächlich erfolgte Ausfuhr vorzulegen. Toridas verpflichtete sich ihrerseits, die Verantwortung für die Waren einschließlich ihrer Lagerung und die bis zu ihrer tatsächlichen Ausfuhr aus Litauen anfallenden Kosten zu übernehmen.

13 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass Megalain die fraglichen Waren in der Praxis am Tag ihres Erwerbs von Toridas oder am Folgetag an Kunden weiterverkaufte, die in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, nämlich in Dänemark, Deutschland, den Niederlanden und Polen, niedergelassen und für Mehrwertsteuerzwecke erfasst waren (im Folgenden: Zweitlieferungen).

14 Ein Teil der fraglichen Waren wurde nach dem Weiterverkauf umgehend aus Litauen in die genannten anderen Mitgliedstaaten versandt, ohne Estland zu passieren. Ein anderer Teil wurde zwecks Sortierung, Glasierung und Verpackung in die Räumlichkeiten der in Litauen ansässigen Gesellschaft Plungės šaltis befördert, bevor sie direkt zu den Kunden in den in der vorstehenden Randnummer genannten Bestimmungsmitgliedstaaten befördert wurden. In allen Fällen übernahm Megalain die Sortierung, Glasierung und Verpackung sowie die Ausfuhr der fraglichen Waren.

15 Bei den Erstlieferungen war in den Rechnungen von Toridas für Megalain angegeben, dass gemäß Art. 49 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes für die Umsätze als innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen Mehrwertsteuer zum Nullsatz anfalle. In den Rechnungen war ferner angegeben, dass Lade- und Lieferort der fraglichen Waren die im litauischen Hoheitsgebiet befindlichen Lager der Gesellschaften Kauno žuvis oder Plungės šaltis sei.

16 Bei den Zweitlieferungen wurden die Rechnungen von Megalain gemäß den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen ohne Mehrwertsteuer ausgestellt. Darin war ebenfalls der Ladeort der fraglichen Waren angegeben, nämlich die in Litauen befindlichen Räumlichkeiten von Kauno žuvis oder Plungės šaltis, sowie eine Lieferanschrift im Mitgliedstaat des jeweiligen Erwerbers.

17 Im Anschluss an eine die Zahlung der Mehrwertsteuer betreffende Steuerprüfung gelangte die litauische Steuerinspektion zu der Einschätzung, dass die Erstlieferungen zum Normalsatz zu versteuernde innerstaatliche Lieferungen seien und keine von der Mehrwertsteuer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen. Diese zunächst von der Staatlichen Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen bestätigte Einschätzung wies die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) zurück.

18 Das von der Staatlichen Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen angerufene Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius, Litauen) erklärte den Bescheid der Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen für nichtig und entschied, dass die Einschätzung der örtlichen und der zentralen Finanzverwaltung zutreffe.

19 Toridas legte gegen dieses Urteil beim vorlegenden Gericht ein Rechtsmittel ein.

20 Dieses Gericht hat Zweifel hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Einstufung der Erstlieferungen. Es hebt hervor, dass sich an diese Umsätze die Zweitlieferungen angeschlossen hätten und dass die fraglichen Waren nur Gegenstand einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung gewesen seien, und wirft die Frage auf, ob die Erst- oder die Zweitlieferungen als nach Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen einzustufen seien.

21 Fest stehe, dass die fraglichen Waren tatsächlich zu den Endabnehmern befördert worden seien und dass diese die entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerbe in ihren jeweiligen Mitgliedstaaten angegeben hätten. Überdies ließen die Beweise in der Akte bei vernünftiger Betrachtung den Schluss zu, dass Toridas alle wesentlichen die Zweitlieferungen betreffenden Umstände gekannt habe. Angesichts der Ausführungen im Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), und insbesondere in dessen Rn. 36 sei zweifelhaft, dass die Erstlieferungen unter die in Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung fallen könnten.

22 Hingegen seien bei der gleichen Warenpartie steuerlich in verschiedenen Mitgliedstaaten erfasste Wirtschaftsteilnehmer in die Kette zweier aufeinanderfolgender Lieferungen einbezogen, und Megalain habe als Zwischenerwerberin gehandelt. Dies könnte darauf hindeuten, dass die wirtschaftlichen Vorgänge zusammen genommen als „Dreiecksgeschäfte“ angesehen werden könnten, in die drei Wirtschaftsteilnehmer einbezogen seien, die in drei verschiedenen Mitgliedstaaten niedergelassen und für Mehrwertsteuerzwecke erfasst seien und zwei aufeinanderfolgende Lieferungen durchführten, die Gegenstand nur einer innergemeinschaftlichen Beförderung seien. Als solche könnten sie unter Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen. Schließlich stelle sich die Frage nach den Auswirkungen der Bearbeitung eines Teils der fraglichen Waren auf eine mögliche Steuerbefreiung der Erstlieferungen.

23 Da Megalain in Estland für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sei, sei überdies zu befürchten, dass eine eventuelle Versagung der Steuerbefreiung der Erstlieferungen zu einer Doppelbesteuerung desselben wirtschaftlichen Vorgangs sowohl bei der Lieferung als auch beim Erwerb führe.

24 Unter diesen Umständen hat der Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht von Litauen) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind Art. 138 Abs. 1, Art. 140 Buchst. a bzw. Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung u. a. mit den Art. 33 und 40 der Richtlinie dahin auszulegen, dass unter Umständen wie den hier in Rede stehenden die Lieferung von Waren seitens eines Steuerpflichtigen, der in einem ersten Mitgliedstaat niedergelassen ist, nach Maßgabe der genannten Bestimmungen von der Steuer befreit werden muss, wenn vor Bewirkung dieses Lieferumsatzes der Erwerber (eine im zweiten Mitgliedstaat als Steuerpflichtige erfasste Person) die Absicht äußert, die Waren unmittelbar, vor deren Beförderung aus dem ersten Mitgliedstaat, an einen Steuerpflichtigen in einem dritten Mitgliedstaat weiterverkaufen zu wollen, für den die Waren in diesen dritten Mitgliedstaat befördert (versandt) werden?

2. Spielt es für die Beantwortung der ersten Frage eine Rolle, dass ein Teil der Waren vor ihrer Beförderung in den dritten Mitgliedstaat auf Weisung des im zweiten Mitgliedstaat niedergelassenen (zu Steuerzwecken erfassten) Steuerpflichtigen bearbeitet wurde?

Zu den Vorlagefragen

Vorbemerkungen

25 Das vorlegende Gericht ersucht den Gerichtshof mit seinen beiden Fragen um die Auslegung von Art. 33, Art. 40, Art. 138 Abs. 1, Art. 140 Buchst. a und Art. 141 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Es möchte insbesondere wissen, ob Lieferungen von Gegenständen wie die Erstlieferungen nach den für innergemeinschaftliche Umsätze geltenden Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie befreit werden können.

26 Festzustellen ist jedoch, dass lediglich Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Steuerbefreiung bei der Lieferung von Gegenständen betrifft, während Art. 140 Buchst. a, Art. 141 und Art. 40 nur für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gelten. Desgleichen ist festzustellen, dass Art. 33 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Ort der Lieferung von Gegenständen betrifft, während das Vorabentscheidungsersuchen die Regelung der Steuerbefreiung bei der Lieferung von Gegenständen betrifft.

27 Daher ist das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen nur zu prüfen, soweit die Auslegung von Art. 40 und Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie begehrt wird.

Zur ersten Frage

28 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Lieferung von Gegenständen seitens eines Steuerpflichtigen, der in einem ersten Mitgliedstaat niedergelassen ist, nach Maßgabe dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn der in einem zweiten Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Erwerber vor Bewirkung dieses Lieferumsatzes den Lieferanten darüber informiert, dass die Waren unmittelbar an einen in einem dritten Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen weiterverkauft werden, bevor sie aus dem ersten Mitgliedstaat ausgeführt und zum dritten Steuerpflichtigen befördert werden.

29 Nach Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Union versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, die als solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handeln.

30 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs wird die Steuerbefreiung der Lieferung eines Gegenstandes im Sinne dieses Artikels erst dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen wurde, wenn der Lieferant nachweist, dass dieser Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert wurde und wenn der Gegenstand infolge dieser Versendung oder Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne von Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb nach Art. 20 der Richtlinie einhergehen muss und dass diese beiden Bestimmungen daher so auszulegen sind, dass sie dieselbe Bedeutung und Tragweite haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 34).

32 Aus Art. 20 der Richtlinie ergibt sich aber, dass ein Erwerb nur dann als innergemeinschaftlicher Erwerb eingestuft werden kann, wenn der Gegenstand zum Erwerber befördert oder versandt wurde.

33 Somit ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht erfüllt sein können, wenn der zu liefernde Gegenstand nicht zum Erwerber befördert oder versandt wird, mit dessen Erwerb die betreffende Lieferung einhergeht.

34 In Bezug auf Umsätze, die wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden eine Kette zweier aufeinanderfolgender Lieferungen bilden, die zu nur einer innergemeinschaftlichen Beförderung geführt haben, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zum einen, dass die innergemeinschaftliche Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden kann, die folglich als Einzige nach Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, Rn. 45).

35 Zum anderen ist zur Klärung der Frage, welcher der beiden Lieferungen die innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen ist, eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Dezember 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, Rn. 27, und vom 27. September 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 32).

36 Im Rahmen dieser Würdigung ist insbesondere zu klären, zu welchem Zeitpunkt die zweite Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, zugunsten des Endabnehmers stattgefunden hat. Falls nämlich die zweite Übertragung dieser Befähigung, d. h. die Zweitlieferung, vor der innergemeinschaftlichen Beförderung stattfand, kann diese nicht der Erstlieferung an den Ersterwerber zugeordnet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Im Fall zweier aufeinanderfolgender Lieferungen, die zu nur einer innergemeinschaftlichen Beförderung geführt haben, ist zur Klärung der Frage, welcher der beiden Lieferungen diese Beförderung zuzuordnen ist, zu ermitteln, ob die Beförderung nach der Zweitlieferung stattfand. Dann wäre nur die Zweitlieferung als innergemeinschaftliche Lieferung einzustufen und gegebenenfalls nach Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit.

38 Vorliegend geht aus den Angaben in der Vorlageentscheidung hervor, dass die von Megalain zugunsten der Endabnehmer durchgeführte Lieferung vor der innergemeinschaftlichen Beförderung stattfand.

39 In der Vorlageentscheidung wird ferner klargestellt, dass Megalain, die in Estland für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Zwischenhändlerin, nicht die Adressatin der innergemeinschaftlichen Beförderung der fraglichen Waren war, da diese direkt in die Mitgliedstaaten befördert wurden, in denen die Endabnehmer niedergelassen waren, d. h. nach Dänemark, nach Deutschland, in die Niederlande und nach Polen.

40 Folglich sind die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erstlieferungen – vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht – innerstaatliche Lieferungen, für die keine Mehrwertsteuerbefreiung gemäß Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Betracht kommt.

41 Auf dieses Ergebnis hat es keinen Einfluss, dass die Zwischenhändlerin in Estland niedergelassen und für Mehrwertsteuerzwecke erfasst war. Das vorlegende Gericht ist zwar im Wesentlichen der Ansicht, die Einstufung der Erstlieferungen als steuerbare Umsätze könnte die Gefahr einer Doppelbesteuerung mit sich bringen, da Megalain ihre Erwerbe in Estland angegeben habe.

42 Aus dem Wortlaut von Art. 20 und Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht jedoch hervor, dass der Ort der mehrwertsteuerlichen Erfassung eines Wirtschaftsteilnehmers kein Kriterium für die Einstufung einer Lieferung oder eines Erwerbs als innergemeinschaftlich ist.

43 Das vorlegende Gericht ist im Wesentlichen der Auffassung, die Einstufung der Erstlieferungen als steuerbare Umsätze könnte die Gefahr einer Doppelbesteuerung mit sich bringen. Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, kann diese Gefahr jedoch nicht als Rechtfertigung für die Befreiung der Umsätze von der Steuer angesehen werden, da eine korrekte Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Gewährleistung der steuerlichen Neutralität ermöglicht.

44 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Lieferung von Gegenständen seitens eines Steuerpflichtigen, der in einem ersten Mitgliedstaat niedergelassen ist, nicht nach Maßgabe dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn der in einem zweiten Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Erwerber vor Bewirkung dieses Lieferumsatzes den Lieferanten darüber informiert, dass die Waren unmittelbar an einen in einem dritten Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen weiterverkauft werden, bevor sie aus dem ersten Mitgliedstaat ausgeführt und zum dritten Steuerpflichtigen befördert werden, sofern die Zweitlieferung tatsächlich erfolgt ist und die Waren sodann vom ersten Mitgliedstaat in den Mitgliedstaat des dritten Steuerpflichtigen befördert wurden. Die mehrwertsteuerliche Erfassung des ersten Erwerbers in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Ort der Erstlieferung oder des Enderwerbs befindet, ist weder ein Kriterium für die Einstufung als innergemeinschaftlicher Umsatz noch für sich genommen ein hinreichender Beweis für den innergemeinschaftlichen Charakter eines Umsatzes.

Zur zweiten Frage

45 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob im Rahmen der Auslegung von Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Bearbeitung von Gegenständen im Lauf einer Kette zweier aufeinanderfolgender Lieferungen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die auf Weisung des Zwischenerwerbers und vor ihrer Beförderung in den Mitgliedstaat des Endabnehmers vorgenommen wird, Auswirkungen auf die Voraussetzungen für die Befreiung der Erstlieferung von der Steuer hat.

46 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass ein Teil der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren auf Weisung von Megalain nach den Zweitlieferungen und vor ihrer Beförderung in die Mitgliedstaaten, in denen die Endabnehmer niedergelassen waren, bearbeitet wurde, und zwar sortiert, glasiert und verpackt. Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, eine Analyse der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie lege die Annahme nahe, dass eine Befreiung voraussetze, dass dieselben – unbearbeiteten – Waren geliefert würden.

47 Hierzu ist festzustellen, dass Art. 138 Abs. 1 der Richtlinie die Mitgliedstaaten verpflichtet, Lieferungen von Gegenständen, die den dort abschließend aufgezählten materiellen Voraussetzungen genügen, von der Steuer zu befreien (Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 29). Die Bearbeitung der gelieferten Gegenstände zählt jedoch nicht zu den in diesem Artikel aufgestellten materiellen Voraussetzungen.

48 In Bezug auf eine Kette zweier Lieferungen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden genügt die Feststellung, dass nach der Antwort auf die erste Frage die Erstlieferungen nicht als innergemeinschaftliche Lieferungen eingestuft werden können, da ihnen keine innergemeinschaftliche Beförderung zugeordnet werden kann. Eine etwaige Bearbeitung der Gegenstände nach den Erstlieferungen kann daran nichts ändern.

49 Folglich ist auf die zweite Frage zu antworten, dass im Rahmen der Auslegung von Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Bearbeitung von Gegenständen im Lauf einer Kette zweier aufeinanderfolgender Lieferungen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die auf Weisung des Zwischenerwerbers und vor der Beförderung in den Mitgliedstaat des Endabnehmers vorgenommen wird, keine Auswirkungen auf die Voraussetzungen für die etwaige Befreiung der Erstlieferung von der Steuer hat, sofern die Bearbeitung nach der Erstlieferung stattfindet.

Kosten

50 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Neunte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 138 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Lieferung von Gegenständen seitens eines Steuerpflichtigen, der in einem ersten Mitgliedstaat niedergelassen ist, nicht nach Maßgabe dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn der in einem zweiten Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Erwerber vor Bewirkung dieses Lieferumsatzes den Lieferanten darüber informiert, dass die Waren unmittelbar an einen in einem dritten Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen weiterverkauft werden, bevor sie aus dem ersten Mitgliedstaat ausgeführt und zum dritten Steuerpflichtigen befördert werden, sofern die Zweitlieferung tatsächlich erfolgt ist und die Waren sodann vom ersten Mitgliedstaat in den Mitgliedstaat des dritten Steuerpflichtigen befördert wurden. Die mehrwertsteuerliche Erfassung des ersten Erwerbers in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Ort der Erstlieferung oder des Enderwerbs befindet, ist weder ein Kriterium für die Einstufung als innergemeinschaftlicher Umsatz noch für sich genommen ein hinreichender Beweis für den innergemeinschaftlichen Charakter eines Umsatzes.**

2. **Im Rahmen der Auslegung von Art. 138 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 hat eine Bearbeitung von Gegenständen im Lauf einer Kette zweier aufeinanderfolgender Lieferungen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die auf Weisung des Zwischenerwerbers und vor der**

Beförderung in den Mitgliedstaat des Endabnehmers vorgenommen wird, keine Auswirkungen auf die Voraussetzungen für die etwaige Befreiung der Erstlieferung von der Steuer, sofern die Bearbeitung nach der Erstlieferung stattfindet.

Unterschriften