URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

6. April 2006 *

In der Rechtssache C-245/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof mit Entscheidung vom 26. Mai 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 10. Juni 2004, in dem Verfahren

EMAG Handel Eder OHG

gegen

Finanzlandesdirektion für Kärnten

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann, des Richters K. Schiemann, der Richterin N. Colneric sowie der Richter M. Ilešič (Berichterstatter) und E. Levits,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwältin: J. Kokott,
Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 27. Oktober 2005,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der EMAG Handel Eder OHG, vertreten durch Rechtsanwalt W. Dellacher im Beistand von Wirtschaftsprüfer A. Breschan,

— der österreichischen Regierung, vertreten durch H. Dossi als Bevollmächtigten,

— der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis und G. Fiengo, avvocati dello Stato,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland, vertreten durch C. Jackson und S. Nwaokolo als Bevollmächtigte im Beistand von M. Angiolini, Barrister,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou und K. Gross als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 10. November 2005

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die 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 (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) (im Folgenden: Sechste Richtlinie), insbesondere ihres Artikels 8 Absatz 1 über den Ort der Lieferung von Gegenständen.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der EMAG Handel Eder OHG (im Folgenden: EMAG), einer in Österreich ansässigen Gesellschaft, und der Finanzlandesdirektion für Kärnten über die von EMAG in Abzug gebrachte Vorsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Sechste Richtlinie

3 Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt, dass „[d]er Mehrwertsteuer... Lieferungen von Gegenständen ... [unterliegen], die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

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

5 Artikel 8 Absatz 1 Buchstaben a und b der Sechsten Richtlinie in Abschnitt VI, „Ort des steuerbaren Umsatzes", sieht vor:

„Als Ort der Lieferung gilt:

a) für den Fall, dass der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet. ...;

b) für den Fall, dass der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet."

6 Die Sechste Richtlinie enthält einen Abschnitt XVIa, „Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten", der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) eingefügt wurde und die Artikel 28a bis 28n umfasst.

7 Artikel 28a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen auch

a) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder aber durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist und als solcher handelt und für ihn die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 nicht gilt ...

...

...

(3) Als innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstands gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, welcher 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 versendet oder befördert wird.

...

(7) Die Mitgliedstaaten ergreifen die Maßnahmen, die sicherstellen, dass als innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen die Umsätze gelten, die als Lieferung von Gegenständen im Sinne des ... Artikels 5 gegolten hätten, wenn sie im Inland von einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, getätigt worden wären."

8 Artikel 28b Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

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

9 Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:

a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt."

10 Artikel 17 Absätze 2 Buchstabe a und 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Artikels 28f Nummer 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„(2) Soweit die Gegenstände ... für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

...

d) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) geschuldet wird.

(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände ... verwendet werden für Zwecke:

...

b) seiner nach ... Artikel 28c Teil A und Teil C befreiten Umsätze ...“

Nationales Recht

11 § 3 Abs 1, 7 und 8 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) in der zur Zeit der Ereignisse des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung bestimmt:

„(1) Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

...

(7) Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

(8) Wird der Gegenstand einer Lieferung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten befördert oder versendet, so gilt die Lieferung mit dem Beginn der Beförderung oder mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter als ausgeführt. Versenden liegt vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter zu einem Dritten befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgen lässt."

12 § 3 Abs 8 UStG 1994 wurde durch das Steuerreformgesetz 2000 (BGBl I 1999/106) geändert, um ihn, wie der österreichische Gesetzgeber erläutert hat, an Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie anzupassen; er lautet nunmehr wie folgt:

„Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter."

13 § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 über den Vorsteuerabzug sieht vor:

„Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. ..."

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

14 In den Jahren 1996 und 1997 bezog EMAG Buntmetalle von der K GmbH, die ebenfalls in Österreich ansässig ist.

15 Die K GmbH erwarb die fraglichen Waren ihrerseits bei in Italien oder den Niederlanden ansässigen Vorlieferanten. Es steht fest, dass EMAG die Vorlieferanten der K GmbH nicht kannte. Nach Abschluss eines Geschäfts wies die K GmbH jeweils ihre Vorlieferanten an, diese Waren einem Spediteur zu übergeben, der von ihr den Auftrag erhalten hatte, sie direkt per LKW nach den ihr von EMAG erteilten Anweisungen zu den Räumlichkeiten entweder von EMAG in Österreich oder von deren Kunden in Österreich zu bringen.

16 Die K GmbH stellte EMAG den zwischen ihnen vereinbarten Kaufpreis der Waren zuzüglich 20 % für die österreichische Mehrwertsteuer in Rechnung. EMAG beantragte anschließend den Abzug dieser als Vorsteuer gezahlten Mehrwertsteuer.

17 Das zuständige Finanzamt und anschließend die Finanzlandesdirektion für Kärnten lehnten den Vorsteuerabzug ab, weil die K GmbH EMAG zu Unrecht die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt habe. Daraufhin erhob EMAG Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

18 EMAG macht geltend, dass § 3 Abs 8 UStG 1994 auf die von der K GmbH zu ihren Gunsten ausgeführten Lieferungen nicht anwendbar sei, weil der Auftrag zur Versendung der Waren nach Österreich nicht von ihr, sondern von der K GmbH erteilt worden sei. Sie weist insoweit darauf hin, dass sie deren Vorlieferanten nicht gekannt habe, dass die K GmbH bis zum Ende der jeweiligen Lieferung die Möglichkeit gehabt habe, den Bestimmungsort oder den Empfänger zu ändern, und von dieser Möglichkeit gelegentlich Gebrauch gemacht habe und dass die K GmbH alle Gefahren des Verlustes und der Beschädigung der Waren bis zur Abnahme durch EMAG oder ihre Kunden getragen habe.

19 EMAG meint deshalb, dass Österreich der Ort der von der K GmbH für sie durchgeführten Lieferungen sei, so dass diese für die Lieferungen die österreichische

Mehrwertsteuer abführen müsse. Zu Recht habe also die K GmbH ihr diese Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und sie selbst deren Abzug als Vorsteuer verlangt.

20 Die Finanzlandesdirektion ist der Ansicht, dass die K GmbH die Waren zunächst bei den Vorlieferanten bezahlt habe, die ihr die Waren in den Niederlanden oder in Italien zur Verfügung gestellt hätten. Als zweiten Schritt habe die K GmbH Spediteure mit dem Transport der Waren von Italien oder den Niederlanden nach Österreich beauftragt, wo die Waren EMAG oder in deren Auftrag ihren Kunden ausgehändigt worden seien. Den Transport der Waren habe die K GmbH zum Zweck der Erfüllung ihrer Lieferverpflichtung gegenüber EMAG durchgeführt, und EMAG sei dies bekannt gewesen.

21 § 3 Abs 8 UStG 1994 sei daher auf die Lieferungen anwendbar, die die K GmbH EMAG erbracht habe. Da die Waren in Italien oder den Niederlanden an die von der K GmbH beauftragten Frachtführer übergeben worden seien, liege der Ort der von der K GmbH für EMAG durchgeführten Lieferungen nach der genannten Vorschrift in einem dieser beiden Mitgliedstaaten. Nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 wäre der Vorsteuerabzug nur möglich gewesen, wenn die in Rechnung gestellten Leistungen im Inland ausgeführt worden wären. Da alle Leistungen in Italien oder den Niederlanden ausgeführt worden seien, habe EMAG zu Unrecht die Vorsteuer in Abzug gebracht.

22 Das vorlegende Gericht stellt fest, dass im vorliegenden Fall zwei verschiedene Lieferungen mit nur einer physischen Bewegung von Gegenständen ausgeführt worden seien.

23 Das Gericht führt aus, dass der Ort der ersten, von den italienischen oder niederländischen Vorlieferanten für die K GmbH durchgeführten Lieferung nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie am Ort des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände, d. h. in Italien oder den Niederlanden, liege. Es ist sich jedoch im Unklaren über den Ort der zweiten, von der K GmbH für EMAG durchgeführten Lieferung.

24 Das Gericht vertritt insoweit die Auffassung, dass der Wortlaut des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe a Satz 1 der Sechsten Richtlinie nicht die Frage regele, ob die innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen nur der ersten Lieferung zuzuordnen sei oder ob sie beiden Lieferungen zugeordnet werden könne. Für diesen zweiten Fall fragt sich das Gericht außerdem, ob der Ort der zweiten, von der K GmbH für EMAG durchgeführten Lieferung am tatsächlichen Abgangsort der Gegenstände (im Ausgangsverfahren in Italien oder den Niederlanden) liegt oder dort, wo die erste Lieferung geendet hat (im Ausgangsverfahren in Österreich).

25 Vor diesem Hintergrund hat der Verwaltungsgerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a erster Satz der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass der Ort des Beginns der Versendung oder Beförderung auch dann maßgeblich ist, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand ein Liefergeschäft abschließen und die mehreren Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden?

2. Können mehrere Lieferungen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen angesehen werden, wenn mehrere Unternehmer über denselben

Gegenstand ein Liefergeschäft abschließen und die mehreren Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden?

3. Falls Frage 1 zu bejahen ist, gilt als Ort des Beginns der zweiten Lieferung der tatsächliche Abgangsort des Gegenstandes oder der Ort, an dem die erste Lieferung endet?

4. Ist es für die Beantwortung der Fragen 1 bis 3 von Bedeutung, in wessen Verfügungsmacht sich der Gegenstand während der Warenbewegung befindet?

Vorbemerkungen

26 Vorab ist daran zu erinnern, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der auf die Beseitigung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten abzielenden Richtlinie 91/680 die Besteuerung bei der Einfuhr und die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten mit Wirkung vom 1. Januar 1993 endgültig abgeschafft hat (zweite und dritte Begründungserwägung der Richtlinie).

27 Da der Gemeinschaftsgesetzgeber jedoch festgestellt hatte, dass zu diesem Zeitpunkt die Bedingungen nicht erfüllt waren, die die Durchführung des Prinzips der Besteuerung der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat erlaubt hätten, ohne dass im innergemeinschaftlichen

Verkehr zwischen Steuerpflichtigen der Grundsatz, dass die Steuereinnahmen aus der Anwendung der Steuer auf der Stufe des Endverbrauchs dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt, angetastet wird, hat er mit Abschnitt XVIa der Sechsten Richtlinie eine Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten vorgesehen, die auf der Einführung eines neuen Steuertatbestands, des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen, beruht (siebte bis zehnte Begründungserwägung der Richtlinie 91/680).

28 Nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie unterliegt der Mehrwertsteuer unter bestimmten Bedingungen „der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder aber durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist und als solcher handelt". Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in Absatz 3 Unterabsatz 1 dieses Artikels definiert als „Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, welcher 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 versendet oder befördert wird".

29 Wie die Generalanwältin in den Nummern 23 bis 25 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, muss mit jedem innergemeinschaftlichen Erwerb, der nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie im Ankunftsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen besteuert wird, eine Lieferung einhergehen, die im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung nach Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 dieser Richtlinie befreit ist.

30 Im Rahmen der Übergangsregelung des Abschnitts XVIa der Sechsten Richtlinie führt der Verkäufer eine im Mitgliedstaat des Beginns der innergemeinschaftlichen

Versendung oder Beförderung der Gegenstände nach den Artikeln 8 Absatz 1 Buchstabe a und 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 dieser Richtlinie befreite Lieferung durch, und dieser Mitgliedstaat gewährt ihm nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b in der Fassung des Artikels 28f Nummer 1 der Richtlinie den Abzug oder die Erstattung der Vorsteuer, die in diesem Mitgliedstaat für die Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist. Beim Erwerber liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, der im Ankunftsmitgliedstaat dieser innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung nach den Artikeln 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 und 28b Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie besteuert wird.

31 Dieser Mechanismus erlaubt die Verlagerung der Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt.

Zur zweiten und zur vierten Frage

32 Die zweite und die vierte Frage des vorlegenden Gerichts, die zusammen zu prüfen sind, gehen im Wesentlichen dahin, ob dann, wenn zwei aufeinanderfolgende Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands führen, beide Lieferungen befreite Lieferungen im Sinne von Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie sein können und ob es für die Beantwortung dieser Frage relevant ist, in wessen Verfügungsmacht — in der des Erstverkäufers, des Zwischenerwerbers oder des Zweiterwerbers — sich der Gegenstand während der Versendung oder Beförderung befindet.

33 In einer Situation, wie sie im Ausgangsverfahren gegeben ist, könnten die beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen nur dann nach Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie befreit sein, wenn die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen beiden Lieferungen zugeordnet würde.

34 Daraus würden sich folgende Konsequenzen ergeben.

35 Zum einen würde der Erstverkäufer eine erste Lieferung vornehmen, deren Ort sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände befände. Dieser ersten Lieferung stünde ein erster innergemeinschaftlicher Erwerb durch den Zwischenerwerber gegenüber, dessen Ort sich nach Artikel 28b Teil A Absatz 1 im Ankunftsmitgliedstaat dieser Versendung oder Beförderung befände.

36 Zum anderen würde der Zwischenerwerber selbst eine zweite Lieferung vornehmen, deren Ort sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung befände, wobei dieser zweiten Lieferung wiederum ein zweiter innergemeinschaftlicher Erwerb durch den Zweiterwerber gegenüberstünde, dessen Ort sich im Ankunftsmitgliedstaat befände.

37 Eine solche Abfolge wäre nicht nur unlogisch, sondern auch unvereinbar mit der Systematik der Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten, wie sie in den Randnummern 26 bis 31 des vorliegenden Urteils beschrieben wird.

38 Erstens sind zwei aufeinanderfolgende Lieferungen, auch wenn sie nur zu einer einzigen Bewegung von Gegenständen führen, als eine nach der anderen erfolgt anzusehen. Denn der Zwischenerwerber kann die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Zweiterwerber nur übertragen, wenn er sie zuvor vom Erstverkäufer erhalten hat, und die Zweitlieferung kann daher erst erfolgen, wenn die Erstlieferung durchgeführt ist.

39 Da sich der Ort des Erwerbs der Gegenstände durch den Zwischenerwerber im Ankunftsmitgliedstaat ihrer Versendung oder Beförderung befindet, widerspräche es jeder Logik, wenn dieser Steuerpflichtige so behandelt würde, als würde er die nachfolgende Lieferung derselben Gegenstände vom Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung aus vornehmen.

40 Zweitens lässt sich mit der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, nach der die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen nur einer der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen zugeordnet wird, auf einfache Weise das mit der Übergangsregelung des Abschnitts XVIa dieser Richtlinie angestrebte Ziel erreichen, das darin besteht, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, zu verlagern. Zu dieser Verlagerung kommt es nämlich bei dem einzigen Umsatz, der zu einer innergemeinschaftlichen Bewegung von Gegenständen führt, aufgrund von Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 (Befreiung der Lieferung, die zu einer innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung führt, durch den Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung) in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b in der Fassung von Artikel 28f Nummer 1 (vom Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung gewährter Abzug oder gewährte Erstattung der in diesem Mitgliedstaat geschuldeten oder entrichteten Vorsteuer) und Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 (Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Ankunftsmitgliedstaat) der Sechsten Richtlinie. Dieser Mechanismus gewährleistet eine klare Abgrenzung der Steuerhoheit der betroffenen Mitgliedstaaten.

41 Dagegen können die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie nicht dahin ausgelegt werden, dass die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen zuzuordnen ist.

42 Denn für die Verlagerung der Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, ist es nicht erforderlich, den zweiten Umsatz als innergemeinschaftlich zu qualifizieren, indem auch ihm die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen zugeordnet wird, da diese Verlagerung, wie in Randnummer 40 des vorliegenden Urteils ausgeführt, bereits nach dem ersten Umsatz eingetreten ist.

43 Außerdem wäre dann, wenn die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen zugeordnet würde, Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Artikels 28f Nummer 1 der Richtlinie, der eine wesentliche Bestimmung dieser Regelung für die Verlagerung der Steuereinnahmen darstellt, in Bezug auf die zweite Lieferung durch den Zwischenerwerber gegenstandslos, da dieser Erwerber im Mitgliedstaat des Beginns der innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung der Gegenstände naturgemäß keine Vorsteuer entrichtet hätte.

44 Im Übrigen hat die Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MWSt.) (ABl. L 24, S. 1) — die mit Wirkung vom 1. Januar 2004 durch die Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (ABl. L 264, S. 1) ersetzt wurde — zur Verhinderung möglicher Steuerausfälle für innergemeinschaftliche Geschäfte ein gemeinsames System des Informationsaustausches zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten vorgesehen. Daher würde die in Randnummer 41 des vorliegenden Urteils genannte Auslegung eine Vervielfachung der Zahl der Fälle, die einen solchen Informationsaustausch erfordern, zur Folge haben und damit die Behandlung der betreffenden Umsätze durch die zuständigen Steuerbehörden schwerfälliger machen.

45 Daher ist auf die zweite und die vierte Frage zu antworten, dass dann, wenn zwei aufeinanderfolgende Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt

zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands führen, diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden kann, die als einzige nach Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie befreit ist. Diese Auslegung gilt unabhängig davon, in der Verfügungsmacht welches Steuerpflichtigen — des Erstverkäufers, des Zwischenerwerbers oder des Zweiterwerbers — sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befindet.

Zur ersten Frage

46 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Sechste Richtlinie in Bezug auf die Bestimmung des Ortes, der als Ort einer Lieferung gilt, nicht zwischen „innergemeinschaftlichen" und „innerstaatlichen" Lieferungen unterscheidet. Artikel 8 Absatz 1 dieser Richtlinie unterscheidet nur Lieferungen, die zu einer Versendung oder Beförderung von Gegenständen führen (Buchstabe a), von Lieferungen, die nicht zu einer Versendung oder Beförderung von Gegenständen führen (Buchstabe b), und Lieferungen von Gegenständen, die an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn und während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Personenbeförderung erfolgen (Buchstabe c); die letztgenannte Fallgruppe ist im Ausgangsverfahren irrelevant.

47 Aus der Antwort auf die zweite und die vierte Frage ergibt sich, dass in einer Situation, wie sie im Ausgangsverfahren gegeben ist, die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen nur einer der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen zugeordnet werden kann.

48 Nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie befindet sich der Ort dieser Lieferung im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände.

49 Da die andere Lieferung nicht zur Versendung oder Beförderung führt, gilt als Ort dieser Lieferung nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt dieser Lieferung befinden.

50 Ist die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt und die daher mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergehen muss, der im Ankunftsmitgliedstaat dieser Versendung oder Beförderung besteuert wird, die erste der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der zweiten Lieferung am Ort des ihr vorausgegangenen innergemeinschaftlichen Erwerbs, also im Ankunftsmitgliedstaat. Ist dagegen die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen, so befindet sich der Ort der ersten Lieferung, die naturgemäß vor der Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt ist, im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung.

51 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass sich nur der Ort der Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt; er befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie; er befindet sich entweder im Mitgliedstaat des Beginns oder im Mitgliedstaat der Ankunft dieser Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob diese Lieferung die erste oder die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen ist.

Zur dritten Frage

52 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage braucht die dritte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

53 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Führen zwei aufeinanderfolgende Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands, so kann diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden, die als einzige befreit ist nach Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 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 in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995.

Diese Auslegung gilt unabhängig davon, in der Verfügungsmacht welches Steuerpflichtigen — des Erstverkäufers, des Zwischenerwerbers oder des Zweiterwerbers — sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befindet.

2. **Nur der Ort der Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, bestimmt sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 95/7; er befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie; er befindet sich entweder im Mitgliedstaat des Beginns oder im Mitgliedstaat der Ankunft dieser Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob diese Lieferung die erste oder die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen ist.**

Unterschriften.