

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
vom 13. Januar 2004¹

1. Der Hoge Raad der Niederlanden (Kassationsinstanz) legt dem Gerichtshof zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie² (im Folgenden: Sechste Richtlinie) vor.

2. In dem bei dem niederländischen Gericht anhängigen Rechtsstreit geht es um die Bestimmung des Ortes, an dem ein Gewerbetreibender beim Kauf zweier in Frankreich gelegener Yachten für Rechnung von in den Niederlanden wohnenden Erwerbern Vermittlungsdienste geleistet hat.

3. Der Hoge Raad möchte in Erfahrung bringen, ob die genannte Vorschrift anwendbar ist, wenn bei einem Erwerb von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft ein Vermittler für eine Privatperson auftritt, die

nicht mehrwertsteuerpflichtig ist. Falls dies zu bejahen ist, möchte der Hoge Raad wissen, an welchem Ort der Steuertatbestand erfüllt ist.

I — Gemeinschaftsrechtlicher Rahmen

4. Nach der Sechsten Richtlinie werden Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen³ desjenigen besteuert, der selbständig Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, einschließlich der freien Berufe, im Inland gegen Entgelt ausführt (Artikel 2 Absatz 1 und 4 Absätze 1 und 2).

5. Der Steuertatbestand ist bei Lieferungen von Gegenständen dort erfüllt, wo die Übertragung erfolgt, sofern die Gegenstände nicht zu versenden oder zu befördern sind; in

1 — Originalsprache: Spanisch.

2 — Sechste 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). Artikel 28b wurde 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.

3 — Die „Dienstleistung“ stellt eine Auffangkategorie dar, die jeden Umsatz umfasst, der nicht in der Lieferung eines Gegenstands besteht (Artikel 6 der Sechsten Richtlinie).

diesem Fall wird auf den Ort abgestellt, an dem die Beförderung an den Erwerber beginnt (Artikel 8 Absatz 1)⁴.

6. Bei Dienstleistungen gilt der Tatbestand, aus dem sich die Steuerpflicht ergibt, als an dem Ort erfüllt, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Leistung erbracht wird. In Ermangelung beider Kriterien wird auf den Wohnort oder den üblichen Aufenthaltsort abgestellt (Artikel 9 Absatz 1).

7. Für bestimmte Dienstleistungen⁵, die an Empfänger erbracht werden, die — inner- oder außerhalb der Gemeinschaft — außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässig sind, gilt jedoch etwas anderes; der Steuertatbestand richtet sich bei ihnen nach dem Empfänger. In diesen Fällen wird entweder auf den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder auf die feste Niederlassung,

für die die Dienstleistung erbracht wird, oder aber auf den Wohnort oder den üblichen Aufenthaltsort abgestellt (Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e). Dies gilt auch für Vermittler bei diesen Umsätzen (Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e vorletzter Gedankenstrich)⁶.

8. Mit der Richtlinie 91/680 wurde in die Sechste Richtlinie ein neuer Abschnitt XVIa (Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten) eingefügt, der nach Abschaffung der Kontrollen zu steuerlichen Zwecken an den Binnengrenzen ab dem 1. Januar 1993 den Wechsel zu einer endgültigen Regelung der Besteuerung des Binnenhandels im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem erleichtern soll⁷.

9. Der Mehrwertsteuer unterliegt nach dieser vorläufigen Regelung 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, der die Übertragung in dieser Eigenschaft vornimmt (Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1).

10. Dieser Steuertatbestand ist definiert als die Erlangung der Befähigung, als Eigentümer über einen beweglichen Gegenstand

4 — Eine Sonderregelung gilt auch für Gegenstände, die installiert oder montiert werden; für sie gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird (Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a *in fine*).

5 — Abtretung und Einräumung von Rechten des gewerblichen und geistigen Eigentums; Leistungen auf dem Gebiet der Werbung; Leistungen von Freiberuflern wie Ingenieuren, Anwälten und Buchprüfern sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen; Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze; schließlich Verpflichtungen, eine berufliche Tätigkeit ganz oder teilweise nicht auszuüben oder eines der vorgenannten Rechte nicht auszuüben.

6 — Artikel 9 der Sechsten Richtlinie wurde durch Artikel 6 der Wet op de Omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz, im Folgenden: Wet OB 1968) in der niederländischen Rechtsordnung umgesetzt.

7 — Darauf weisen die dritte, achte und neunte Begründungserwägung der Richtlinie 91/680 hin.

zu verfügen, der durch den Erwerber oder durch den Verkäufer oder für Rechnung eines der beiden nach einem anderen Mitgliedstaat an den Erwerber versendet oder befördert wird (Artikel 28a Absatz 3 Unterabsatz 1).

11. Diese Umsätze und die Lieferung von Gegenständen werden am Bestimmungsort besteuert (Artikel 28b Teile A und B).

12. Artikel 28b Teil C sieht ein anderes Kriterium für Dienstleistungen bei der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung vor; diese gelten als am Abgangsort erbracht. Nach Artikel 28b Teil E gilt dieselbe Regel für die Vermittlung bei diesen Beförderungen. Handelt es sich um die Vermittlung bei einer Nebenleistung der Beförderung, so gilt diese Vermittlung als an dem Ort erfolgt, an dem die Nebenleistung erbracht wird. Ist der Empfänger der vom Vermittler erbrachten Dienstleistung für Umsatzsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat identifiziert und tritt er in dieser Eigenschaft auf, ist der Steuertatbestand in beiden Fällen in diesem anderen Mitgliedstaat erfüllt (Absätze 1 und 2).

13. Artikel 28b Teil E Absatz 3 lautet:

„Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 ist der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter

handeln, wenn sie an anderen Umsätzen als den in den Absätzen 1 und 2 und in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten beteiligt sind, der Ort, an dem die Umsätze erbracht werden.

Hat jedoch der Empfänger der Dienstleistung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Umsätze erbracht werden, so gilt der Ort der Dienstleistung des Vermittlers als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung vom Vermittler erbracht wurde.“⁸

II — Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14. Herr Lipjes, der in den Niederlanden wohnt, befasst sich unter der Bezeichnung „Dutch Yachting Services“ gewerbsmäßig mit der Vermittlung beim An- und Verkauf von Vergnügungsbooten.

⁸ — Mit Artikel 6a der Wet OB 1968 in der Fassung des Gesetzes vom 24. Dezember 1992 (*Staatsblad* 1992, S. 713) wurde Artikel 28b Teil E der Sechsten Richtlinie in das niederländische Recht eingefügt.

15. In der Zeit vom 1. Mai 1996 bis 31. Dezember 1997 war er als Vermittler beim Erwerb zweier in Frankreich (Dünkirchen und Ajaccio) gelegenen Yachten⁹ für Rechnung von in den Niederlanden wohnenden privaten Käufern tätig. In beiden Fällen war der Verkäufer eine in Frankreich wohnende Privatperson, und Herr Lipjes meldete in keinem der genannten Mitgliedstaaten bezüglich der gegenüber seinen Auftraggebern in Rechnung gestellten Provisionen Umsatzsteuer an oder führte sie ab.

18. Der Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen) legte Kassationsbeschwerde ein, mit der er geltend machte, dass Artikel 28b Teil E Absatz 3 Satz 1 der Sechsten Richtlinie nur Umsätze aus Vermittlung betreffe, die aufgrund der Tätigkeiten erzielt würden, die ein Steuerpflichtiger als solcher verrichte, wie in Artikel 4 der Richtlinie festgelegt sei. Folglich müsse für die Bestimmung des Ortes, an dem Herr Lipjes seine Tätigkeit verrichtet habe, der allgemeine Grundsatz des Artikels 9 Absatz 1 gelten, so dass die Tätigkeit in den Niederlanden verrichtet worden sei.

16. Die niederländische Steuerbehörde für Unternehmen Goes (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) erließ gegen ihn einen Nacherhebungsbescheid über die vereinbarte Provision, da die Dienstleistungen ihrer Ansicht nach im Inland erbracht worden waren.

19. Der Hoge Raad weist darauf hin, dass die genannte Vorschrift (abgesehen von den darin erwähnten Ausnahmen) nicht nach der Art der Transaktion oder der Person unterscheide, für die vermittelt werde, so dass für jede (andere) Dienstleistung eines Vermittlers (als die ausdrücklich in diesem Artikel genannten) die Regel gelte, dass sie am Ort des vermittelten Geschäfts erbracht werde, unabhängig davon, in welcher Eigenschaft der Empfänger der Vermittlungsleistung handle. Der Hoge Raad fügt jedoch hinzu, dass an dieser Auslegung aufgrund der Systematik des Abschnitts XVIa der Sechsten Richtlinie und des Artikels 28b Teil E Absatz 3 gezweifelt werden könne.

17. Nach erfolglosem Einspruch im Verwaltungsverfahren focht der Steuerpflichtige den Nacherhebungsbescheid beim Gerichtshof Den Haag mit der Begründung an, dass der Beistand in Frankreich geleistet worden sei. Der Gerichtshof schloss sich dem in Anbetracht des Ortes an, an dem sich die Yachten am Tag des Verkaufs befunden hatten.

20. Da der Hoge Raad davon ausgeht, dass die gemeinschaftliche Rechtsprechung keine ausreichenden Anhaltspunkte für die Ausräumung dieses Zweifels enthalte, hat er das

⁹ — Nach den vom Hoge Raad gelieferten Informationen handelte es sich nicht um „neue Fahrzeuge“ im Sinne von Artikel 28a Absatz 2, die nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe b besteuert werden.

Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass diese Bestimmung nur Dienstleistungen von Vermittlern betrifft, bei denen der Empfänger der Dienstleistung ein Steuerpflichtiger im Sinne der Richtlinie oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person im Sinne von Artikel 28a der Richtlinie ist?
2. Wenn nein, ist Artikel 28b Teil E Absatz 3 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie dann so zu verstehen, dass diese Bestimmung dazu führt, dass, wenn bei einem An- und Verkauf eines körperlichen Gegenstands zwischen zwei Privatpersonen vermittelt wird, für den Ort der Vermittlung auf den Ort der Transaktion abgestellt werden muss, als wäre diese Transaktion eine von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Lieferung oder Dienstleistung im Sinne von Artikel 8 der Sechsten Richtlinie?

III — Verfahren vor dem Gerichtshof

21. Die Kommission sowie die niederländische und die portugiesische Regierung haben innerhalb der Frist des Artikels 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes schriftliche Erklärungen eingereicht.

22. Da keiner der Verfahrensbeteiligten beantragt hat, seinen Standpunkt mündlich zu Gehör bringen zu können, hat der Gerichtshof gemäß Artikel 104 § 4 der Verfahrensordnung beschlossen, auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu verzichten.

IV — Prüfung der Vorlagefragen

A — Ort der steuerbaren Handlung bei Vermittlungsleistungen

23. Vermittlungsleistungen werden gewöhnlich an dem Ort erbracht, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder gegebenenfalls die auf Dauer angelegten Geschäftsräume hat, von denen aus er die Dienstleistungen erbringt¹⁰. Liegen beide Kriterien nicht vor, so ist, wie ich bereits bemerkt habe, auf den Wohnort oder den üblichen Aufenthaltsort abzustellen. Diese Regel, die eine Ausprägung des Grundsatzes der „Besteuerung im Ursprungsland“ ist, ermöglicht es, die Handlung, die die Steuerpflicht auslöst, in einem Hoheitsgebiet zu lokalisieren und gleichzeitig die anwendbare nationale Regelung zu bestimmen¹¹.

10 — Im Urteil vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 (Berkholz, Slg. 1985, 2251) ist darauf hingewiesen worden, dass der Mittelpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit der vorrangige Anknüpfungspunkt sei, so dass eine andere Niederlassung, von der aus die Dienstleistungen erbracht würden, nur dann berücksichtigt werden könne, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer fiskalisch sinnvollen Lösung führe oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge habe (Randnr. 17). In diesem Sinne auch Urteile vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-190/95 (Aro Lease, Slg. 1997, I-4383, Randnr. 15) und vom 7. Mai 1998 in der Rechtssache C-390/96 (Lease Plan, Slg. 1998, I-2553, Randnr. 24).

11 — L.M. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1. Aufl., Barcelona, 1997, S. 132.

24. Der Anknüpfungspunkt wechselt von der Niederlassung des Dienstleistungserbringers zu der des Empfängers, wenn es sich um die Vermittlung bei den in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e erwähnten Umsätzen handelt, die zugunsten von in einem anderen Land ansässigen Personen getätigt werden.

25. Von dieser allgemeinen Regel gibt es jedoch eine Ausnahme für die Vermittlung für andere, die im Rahmen der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung oder der Nebenleistungen bei dieser Beförderung erfolgt. In diesen Fällen wird der Steuertatbestand am Ort der vermittelten Tätigkeit erfüllt, d. h. an dem Ort, an dem die Beförderung beginnt, oder am Ort der Verrichtung der Nebentätigkeit. Erfolgt die Beistandsleistung jedoch für einen Empfänger, der unter einer von einem anderen Mitgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer handelt, so wird das Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats zum Bezugspunkt für die Bestimmung des Ortes des steuerlich relevanten Geschehens.

26. Der Steuertatbestand für andere Arten der Vermittlung beim Güterhandel zwischen Mitgliedstaaten schließlich wird nach demselben Kriterium bestimmt, d. h. nach dem Geschäft, bei dem vermittelt wird, mit der bereits genannten Ausnahme in Bezug auf die steuerliche Anmeldung des Vertretenen in einem anderen Mitgliedstaat.

27. Zusammenfassend werden die Dienstleistungen eines Vermittlers in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem

1. er selbst ansässig ist (dies ist der allgemeine Grundsatz des Artikels 9 Absatz 1)¹²,
2. der Empfänger ansässig ist (Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e vorletzter Gedankenstrich),
3. die Tätigkeit erfolgt, bei der vermittelt wird (Artikel 28b Teil E Unterabsatz 1 der Absätze 1, 2 und 3), oder
4. der Empfänger die bei dem Umsatz verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer hat (Artikel 28b Teil E Unterabsatz 2 der Absätze 1, 2 und 3).

¹² — Die Kommission irrt sich offenbar, wenn sie vorträgt, dass Artikel 9 Absatz 1 nicht für Vermittlungsumsätze gelte. Diese Vorschrift ist vielmehr, wie ich soeben dargelegt habe, das Hauptkriterium. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e vorletzter Gedankenstrich bezieht sich nur auf die Vermittlungstätigkeit für in einem anderen Land ansässige Personen in Bezug auf bestimmte Dienstleistungen. Artikel 28b Teil E betrifft die Tätigkeit von Vermittlern beim Erwerb und bei der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung. Die übrigen Vermittlungstätigkeiten fallen weiter unter Artikel 9 Absatz 1.

28. Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, bei dem eine Vermittlung für Rechnung zweier in den Niederlanden wohnender Privatpersonen beim Erwerb von in Frankreich gelegenen Yachten vorliegt, lässt sich nur unter die erste oder die dritte Fallgruppe subsumieren.

B — Persönlicher Anwendungsbereich des Artikels 28b der Sechsten Richtlinie

29. Die richtige Wahl zwischen den beiden Alternativen verlangt eine Konkretisierung des Anwendungsbereichs des Artikels 28b; dafür gibt es drei mögliche Lösungen, die mit den Standpunkten übereinstimmen, die die Verfahrensbeteiligten in diesem Vorabentscheidungsverfahren vertreten haben. Nach dem ersten Standpunkt erfasst diese Vorschrift jede Vermittlung mit Ausnahme der darin genannten, und zwar unabhängig von der Eigenschaft, in der der Empfänger auftritt, und von derjenigen, in der der Veräußerer bei dem vermittelten Geschäft auftritt; diese Auffassung vertritt die Kommission. Der niederländischen Regierung zufolge ist es für die Anwendbarkeit von Artikel 28b erforderlich, dass die Vermittlungsleistungen für Rechnung eines Steuerpflichtigen oder einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person erfolgen. Die portugiesische Regierung schließlich vertritt eine vermittelnde Meinung, wonach Artikel 28b die einer Privatperson erbrachten Dienstleistungen immer dann erfasst, wenn die Übertragung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft durch einen Steuerpflichtigen geschieht.

30. Zutreffend ist meiner Meinung nach die erste Antwort.

31. Diese Feststellung wird durch eine teleologische Auslegung der mit der Richtlinie 91/680 eingefügten Artikel gestützt.

32. Die in dieser Rechtssache streitige Vorschrift soll der Herausforderung begegnen, die in der Abschaffung der Kontrollen zu steuerlichen Zwecken an den Binnengrenzen ab dem 1. Januar 1993 besteht; da jedoch am 31. Dezember 1992 die notwendigen Voraussetzungen für die Einführung des Grundsatzes der Besteuerung im Ursprungsland¹³ nicht gegeben waren, wurde eine Übergangszeit eingeführt, in der der Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland fortgalt¹⁴. Um die Beseitigung der Zollgrenzen zu erleichtern, wurden alle Formalitäten an den Grenzen abgeschafft und alle steuerlichen Verpflichtungen durch Festlegung

13 — Dieser Grundsatz ist unerlässlich dafür, dass die Abschaffung der Einfuhrbesteuerung und der steuerlichen Entlastung bei der Ausfuhr neutral erfolgt, ohne nachteilige Auswirkungen auf das dem Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch stattfindet, zustehende Steueraufkommen. Dies ergibt sich aus der siebten Begründungserwägung der Richtlinie 91/680 („[D]ie Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen Mitgliedstaaten [beruht] auf dem Prinzip der Besteuerung der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat ..., ohne dass im innergemeinschaftlichen Verkehr zwischen Steuerpflichtigen der Grundsatz angetastet wird, dass die Steuereinnahmen aus der Anwendung der Steuer auf der Stufe des Endverbrauchs dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt“) in Verbindung mit Artikel 4 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. Nr. 71, S. 1301), der als Ziel nennt, „die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten unter Wahrung der Neutralität [der Umsatzsteuern] in Bezug auf den Ursprung der Gegenstände und Dienstleistungen zu beseitigen“.

14 — In der neunten, zehnten und elften Begründungserwägung der Richtlinie 91/680 werden diese Übergangsphase und die Zweckmäßigkeit der in diesem Zeitraum erfolgenden Besteuerung bestimmter Umsätze in den Bestimmungsmitgliedstaaten gerechtfertigt.

eines neuen Steuertatbestands („innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen“) in eine Rechtslage eingebettet, die der bei den innerstaatlichen Umsätzen gleicht.

33. Mit anderen Worten, die Geltung des genannten Steuertatbestands während der Übergangszeit bedeutete für den Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten eine Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung am Abgangsort¹⁵. Um die Tragweite dieser vorläufigen Befreiung zu verstehen, muss man sich vor Augen halten, dass die Mehrwertsteuer eine Steuer ist, die auf Verbrauchshandlungen als mittelbarem Ausdruck der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit lasten soll; dieses Ziel wird erreicht, indem die Umsätze der Unternehmer oder Gewerbetreibenden besteuert werden, die die Belastung im Wege der Abwälzung an den Endverbraucher weitergeben. Auf diese Weise wird eine für die Steuerpflichtigen „neutrale“ Besteuerung erreicht, die nur vom letzten Glied der Kette getragen wird, also von demjenigen, der das Erzeugnis oder die Leistung erhält. Aus diesen Gründen legt die Sechste Richtlinie den Tatbestand, nach dem sich die Entstehung der Steuerpflicht bestimmt, unabhängig von der Eigenschaft der Person fest, der die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht werden.

34. Für die Steuerpflichtigkeit eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen ist somit erforderlich, dass der Käufer

ein Steuerpflichtiger oder eine juristische Person ist, auch wenn diese nicht steuerpflichtig ist (Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a). Diese Regelung ist dadurch gerechtfertigt, dass bei Entrichtung der Steuer im Empfangsland die Neutralität nur gewährleistet werden kann, wenn derjenige, der die Steuer trägt, sie abwälzen oder abziehen kann, weil er ein Steuerpflichtiger ist, der die Gegenstände für tatsächlich besteuerte Tätigkeiten verwendet, und kein Endverbraucher. Für diesen Fall geht Artikel 28b Teile A und B der Sechsten Richtlinie davon aus, dass der Steuertatbestand in dem Mitgliedstaat erfüllt ist, in dem die Beförderung oder Versendung der Gegenstände an den Erwerber ankommt oder dem Erwerber die von ihm verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde; in diesem Mitgliedstaat kann der Erwerber die Last, die er getragen hat, in Abzug bringen¹⁶.

35. Ein anderer Grundgedanke der mit der Richtlinie 91/680 eingeführten Übergangsregelung beruht auf der Wahrung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten. Jedes Mitglied der Gemeinschaft bestimmt in völliger Unabhängigkeit, welche Umsätze steuerbar sind, aber ihre jeweiligen Besteuerungsbefugnisse müssen so koordiniert werden, dass bei einem Umsatz innerhalb der Gemeinschaft dort, wo eine Befugnis endet, die andere beginnt. Diese Erfordernisse erklären, dass, wenn ein Kauf von Gegenständen in dem Land, in dem diese dem Erwerber zur Verfügung gestellt werden, besteuert wird,

15 — Vgl. L. M. Pérez Herrero, a. a. O., S. 48.

16 — Nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe d der Sechsten Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 91/680 ist der Steuerpflichtige befugt, die nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a geschuldete Steuer abziehen, soweit er die Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet.

die entsprechende Lieferung, die im Ursprungsmitgliedstaat erfolgt, befreit wird (Artikel 28c Teil A Buchstabe a), um eine Doppelbesteuerung zu verhindern¹⁷.

36. Diese Gründe, die Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie erhellen, treffen jedoch nicht zu auf die Nebentätigkeiten beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und den daraus folgenden Verkehr von einem Mitgliedstaat zum anderen und insbesondere nicht auf die Vermittlungstätigkeit. In diesen Fällen gibt es keine Abfolge von Umsätzen in verschiedenen Mitgliedstaaten, die grundsätzlich alle mehrwertsteuerpflichtig wären und koordiniert werden müssten, um die Neutralität der Besteuerung zu gewährleisten und die Steuerhoheit jedes einzelnen Mitgliedstaats zu wahren; vielmehr handelt es sich um eine gewerblich erbrachte Leistung mit eigenem Beginn und Ende. Unter Berücksichtigung dessen erfolgt das Tätigwerden für andere beim Erwerb und bei der Beförderung von Gegenständen innerhalb der Union für die Zwecke der Mehrwertsteuer an dem Ort, an dem sich das vermittelte Geschäft abspielt: im Fall der Vermittlung bei der Beförderung am Abgangsort (Artikel 28b Teil E Absatz 1); im Fall der Vermittlung bei einer Nebentätigkeit an dem Ort, an dem die Nebenleistung tatsächlich erbracht wird (Absatz 2); im Fall der Vermittlung bei einer anderen

Art von Umsätzen an dem Ort, an dem diese erfolgen (Absatz 3).

37. Aus demselben Grund ist irrelevant, ob der vermittelte Umsatz der Besteuerung unterliegt oder eine Übertragung zwischen Privatpersonen betrifft. Das Maklergeschäft hat seinen eigenen Gehalt und wird gesondert von der Tätigkeit besteuert, der es dient und auf die nur abgestellt wird, um in bestimmten Fällen den Ort zu bestimmen, an dem der Steuertatbestand erfüllt ist. Das Substantiv „Umsätze“, das in der Vorschrift verwendet wird, bezieht sich somit nicht nur auf die mit der Mehrwertsteuer belasteten Umsätze, sondern auch auf jeden Umsatz bei dem ein Steuerpflichtiger im Namen eines anderen tätig wird, sofern es sich um andere Umsätze als die in Artikel 28b Teil E Absätze 1 und 2 und in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e genannten handelt. Die Kommission legt in ihren schriftlichen Erklärungen dar, dass eine Untersuchung des Wortlauts nutzlos sei, da die Sechste Richtlinie den genannten Begriff unterschiedslos sowohl zur Bezeichnung der in ihren Anwendungsbereich fallenden Transaktionen als auch zur Bezeichnung derjenigen Transaktionen verwende, die nicht steuerbar seien.

38. Artikel 21 der Sechsten Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 91/680 ist ein guter Beleg dafür, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber bei Vermittlungsumsätzen nicht verlangt, dass der Empfänger ein Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person ist. Bei der Bestimmung der Steuerschuldner wird zwischen dem Kauf innerhalb der Gemeinschaft mit Beförderung von Land zu Land, auf den sich Artikel 28a bezieht, und den in Artikel 28b Teile C, D

17 – Würde die Transaktion auch im Abgangsmitgliedstaat besteuert, würde der Käufer zweimal dieselbe Steuer bezahlen: einmal mit der Abwälzung, die der Verkäufer vornehmen würde, und ein weiteres Mal mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat.

und E geregelten Dienstleistungen unterschieden, die anlässlich solcher Umsätze erbracht werden. In Bezug auf den genannten Kauf ist danach Steuerschuldner „die Person, die einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen bewirkt“ (Absatz 1 Buchstabe d), und damit der Erwerber, der ein Steuerpflichtiger oder eine juristische Person ist. Für die genannten Dienstleistungen ist dagegen ohne nähere Bestimmung deren „Empfänger“ zur Zahlung verpflichtet, wobei auch die Leistungen des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e eingeschlossen sind, der unbestritten Leistungen an Privatpersonen erfasst.

Fall der Vermittlung für eine Person, die eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet, die von einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem das vermittelte Geschäft erfolgt, erteilt wurde, angenommen wird, dass der Steuertatbestand im Hoheitsgebiet dieses anderen Mitgliedstaats erfüllt ist, bedeutet dies nicht, dass Empfänger im Sinne von Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nur Steuerpflichtige sind, sondern dass die Leistung dann als an diesem Ort erbracht gilt. Wenn der Empfänger ein privater Endverbraucher ist und demzufolge unter keinem Gesichtspunkt als Steuerpflichtiger handelt, ist für die zweite Tatbestandsalternative dieser Vorschrift kein Raum, so dass die Vermittlung dort stattfindet, wo die Tätigkeit erfolgt, bei der der Vermittler mitwirkt.

39. Nach dem Bisherigen ist davon auszugehen, dass sich Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie auf Dienstleistungen von Vermittlern bezieht, und zwar ungeachtet der Person, für die sie bestimmt sind. Wie die Regierung der Portugiesischen Republik bemerkt (Nr. 16 ihrer schriftlichen Erklärungen), kann behauptet werden, dass die Eigenschaft der Person, für die der Vermittler auftritt, für die Anwendung der genannten Vorschrift irrelevant ist, wobei aus den genannten Gründen hinzuzufügen ist, dass auch die Eigenschaft des Verkäufers bei dem vermittelten Umsatz ohne Bedeutung ist.

41. Das letzte Argument, mit dem die niederländische Regierung ihre Auffassung verteidigt, beruht darauf, dass die Vorschrift, um deren Auslegung der Hoge Raad ersucht, in Anbetracht ihres Unterabsatzes 2 verhindern solle, dass der Empfänger der Dienstleistungen verpflichtet werde, sein Recht auf Vorsteuerabzug in einem anderen Land als dem auszuüben, in dem der Umsatz tatsächlich besteuert werde, indem davon ausgegangen werde, dass die Vermittlung in dem Mitgliedstaat erfolge, der dem Empfänger die von ihm verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt habe. Nach Ansicht der niederländischen Regierung sind Privatpersonen, die die entrichtete Steuer nicht abziehen können, von dieser Vorschrift ausgeschlossen. Diese Beurteilung verkennt

40. Die Argumente der niederländischen Regierung stehen nicht im Widerspruch zu diesen Feststellungen. Erstens, auch wenn im

jedoch, dass Artikel 28b Teil E Absatz 3 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie eine Sonderregelung für bestimmte Dienstleistungsempfänger enthält, die Steuerpflichtige sind, und dass dies die Anwendung von Unterabsatz 1 der Vorschrift auf den Vertretern, der „Endverbraucher“ der Vermittlungsdienste ist, nicht ausschließt.

C — Ort der steuerbaren Handlung bei Vermittlungsdiensten nach Artikel 28b Teil E Absatz 3

42. Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie gilt somit für die Vermittlung zugunsten einer Privatperson. Die Vermittlung erfolgt demnach am selben Ort wie das vermittelte Geschäft. Nach der Systematik dieser Vorschrift kann sich Absatz 3 nur auf die Vermittlung beim innergemeinschaftlichen Erwerb und bei der Lieferung von Gegenständen beziehen, die in Artikel 28a Absätze 1, 3 und 5 geregelt sind; Artikel 28b Teile A und B bestimmen den Ort, an dem diese Handlungen erfolgen.

43. Nach diesen Vorschriften ist der Steueratbestand an dem Ort erfüllt, an dem sich die Gegenstände bei der Ankunft der Ver-

sendung oder Beförderung an den Erwerber befinden¹⁸.

44. Die Sonderregelung des Artikels 28b Teil E der Sechsten Richtlinie verweist auf die in den Teilen A und B genannten Kriterien und nicht, wie sich aus der Formulierung der zweiten Frage des Hoge Raad zu ergeben scheint, auf die allgemeine Regel, die für die Lieferung von Gegenständen in Artikel 8 niedergelegt ist¹⁹.

45. Auf diese Weise werden die Dysfunktionen, auf die die am Vorabentscheidungsverfahren Beteiligten hingewiesen haben, beseitigt, und gleichzeitig wird die sinnvolle und homogene Besteuerung, auf die sie sich beziehen, gewährleistet; außerdem wird das Ziel einer angemessenen Verteilung der Anwendungsbereiche der nationalen Mehrwertsteuervorschriften und der Verhinderung von Kompetenzkonflikten einschließlich der Doppelbesteuerung erreicht, was nach der gemeinschaftlichen Rechtsprechung²⁰ den Kern der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie darstellt, die den Ort der steuerbaren Handlung festlegen.

18 — Bei Erwerbungen muss der Fall berücksichtigt werden, dass der Käufer mit einer von einem anderen Mitgliedstaat als dem Empfangsstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt.

19 — Meiner Ansicht nach ist im Fall des Ausgangsverfahrens der Steueratbestand der Leistung von Vermittlungsdiensten in den Niederlanden erfüllt, sofern die Yachten den Käufern in diesem Mitgliedstaat zur Verfügung gestellt wurden, was sich aus der Vorlageentscheidung nicht ergibt.

20 — Vgl. Urteile vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache 283/84 (Trans Tirreno Express, Slg. 1986, 231, Randnrn. 14 und 15), vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94 (Dudda, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 20), vom 6. März 1997 in der Rechtssache C-167/95 (Linthorst, Pouwels und Scheres, Slg. 1997, I-1195, Randnr. 10), vom 25. Januar 2001 in der Rechtssache C-429/97 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-651, Randnr. 41), vom 15. März 2001 in der Rechtssache C-108/00 (SPL, Slg. 2001, I-2361, Randnr. 15) und vom 5. Juni 2003 in der Rechtssache C-430/01 (Design Concept, Slg. 2003, I-5617, Randnr. 22).

V — Ergebnis

46. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen des Hoge Raad wie folgt zu beantworten:

1. Artikel 28b Teil E Absatz 3 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 auch anwendbar, wenn die Vermittlungsleistungen, auf die er sich bezieht, einer Privatperson erbracht werden, und zwar unabhängig von der Eigenschaft, in der derjenige handelt, der bei dem vermittelten Rechtsgeschäft die Übertragung vornimmt.
2. In diesem Fall bestimmt sich der Ort der Vermittlung nach den in Artikel 28b Teile A und B der Sechsten Richtlinie genannten Kriterien.