SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS M. POIARES MADURO vom 25. Mai 2005 [1]

1. Mit diesem Vorabentscheidungsersuchen legt der Hof van beroep Antwerpen (Belgien) dem Gerichtshof Fragen nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [2] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) vor.

I — Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und die dem Gerichtshof vorgelegten Fragen

2. Die Newman Shipping & Agency Company NV (im Folgenden: Newman) betreibt in Antwerpen ein Steuerlager, in dem Tabakwaren gelagert wurden, die von der British American Tobacco International Ltd (im Folgenden: BATI) in Belgien hergestellt und verpackt worden waren und diesem Unternehmen gehörten. Auf diesen Waren war keine Steuerbanderole angebracht.

3. Am 4. Dezember 1995, am 29. Januar 1996 und in der Nacht vom 14. auf den 15. Juni 1998 wurden aus dem Lager Zigaretten entwendet. Die belgische Zoll- und Verbrauchsteuerverwaltung übersandte Newman einen Steuerbescheid, mit dem diesem Unternehmen aufgegeben wurde, für die fehlenden Zigaretten die Verbrauchsteuer und die Mehrwertsteuer gemäß der Regelung des Artikels 58 Absatz 1 des belgischen Mehrwertsteuergesetzes und des Artikels 1 der Königlichen Verordnung Nr. 13 vom 29. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuerregelung für Tabakwaren (*Moniteur belge* vom 31. Dezember 1992, S. 28086, im Folgenden: Königliche Verordnung) zu entrichten, weil der Anspruch auf die Mehrwertsteuer für Tabakwaren zum selben Zeitpunkt wie der Anspruch auf die Verbrauchsteuer entstehe und nach der Entrichtung der Verbrauchsteuer infolge der Feststellung der Fehlbestände im Lager ebenfalls der Anspruch auf die Mehrwertsteuer entstanden sei.

4. Artikel 58 Absatz 1 des belgischen Mehrwertsteuergesetzes von 1969 bestimmt:

„Bei Tabakwaren, die nach Belgien eingeführt bzw. dort im Sinne von Artikel 25ter erworben oder hergestellt werden, wird die Steuer in allen Fällen erhoben, in denen nach

1 — Originalsprache: Portugiesisch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

den Gesetzes- oder Verordnungsbestimmungen über die Tabaksteuer die belgische Verbrauchsteuer zu entrichten ist.

...

Der König bestimmt die Einzelheiten der Erhebung der Steuer für Tabakwaren und die Personen, die zu deren Entrichtung verpflichtet sind."

5. Nach Artikel 1 der Königlichen Verordnung entsteht „[d]er Anspruch auf Mehrwertsteuer für Tabakwaren ... zum selben Zeitpunkt wie der Anspruch auf die Verbrauchsteuer".

6. Nach erfolglosem Einspruch entrichtete Newman die verlangten Beträge, behielt sich aber die Geltendmachung sämtlicher Rechte in Bezug auf die Mehrwertsteuer vor. BATI erstattete Newman die erwähnten Beträge vollständig.

7. Newman und BATI erhoben bei der Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen Klage auf Erstattung der entrichteten Beträge. Diese Klage wurde mit Urteil vom 4. April 2001 abgewiesen, in dessen Begründung es heißt, dass die Verbrauchsteuer für die nach den Diebstählen fehlenden Waren geschuldet worden sei und dass daher gemäß Artikel 58 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes und Artikel 1 der Königlichen Verordnung ebenfalls der Anspruch auf die Mehrwertsteuer für diese Waren entstanden sei. Ferner entschied die Rechtbank van eerste aanleg, dass diese Bestimmungen der Vereinfachung der Steuererhebung dienten und daher im Einklang mit Artikel 27 der Sechsten Richtlinie stünden.

8. Am 7. Mai 2001 legten Newman und BATI Rechtsmittel gegen dieses Urteil beim Hof van beroep Antwerpen ein, der beschloss, dem Gerichtshof die folgenden Fragen vorzulegen:

1. Kann eine Lieferung von Gegenständen im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie mit der Folge stattfinden, dass Mehrwertsteuer erhoben werden kann:

   — bei Fehlen eines Gegenwerts oder eines entgeltlichen Umsatzes?

— ohne Übertragung des Rechtes, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen?

— wenn die Gegenstände nicht rechtmäßig in den Verkehr gebracht werden können, da es sich um gestohlene Waren und/oder Schmugelware handelt?

2. Fällt die Antwort auf die erste Frage anders aus, wenn es sich um Verbrauchsteuererzeugnisse und insbesondere um Tabakwaren handelt?

3. Ist es, wenn auf Verbrauchsteuererzeugnisse keine Verbrauchsteuer erhoben wird, mit den Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar, Mehrwertsteuer zu erheben?

4. Dürfen Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuertatbestände ergänzen, wenn sie eine Anmeldung im Sinne von Artikel 27 Absatz 2 oder Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vornehmen, weil sie auf nationaler Ebene im Fall des Diebstahls von Verbrauchsteuererzeugnissen aus einem Steuerlager Mehrwertsteuer erheben wollen, oder enthält Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie eine abschließende Regelung?

5. Ist ein Mitgliedstaat bei einer Anmeldung im Sinne von Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, die nur die Vorauszahlung der Mehrwertsteuer durch Steuerbanderolen betrifft, befugt, die Mehrwertsteuertatbestände beispielsweise dadurch zu ergänzen, dass Mehrwertsteuer erhoben wird, wenn Verbrauchsteuererzeugnisse aus einem Steuerlager gestohlen werden?

9. Diese Fragen verlangen die Auslegung mehrerer Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, insbesondere von Artikel 2 Nummer 1, wonach der „Mehrwertsteuer unterliegen: ... Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

10. Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt „[a]ls Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen".

11. Weiter bestimmt Artikel 10 der Richtlinie:

„(1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

a) Steuertatbestand: der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

b) Steueranspruch: der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

2. Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird ...

..."

12. Ferner bestimmt Artikel 27 der Sechsten Richtlinie, der Vereinfachungsmaßnahmen betrifft[3]:

„(1) Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

(2) Der Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, befasst die Kommission damit und übermittelt ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben.

...

(5) Die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1977 Sondermaßnahmen von der Art der in Absatz 1 genannten angewandt haben, können sie aufrechterhalten, sofern sie diese der

3 — In der vor den durch die Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20. Januar 2004 (ABl. L 27, S. 44) eingeführten Änderungen geltenden Fassung.

Kommission vor dem 1. Januar 1978 mitteilen und unter der Bedingung, dass diese Sondermaßnahmen — sofern es sich um Maßnahmen zur Erleichterung der Steuererhebung handelt — dem in Absatz 1 festgelegten Kriterium entsprechen."

13. Der belgische Staat übermittelte der Kommission gemäß dieser Regelung am 19. Dezember 1977 Artikel 58 Absatz 1 des belgischen Mehrwertsteuergesetzes und die Königliche Verordnung Nr. 13 vom 3. Juni 1970 über die Mehrwertsteuerregelung für Tabakwaren (*Moniteur belge* vom 5. Juni 1970, S. 6103), die beim Erlass der Sechsten Richtlinie galten und wie folgt lauteten:

„B. Entrichtung der Steuer zu einem früheren Zeitpunkt.

1. Tabakwaren.

Zur Erleichterung der Kontrolle der Erhebung der Mehrwertsteuer wird die bei der Lieferung von Tabakwaren geschuldete Mehrwertsteuer von dem vom Verbraucher zu zahlenden Preis gleichzeitig mit der Verbrauchsteuer zum Zeitpunkt des Kaufes der Steuerbanderolen durch den Hersteller oder den Importeur entrichtet. Auf den späteren Stufen wird keine Mehrwertsteuer erhoben, es kann aber auch kein Abzug vorgenommen werden. Alle Verkäufe von Tabakwaren sind einschließlich Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen ..."

II — Prüfung

14. Die Fragen des vorlegenden Gerichts betreffen im Wesentlichen erstens das Problem, ob der Diebstahl verbrauchsteuerpflichtiger Waren als „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt" im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden kann und daher der Mehrwertsteuer unterliegt. Zweitens stellt sich, falls die erste Frage verneint wird, eine weitere Frage: Kann die Zahlung der Mehrwertsteuer in einem solchen Fall dennoch aufgrund einer einem Mitgliedstaat gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie erteilten Ermächtigung verlangt werden?

15. Ich möchte vorab das Vorbringen der belgischen Regierung behandeln, wonach die Fragen des vorlegenden Gerichts neben der Sache lägen und vollständig umformuliert werden müssten. Das belgische Recht erlaube nämlich offenkundig die Erstattung der

von den Klägerinnen entrichteten Mehrwertsteuer, wenn sie nachwiesen, dass nach dem Diebstahl niemals ein steuerbarer Umsatz bewirkt worden sei.

16. Die Antwort der belgischen Regierung und der Klägerinnen auf die schriftliche Frage des Gerichtshofes, welcher Beweis genau vorgelegt werden müsse, damit Newman und BATI ein Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer zuerkannt werden könne, zeigt, dass der Nachweis des Diebstahls hierfür nicht genügt. Es erweist sich als unerlässlich, zusätzlich zu beweisen, dass nach dem Diebstahl kein steuerbarer Umsatz bewirkt wurde.

17. Der Beweis nach dem Diebstahl eingetretener Ereignisse, wie des Umstands, dass die gestohlenen Waren nicht in den Verkehr gebracht worden sind oder dass sie von den Dieben zerstört worden sind, ist aber zwangsläufig ein Beweis, der Tatsachen betrifft, die der Kenntnis der Klägerinnen entzogen sind. Es handelt sich um eine echte probatio diabolica, einen unmöglichen Beweis, der nicht als Voraussetzung für die Erstattung der von den Klägerinnen gezahlten Mehrwertsteuer verlangt werden kann. Hierzu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass „solche Beweisvorschriften unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht [sind], die dazu führen, dass eine Erstattung der unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabe praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig wird“ [4].

4 — Urteile vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82 (San Giorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 14) und vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96 (Dilexport, Slg. 1999, I-579, Randnr. 48).

18. Im vorliegenden Fall geht aus dem Vorlagebeschluss hervor, dass die in Rede stehenden Tabakwaren zweifellos tatsächlich gestohlen wurden. Der Umstand, dass die Entrichtung der Mehrwertsteuer auf diese verbrauchsteuerpflichtigen Gegenstände gerade aufgrund des Diebstahls verlangt wurde, zeigt, dass der Diebstahl selbst die Mehrwertsteuerpflicht ausgelöst hat. Ein späteres Ereignis, wie etwa eine Einbringung der Waren in den Marktkreislauf durch die Diebe, war hierfür nicht entscheidend.

19. Da im Kern der Diebstahl selbst von der belgischen Steuerverwaltung zum Mehrwertsteuertatbestand gemacht worden ist, ist zu Recht die Frage in der Weise zu stellen, wie sie das nationale Gericht formuliert hat.

A — *Kann der Diebstahl einer der verbrauchsteuerpflichtigen Ware als solcher als „Lieferung von Gegenständen“ gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden und daher der Mehrwertsteuer unterliegen?*

20. Der Diebstahl von Tabakwaren aus einem Steuerlager kann nicht als „Lieferung von Gegenständen ... gegen Entgelt“ im

Sinne der Artikel 2 Nummer 1 und 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden.

21. Zunächst spricht der Wortlaut dieser Artikel dagegen, dass ein Bestohlener als mehrwertsteuerpflichtig behandelt werden kann, wie wenn er die Gegenstände den Dieben freiwillig gegen Zahlung eines Entgelts übertragen hätte. Dieses Ergebnis ist im Übrigen in der Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Auslegung der Begriffe der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt, die für die Bestimmung des Anwendungsbereichs der Sechsten Richtlinie im Mittelpunkt stehen, umfassend bestätigt worden.

22. Zur Auslegung der Begriffe der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 3. März 1994, Tolsma, klar ausgeführt, dass eine Dienstleistung „nur dann im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie *gegen Entgelt* erbracht wird und damit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger *ein Rechtsverhältnis* besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet“ [5]. Meines Erachtens ist es durch nichts gerechtfertigt, Lieferungen von Gegenständen anders zu behandeln.

23. In diesem Urteil bestätigt der Gerichtshof erneut die Linie der bisherigen Rechtsprechung bei der Auslegung des Begriffes der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt, wonach „eine Dienstleistung daher nur dann steuerpflichtig ist, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert *ein unmittelbarer Zusammenhang* besteht“ [6]. In seinem Urteil vom 1. April 1982, Hong-Kong Trade Development Council, hatte der Gerichtshof ferner festgestellt, dass steuerbare Umsätze „im Rahmen des Mehrwertsteuersystems *die Vereinbarung eines Preises oder eines Gegenwerts voraussetzen*“ [7]. Daher gilt: „Beschränkt sich die Tätigkeit eines Dienstleistenden ausschließlich darauf, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, so fehlt es an einer Besteuerungsgrundlage; diese unentgeltlichen Leistungen unterliegen somit nicht der Mehrwertsteuer.“ [8]

24. Im Licht dieser Rechtsprechung ist festzustellen, dass die Ansicht, ein Diebstahl könne dazu führen, dass der Bestohlene für die Waren, die ihm unrechtmäßig ohne Gegenleistung entzogen worden sind, Mehr-

5 — C-16/93, Slg. 1994, I-743, Randnr. 14; Hervorhebung von mir.

6 — Urteil Tolsma, angeführt in Fußnote 5, Randnr. 13 (Hervorhebung von mir); Urteile vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnr. 12), vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, Randnr. 11) und vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86 (Apple and Pear Development Council, Slg. 1988, 1443, Randnr. 12).

7 — Rechtssache 89/81, Slg. 1982, 1277, Randnrn. 9 und 10.

8 — A. a. O.

wertsteuer zu entrichten hätte, offensichtlich unvertretbar ist [9].

25. So sind entgegen dem Vorbringen der belgischen Regierung die in Artikel 5 Absätze 6 und 7 der Sechsten Richtlinie geregelten Sachverhalte (betreffend bestimmte private Verwendungen von Gegenständen und Gegenstände, die ein Steuerpflichtiger im Rahmen seines Unternehmens herstellt), die der Gemeinschaftsgesetzgeber ausdrücklich Lieferungen gegen Entgelt gleichgestellt hat, nicht mit dem Sachverhalt eines Diebstahls vergleichbar, bei dem der Eigentümer nicht nur keinen Gegenwert für die gestohlenen Gegenstände erhält, sondern ungewollt auch die Waren selbst verliert [10].

26. Es sei noch klargestellt, dass das Ergebnis, dass ein Diebstahl von Gegenständen weder als Lieferung gegen Entgelt eingestuft noch als ein gemäß Artikel 5 Absätze 6 und 7 der Richtlinie gleichgestellter Vorgang betrachtet werden kann, unabhängig davon ist, ob die gestohlenen Gegenstände entweder von den Dieben selbst oder von anderen Personen in den Verkehr gebracht werden können.

27. Hierzu hat der Gerichtshof eindeutig festgestellt, dass eine Lieferung von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen, die dieser rechtswidrig erworben hat (beispielsweise von Schmuggelgut), in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt und der Mehrwertsteuer unterliegt [11]. Nach dieser Rechtsprechung gebietet der Grundsatz der Steuerneutralität, dass selbst rechtswidrige Geschäfte in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen und der Mehrwertsteuer unterliegen [12]. Diese Gegenstände stehen nämlich mit anderen, rechtmäßig erworbenen Gegenständen im Wettbewerb und dürfen daher nicht diesen gegenüber begünstigt werden. Die Veranstaltung eines rechtswidrigen Roulettespiels beispielsweise fällt unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, denn es steht im Wettbewerb zu erlaubten Wettspielen [13].

9 — Dieses Ergebnis wird bestätigt, wenn man den vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 8. Februar 1990 in der Rechtssache C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285) eingenommenen Standpunkt betrachtet. In diesem Urteil hat der Gerichtshof nämlich ausgeführt, dass „[n]ach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ... als Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen ... gilt" (Randnr. 6) und dass sich „[a]us dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt ..., dass der Begriff Lieferung eines Gegenstands ... jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer" (Randnr. 7). Jeder Vorgang der Übertragung eines Gegenstands, der die andere Partei dazu ermächtigt, über diesen zu verfügen, beinhaltet ein Element der Übereinstimmung oder Vereinbarung (um den in Randnr. 17 des Urteils Tolsma verwendeten Ausdruck aufzunehmen, der die Notwendigkeit einer „Vereinbarung zwischen den Parteien" erwähnt). Dieses Merkmal liegt bei einem Diebstahl nicht vor. In einer solchen Situation wird keine Befugnis in Bezug auf den Gegenstand mit Zustimmung des bestohlenen Eigentümers übertragen, und es wird dem Eigentümer von den Dieben natürlich auch keine unmittelbar im Zusammenhang mit der Leistung stehende Gegenleistung erbracht.

10 — Ferner ist zu bemerken, dass sich die Sachverhalte, um die es in den Urteilen vom 13. Dezember 1989 in der Rechtssache C-342/87 (Genius Holding, Slg. 1989, 4227, Randnr. 18) und vom 6. November 2003 in den Rechtssachen C-78/02 bis C-80/02 (Karageorgou u. a., Slg. 2003, I-0000, Randnrn. 50 bis 52) gegangen ist, gänzlich von demjenigen des vorliegenden Falles unterscheiden. In diesen Rechtssachen wurde Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt, es erwies sich jedoch, dass die in Rede stehenden Dienstleistungen tatsächlich nicht der Mehrwertsteuer unterlagen. In seinem Urteil Genius Holding hat der Gerichtshof für Recht erkannt: „Das in der Sechsten Richtlinie ... vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug erstreckt sich nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist."

11 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juni 2000 in der Rechtssache C-455/98 (Salumets u. a., Slg. 2000, I-4993, Randnr. 24).

12 — Urteile vom 5. Juli 1988 in der Rechtssache 269/86 (Mol, Slg. 1988, 3627, Randnr. 18), vom 5. Juli 1988 in der Rechtssache 289/86 (Happy Family, Slg. 1988, 3655, Randnr. 20), vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-111/92 (Lange, Slg. 1993, I-4677, Randnr. 16), vom 28. Mai 1998 in der Rechtssache C-3/97 (Goodwin und Unstead, Slg. 1998, I-3257, Randnr. 9), vom 29. Juni 1999 in der Rechtssache C-158/98 (Coffeeshop „Siberië", Slg. 1999, I-3971, Randnrn. 14 und 21) und Salumets u. a., Randnr. 19.

13 — Urteil vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache C-283/95 (Fischer, Slg. 1998, I-3369, Randnrn. 19 bis 23 und 28).

28. Diese Überlegung gilt auch für den Fall einer entgeltlichen Lieferung gestohlener Gegenstände durch den Dieb oder durch Dritte an eine andere Person. Diese nachfolgenden Lieferungen von gestohlenen Gegenständen würden der Mehrwertsteuer unterliegen. Die Lage im vorliegenden Fall ist jedoch eindeutig anders: Es geht darum, ob ein aus dem Diebstahl selbst herrührender Übergang von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterliegt. In diesem Zusammenhang ist ein Diebstahl jedoch keine Lieferung gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie.

29. Ferner ist der Umstand, dass die Gegenstände, um die es im vorliegenden Fall geht, der Verbrauchsteuer unterliegen, völlig unerheblich für die Entscheidung, ob der Diebstahl dieser Gegenstände als Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt betrachtet werden kann. Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, unterscheidet keine Bestimmung der Sechsten Richtlinie bei der Lieferung von Gegenständen zwischen der Lieferung von Waren, die der Verbrauchsteuer unterliegen, und solchen, die nicht der Verbrauchsteuer unterliegen.

30. Nach allem sollte der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht antworten, dass ein Diebstahl verbrauchsteuerpflichtiger Gegenstände nicht als „Lieferung von Gegenständen ... gegen Entgelt" im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden kann.

B — *Kann nach einem Diebstahl von Waren die Entrichtung von Mehrwertsteuer dennoch aufgrund einer Ermächtigung verlangt werden, die einem Mitgliedstaat nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie erteilt worden ist?*

31. Nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie kann ein Mitgliedstaat ermächtigt werden, von der Sechsten Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder bestimmte Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten.

32. Das Königreich Belgien teilte nach Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie die in Rede stehende Maßnahme mit, wonach die Mehrwertsteuer für Tabakwaren gleichzeitig mit der Verbrauchsteuer geschuldet wird. Daher steht im vorliegenden Fall die Frage im Mittelpunkt, ob eine solche Maßnahme die Mehrwertsteuertatbestände, die in der Sechsten Richtlinie vorgesehen sind, um neue Tatbestände erweitern kann.

33. Artikel 10 der Sechsten Richtlinie unterscheidet klar zwischen dem Steueranspruch, d. h. von wann an die Mehrwertsteuer als geschuldet betrachtet werden kann, und dem Steuertatbestand der Mehrwertsteuer, also dem „Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Steueranspruch verwirklicht werden".

34. Diese Unterscheidung erhellt den wesentlichen Unterschied zwischen gesetzgeberischen Maßnahmen, die sich auf den einen oder anderen der beiden Begriffe auswirken. Zu unterscheiden ist zwischen einer Maßnahme, die den Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs auf die Mehrwertsteuer in der

Weise vorverlegen soll, dass er mit dem Zeitpunkt der Erhebung von Verbrauchsteuern zusammenfällt, und einer Maßnahme, die von den Bestimmungen zur Festlegung der mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze abweicht, indem sie einen neuen, in der Sechsten Richtlinie nicht vorgesehenen Mehrwertsteuertatbestand hinzufügt.

35. Der Umstand, dass der Nachweis eines Diebstahls nicht ausreicht, damit der Eigentümer der gestohlenen Gegenstände keine Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten braucht, belegt, dass die Bedeutung, die die belgische Regierung ihrer Maßnahme beimisst, über eine bloße Vorverlegung der Mehrwertsteuerzahlung hinausgeht. Die Art, in der die belgischen Steuerbehörden diese Maßnahme anwenden, bedeutet, dass ein Diebstahl an sich als eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt behandelt wird und damit tatsächlich ein neuer, in der Sechsten Richtlinie nicht vorgesehener Mehrwertsteuertatbestand geschaffen worden ist.

36. Aus dem Wortlaut der von der belgischen Regierung mitgeteilten Maßnahme ergibt sich jedoch, dass sie eine solche Bedeutung nicht haben kann. Sie sieht ganz einfach vor: „Zur Erleichterung der Kontrolle der Erhebung der Mehrwertsteuer wird *die* bei der Lieferung von Tabakwaren *geschuldete Mehrwertsteuer* von dem vom Verbraucher zu zahlenden Preis gleichzeitig mit der Verbrauchsteuer zum Zeitpunkt des Kaufes der Steuerbanderolen durch den Hersteller oder den Importeur entrichtet." [14]

37. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 27 der Sechsten Richtlinie „abweichende nationale Maßnahmen, die Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten sollen, eng auszulegen [sind]" [15]. Der Wortlaut der in Rede stehenden Mitteilung belegt, dass die mitgeteilte Maßnahme nur *die Vorverlegung des Zeitpunkts der Entstehung des Anspruchs auf die Mehrwertsteuer* mittels der Steuerbanderolen betrifft, damit dieser mit dem Zeitpunkt der Erhebung der Verbrauchsteuer zusammenfällt. Die belgische Maßnahme dient nur der Erhebung der Mehrwertsteuer in Form einer vorgezogenen Zahlung und betrifft damit ausschließlich den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs. Wie die Klägerinnen und die Kommission zu Recht ausgeführt haben, betrifft diese Mitteilung nicht die Erhebung der Mehrwertsteuer ohne Nachweis, dass ein Mehrwertsteuertatbestand, also im vorliegenden Fall eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, tatsächlich erfüllt ist. Die Mitteilung führt den einschlägigen Mehrwertsteuertatbestand an, nämlich *die Lieferung* von Tabakwaren, und lässt nicht die Annahme zu, dass die in Rede stehende Vereinfachungsmaßnahme eine Abweichung davon bedeutete.

38. Daraus ist zu folgern, dass keine abweichende Maßnahme gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie mitgeteilt wurde, die den belgischen Staat ermächtigte,

14 — Vgl. oben, Nr. 13; Hervorhebung von mir.

15 — Urteil vom 29. Mai 1997 in der Rechtssache C-63/96 (Skripalle, Slg. 1997, I-2847, Randnr. 24).

die Entrichtung der Mehrwertsteuer von einem Eigentümer für Gegenstände zu verlangen, die diesem gestohlen worden sind, da diese Gegenstände vom Eigentümer nicht gegen Entgelt geliefert worden sind.

39. Daher kann eine solche abweichende Maßnahme den Steuerpflichtigen nicht entgegengehalten werden [16]. In diesem Zusammenhang ist auf das Urteil vom 13. Februar 1985, Direct Cosmetics, zu verweisen, wonach von der Sechsten Richtlinie „abweichende Sondermaßnahmen nur dann im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht stehen, wenn sie zum einen im Rahmen der in Artikel 27 Absatz 1 genannten Ziele bleiben und wenn sie zum anderen der Kommission mitgeteilt worden sind" [17].

40. Selbst wenn jedoch eine abweichende Maßnahme, der zufolge ein Diebstahl als Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt angesehen werden könnte, mitgeteilt worden sein sollte, würde diese Maßnahme gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen.

41. Der Gerichtshof hat nicht nur entschieden, dass die Möglichkeit, abweichende Maßnahmen im Sinne von Artikel 27 der Sechsten Richtlinie zu ergreifen, eng auszulegen ist [18], sondern auch festgestellt, dass nur solche Maßnahmen zulässig sind, die „zur Verwirklichung des [mit ihnen] verfolgten konkreten Zieles erforderlich und geeignet [sind] und die Ziele und Grundsätze der Sechsten Richtlinie nicht mehr als erforderlich beeinträchtige[n]" [19]. Mit anderen Worten sind die von der Sechsten Richtlinie abweichenden Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung oder zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen nur insoweit zulässig „als dies für die Erreichung dieses Zieles unbedingt erforderlich ist" [20], und es ist an die Vereinbarkeit einer solchen Maßnahme „mit den Anforderungen des Artikels 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ein strikter Maßstab anzulegen" [21].

42. Es ist nicht dargetan worden, dass mit der in Rede stehenden abweichenden Maßnahme Ziele wie die Vereinfachung der Steuererhebung oder die Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verfolgt würden, die es rechtfertigen könnten, dass ein Diebstahl von Gegenständen als Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt zu betrachten wäre. Eine solche Maßnahme würde nämlich eine Abweichung von den grundlegenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie bedeuten, die die Mehrwertsteuertatbestände festlegen, da neue Steuertatbestände im Zusammenhang mit einem unbestrittenen Diebstahl von Gegenständen ohne Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung hinzugefügt würden.

16 — Dieses Ergebnis ist unabhängig von der Frage — die sich in der vorliegenden Rechtssache nicht stellt —, ob eine bloße Maßnahme der Vorverlegung der Entrichtung der Mehrwertsteuer, wie sie Gegenstand der Mitteilung im vorliegenden Fall ist, eine abweichende Maßnahme gemäß Artikel 27 Absatz 1 darstellt.

17 — Rechtssache 5/84, Slg. 1985, 617, Randnr. 24. Vgl. auch Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1985, I-1883, Randnrn. 22 und 23).

18 — Vgl. oben, Nr. 37.

19 — Urteile vom 19. September 2000 in den Rechtssachen C-177/99 und C-181/99 (Ampafrance und Sanofi, Slg. 2000, I-7013, Randnr. 43) und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-17/01 (Sudholz, Slg. 2004, I-4271, Randnr. 46).

20 — Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82 (Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861, Randnr. 29).

21 — Urteil Sudholz, angeführt in Fußnote 19, Randnr. 45.

III — Ergebnis

43. Im Licht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die vom Hof van beroep Antwerpen gestellten Fragen wie folgt zu antworten:

1. Der Begriff „Lieferung von Gegenständen ... gegen Entgelt" im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass er einen Diebstahl von Gegenständen nicht erfasst, und zwar unabhängig davon, ob die gestohlenen Gegenstände einer Verbrauchsteuer unterliegen.

2. Eine einem Mitgliedstaat aufgrund einer Mitteilung gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 erteilte Ermächtigung zum Zweck der Einführung einer abweichenden Sondermaßnahme, mit der die Entrichtung der Mehrwertsteuer auf Tabakwaren zu einem früheren Zeitpunkt gleichzeitig mit der Verbrauchsteuer eingeführt wird, umfasst nicht die Möglichkeit, die Entrichtung der Mehrwertsteuer als Folge eines Diebstahls dieser Waren zu verlangen.