

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

28. Juni 2007*

In der Rechtssache C-73/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Finanzgericht Köln (Deutschland) mit Entscheidung vom 19. Januar 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Februar 2006, in dem Verfahren

Planzer Luxembourg Sàrl

gegen

Bundeszentralamt für Steuern

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), des Richters E. Juhász, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter J. Malenovský und T. von Danwitz,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwältin: V. Trstenjak,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Planzer Luxembourg Sàrl, vertreten durch Steuerberater P. Widdau,
- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und U. Forsthoff als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und J.-C. Gracia als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- der luxemburgischen Regierung, vertreten durch S. Schreiner als Bevollmächtigten,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 19. April 2007

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

Die Sechste Richtlinie

- 3 Art. 17 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie) in der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung bestimmt in den Abs. 2 und 3:

„(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen 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,

...

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

- a) seiner Umsätze, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären;

...“

- 4 Die Bedingungen und Modalitäten des Anspruchs auf Erstattung, der in Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehen ist, variieren danach, ob der ausländische Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht werden, die für Zwecke seiner steuerpflichtigen Umsätze verwendet werden, in einem anderen Mitgliedstaat oder außerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässig ist. Der erstgenannte Fall wird in der Achten Richtlinie, der zweitgenannte in der Dreizehnten Richtlinie geregelt.

Die Achte Richtlinie

- 5 Art. 1 der Achten Richtlinie bestimmt:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie gilt als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige ..., der ... in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze

bewirkt worden sind, noch — in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung — seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort gehabt hat und der ... im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat ...“

6 In Art. 2 der Achten Richtlinie heißt es:

„Jeder Mitgliedstaat erstattet einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden ...“

7 Gemäß Art. 3 Buchst. b der Achten Richtlinie muss ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, um die Erstattung erhalten zu können, „durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, dass er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist“.

8 Die Mitgliedstaaten dürfen nach Art. 6 der Achten Richtlinie den in deren Art. 2 genannten Steuerpflichtigen außer den in der Richtlinie, insbesondere in deren Art. 3, vorgesehenen Pflichten „keine anderen Pflichten auferlegen als die, in Sonderfällen die Auskünfte zu erteilen, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob der Erstattungsantrag begründet ist“.

9 Gemäß Art. 9 Abs. 2 der Achten Richtlinie müssen „[d]ie in Artikel 3 Buchstabe b) ... bezeichneten Bescheinigungen über die Steuerpflichtigeneigenschaft ... dem in Anhang B aufgeführten Muster entsprechen“.

- 10 Nach diesem Muster muss der Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger insbesondere Namen und Vornamen oder die Firma des Antragstellers, die Art der Tätigkeit oder den Gewerbebezweig, die Anschrift seines Sitzes und die Steuernummer oder gegebenenfalls den Grund angeben, weswegen der Antragsteller keine derartige Steuernummer hat.

Die Dreizehnte Richtlinie

- 11 In Art. 1 der Dreizehnten Richtlinie heißt es:

„Im Sinne dieser Richtlinie gilt

1. als nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige nach Artikel 4 Absatz 1 der [Sechsten] Richtlinie, der in dem Zeitraum nach Artikel 3 Absatz 1 der vorliegenden Richtlinie in diesem Gebiet weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, noch — in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung — seinen Wohnsitz oder üblichen Aufenthaltsort gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum in dem in Artikel 2 genannten Mitgliedstaat keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat ...

...“

12 Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie bestimmt:

„Unbeschadet der Artikel 3 und 4 erstattet jeder Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der [Sechsten] Richtlinie bezeichneten Umsätze ... verwendet werden.“

13 Art. 3 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie bestimmt:

„Die Erstattung nach Artikel 2 Absatz 1 erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen. Die Mitgliedstaaten bestimmen die Modalitäten für die Antragstellung einschließlich der Antragsfristen, des Zeitraums, auf den der Antrag sich beziehen muss, der für die Einreichung zuständigen Behörden und der Mindestbeträge, für die die Erstattung beantragt werden kann. Sie legen auch die Einzelheiten für die Erstattung, einschließlich der Fristen, fest. Sie legen dem Antragsteller die Pflichten auf, die erforderlich sind, um die Begründetheit des Antrags beurteilen zu können und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden, und verlangen insbesondere den Nachweis, dass er eine wirtschaftliche Tätigkeit entsprechend Artikel 4 Absatz 1 der [Sechsten] Richtlinie ausübt. Der Antragsteller hat durch eine schriftliche Erklärung zu bestätigen, dass er in dem festgelegten Zeitraum keinen Umsatz bewirkt hat, der nicht den in Artikel 1 Nummer 1 der vorliegenden Richtlinie genannten Bedingungen entspricht.“

14 Art. 4 der Dreizehnten Richtlinie lautet:

„(1) Für die Anwendung dieser Richtlinie wird der Anspruch auf Erstattung nach Artikel 17 der [Sechsten] Richtlinie, wie dieser im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird, bestimmt.

(2) Die Mitgliedstaaten können jedoch den Ausschluss bestimmter Ausgaben vorsehen oder die Erstattung von zusätzlichen Bedingungen abhängig machen.

...“

Nationales Recht

15 In § 18 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (BGBl. 1993 I S. 565, im Folgenden: UStG) in Verbindung mit § 59 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (BGBl. 1993 I S. 600, im Folgenden: UStDV) ist das Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer geregelt, die ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger in Deutschland entrichtet hat.

16 Gemäß § 18 Abs. 9 Satz 7 UStG steht den nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen für Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoff entfallen, kein Erstattungsanspruch zu.

Dem Ausgangsrechtsstreit zugrunde liegender Sachverhalt und Vorlagefragen

- 17 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens betreibt ein Transportunternehmen. Sie hat ihren Sitz in Frisange (Luxemburg). Ihr einziger Gesellschafter ist die Planzer Transport AG (im Folgenden: P AG) mit Sitz in Dietikon (Schweiz).
- 18 Geschäftsführer der Klägerin des Ausgangsverfahrens sind zwei Angestellte der P AG. Einer von ihnen wohnt in der Schweiz, der andere in Italien.
- 19 Herr Henri Deltgen (im Folgenden: D) betreibt am Sitz der Klägerin des Ausgangsverfahrens die Firma Helvetia House, von der die Klägerin des Ausgangsverfahrens ihre Büroräume angemietet hat. Als Vertreter ihres einzigen Gesellschafters hat er es übernommen, die für die Gründung der Klägerin des Ausgangsverfahrens erforderlichen Handlungen vorzunehmen.
- 20 Dreizehn weitere Gesellschaften, darunter drei Tochtergesellschaften von Schweizer Transportunternehmen, haben unter der Adresse der Klägerin des Ausgangsverfahrens ihren Sitz.
- 21 Im April 1997 und im Mai 1998 stellte die Klägerin des Ausgangsverfahrens bei der deutschen Steuerverwaltung Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die sie in Deutschland beim Bezug von Kraftstoff entrichtet hatte. Diese Anträge bezogen sich auf 11 004,25 DM für das Jahr 1996 und auf 16 670,98 DM für das Jahr 1997. Jedem dieser Anträge war eine dem Muster in Anhang B der Achten Richtlinie entsprechende Bescheinigung der luxemburgischen Steuerverwaltung beigelegt.

- 22 Nach dieser Bescheinigung unterliegt die Klägerin des Ausgangsverfahrens der Mehrwertsteuer unter einer luxemburgischen Steuernummer.
- 23 Nachdem das Bundeszentralamt von seiner Informationszentrale Ausland die Auskunft erhalten hatte, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens unter der in der Bescheinigung angegebenen Adresse keinen Telefonanschluss unterhalte, kam es zu dem Schluss, die Klägerin des Ausgangsverfahrens habe nicht nachgewiesen, dass der Sitz ihrer Geschäftsleitung in Luxemburg sei. Mit zwei Bescheiden vom 24. Januar 1998 und vom 29. Oktober 1998 lehnte es die Erstattungsanträge der Klägerin des Ausgangsverfahrens mit der Begründung ab, dass die in § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit § 59 UStDV für die Erstattung vorgesehenen Voraussetzungen nicht erfüllt seien.
- 24 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erhob gegen diese Bescheide Einsprüche. Sie legte eine zusätzliche Bescheinigung vor, wonach sie eine „Handelsgesellschaft im Sinne des deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens“ ist und den „luxemburgischen direkten Steuern“ unterliegt. Ihre beiden Geschäftsführer, D und eine weitere Person, die auch für ihre Verwaltung und ihre Buchhaltung zuständig sei, übten ihre Tätigkeiten in Luxemburg aus; fünf Beschäftigte arbeiteten in Teilzeit als Fahrer an ihrem Unternehmenssitz, sie verfüge über einen Telefonanschluss, wie sich aus ihrem Briefkopf ergebe, in Luxemburg zugelassene Lastkraftwagen würden für den Luftfrachtverkehr verwendet, und die Rechnungen würden an ihrem Sitz erstellt.
- 25 Das Bundeszentralamt wies diese Einsprüche der Klägerin des Ausgangsverfahrens mit Entscheidungen vom 1. Juli 1999 mit der Begründung zurück, der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens liege in der Schweiz und nicht in Luxemburg.

- 26 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erhob gegen diese abschlägigen Bescheide Klage. Das Finanzgericht Köln gab dieser Klage mit Urteil vom 26. Oktober 2001 mit der Begründung statt, dass Luxemburg überwiegend Ausgangspunkt der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens der Muttergesellschaft in der Schweiz gegenüber erbrachten Umsätze sei und dass sich der Sitz der Klägerin des Ausgangsverfahrens unbestreitbar in Luxemburg befinde.
- 27 Der Bundesfinanzhof hob dieses Urteil durch Urteil vom 22. Mai 2003 mit der Begründung auf, dass das Finanzgericht Köln zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens aufgrund ihres rechtlichen Sitzes in Luxemburg ansässig sei. Die Begriffe „Ansässigkeit“ und „Sitz“ im deutschen Umsatzsteuerrecht seien Begriffe, deren Auslegung am Gemeinschaftsrecht auszurichten sei. Der Bundesfinanzhof führte eine Reihe von Kriterien an, die seines Erachtens hierfür erheblich sein könnten: Eintragung der Klägerin des Ausgangsverfahrens im luxemburgischen Telefonbuch unter der eigenen Firma; Anmietung von Büroräumen und Abschluss von Verträgen unter ihrer Firma; Arbeitsort und Beschäftigungszeitraum etwaiger bei der Klägerin des Ausgangsverfahrens beschäftigter Arbeitnehmer; Ort der Erstellung der Rechnungen für die gegenüber der Muttergesellschaft erbrachten Umsätze; Ort der Zulassung der Lastkraftwagen; Standort der Fahrzeuge, wenn sie nicht für Transportleistungen eingesetzt wurden; Umsatzsteuererklärungen in Luxemburg; Ausstellung von die Klägerin des Ausgangsverfahrens betreffenden Dokumenten durch die luxemburgischen Steuerbehörden. Der Bundesfinanzhof verwies sodann die Rechtssache für die erforderlichen Feststellungen an das Finanzgericht Köln zurück.
- 28 Im Vorlagebeschluss stellt das vorlegende Gericht hierzu Folgendes fest:

„1. Die Klägerin stellte zunächst auf der Basis einer Vereinbarung über Frachtentgelte vom 1. Januar 1996 und unter eigenem Briefkopf in den Jahren 1997 und 1998 mehrere Rechnungen über erbrachte Frachtenentgelte an die P AG, welche diese dann auch durch Banküberweisungen beglich. Parallel berechnete sie

der P AG auch Entgelte für die Benutzung von Aufliegern. Bereits am 26. Dezember 1995 hatte sie durch ihren Angestellten Robert Surber mit Wirkung ab dem 1. Januar 1996 einen schriftlichen Mietvertrag mit der Fa. Helvetia House — Henri Deltgen über Büroräume in der Rue de Luxembourg 23A in Frisange geschlossen. Für die Räume zahlte sie auch die Heizkosten. Sie war über die Telefonnummer der Helvetia House, die allerdings unter dem Namen des D im Telefonbuch eingetragen war, erreichbar und verwendete diese Nummer auch auf ihren Briefköpfen. Sie hatte im Zeitraum 1996 bis 1998 auch sieben Lkw auf ihren Namen beim Ministerium für Transportwesen angemeldet und beim luxemburgischen Ministerium für Mittelstand und Tourismus eine entsprechende Betriebsgenehmigung erhalten. Nach der von ihr vorgelegten Personalliste beschäftigte sie am Stichtag 15. Juni 1998 sieben Arbeitnehmer, die überwiegend schon seit 1996 für sie tätig und ansonsten als Ersatz für zuvor ausgeschiedene und ebenfalls seit 1996 beschäftigte Mitarbeiter eingestellt worden waren. Die Klägerin hatte dazu entsprechende schriftliche Arbeitsverträge abgeschlossen. Schließlich wurde sie auch umsatzsteuerlich beim Bureau d'Imposition der luxemburgischen Finanzverwaltung unter der Nr. 1995 2408 871 geführt und verfügte über die USt-Identnummer LU 16487850. Sie gab auch Umsatzsteuererklärungen ab und erhielt Umsatzsteuerbescheide. Sie wurde zudem auch im Bereich der direkten Steuern unter der Steuernummer 1995/2408/871 geführt.

2. Ein Auskunftsersuchen des Beklagten vom 11. Juli 2002 an die luxemburgische Steuerverwaltung ergab Folgendes ...: Die Klägerin hatte ihre Büroräume von der Helvetia House angemietet und von dieser zum Teil auch Sekretariats- und Buchführungsaufgaben erbringen lassen. Einrichtungen bzw. andere Gegenstände besaß die Klägerin am Sitzungssitz nicht, und ihre Verantwortlichen waren auch nicht permanent in Luxemburg anwesend. Auch waren dort weder ein Lagerraum noch Lkw-Parkplätze vorhanden. Die Lkw-Fahrer waren aber in Luxemburg gemeldet und dort [waren] auch die Lkws angemeldet. Im Jahr 1997 wurden von der Klägerin in Luxemburg Umsätze in Höhe von € 575 129,56 erklärt.

3. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 19. Januar 2006 hat der Senat in diesem Zusammenhang weiter festgestellt, dass die beiden Geschäftsführer der

Klägerin 2 bis 3 Tage/Woche (Surber) bzw. 2 bis 4 Tage/Monat (Gemple) in Luxemburg anwesend waren. Dort wurden die wesentlichen Geschäftsführungsentscheidungen (etwa Kauf von Lkw, Einstellung von Mitarbeitern) getroffen und es befand sich dort die Administration (Buchhaltung, Rechnungserstellung, Lohnabrechnung). Das operative Geschäft (Disposition und Organisation der Lkw-Fahrten, Kundenkontakte) wurde allerdings durch die P AG von der Schweiz aus wahrgenommen. Die Klägerin erbrachte dann nach Maßgabe dieser Dispositionen die entsprechenden Transportleistungen mit den o. g. und in ihrem Eigentum stehenden Lkw. Die Leistungserbringung erfolgte zu 100 v. H. gegenüber der P AG und die Klägerin rechnete die entsprechenden Leistungen von Luxemburg aus an diese ab.

4. Zur Frage, ob die Klägerin im Inland Beförderungsleistungen erbracht hat, hat die Klägerin mit Schreiben vom 10. Januar 2006 für beide Vergütungszeiträume Bescheinigungen über die Anwendung der Null-Regelung im Abzugsverfahren ... beigebracht ...“

29 Das vorliegende Gericht betont, dass es in der bei ihm anhängigen Rechtssache zentral um die Frage gehe, ob die Klägerin des Ausgangsverfahrens außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässig sei, in welchem Fall sie nach § 18 Abs. 9 Satz 7 UStG keinen Anspruch auf Erstattung der beim Erwerb von Kraftstoff in Deutschland entrichteten Mehrwertsteuer hätte, und geht mit dem Bundesfinanzhof davon aus, dass der Begriff der „Ansässigkeit“ in dieser Vorschrift in Übereinstimmung mit Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie auszulegen sei. Das vorliegende Gericht hat allerdings Zweifel hinsichtlich der zutreffenden Auslegung der letztgenannten Bestimmung.

30 Vorrangig stellt sich aus der Sicht des vorliegenden Gerichts die Frage nach der Rechtswirkung der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens vorgelegten Bescheinigung. Das vorliegende Gericht ist der Auffassung, dass diese Bescheinigung zwar eine unwiderlegliche Vermutung für die Eigenschaft der betreffenden Person als Mehrwertsteuerpflichtiger begründe, wirft aber die Frage auf, ob sich daraus eine unwiderlegliche Vermutung für die Ansässigkeit in dem Mitgliedstaat ergebe, dessen Verwaltung die Bescheinigung ausgestellt habe (im Folgenden: Ausstellungsstaat).

31 Sollte diese Frage zu verneinen sein, so sei fraglich, ob der Begriff des „Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne von Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie auf den Ort abstelle, an dem die Gesellschaft ihren statutarischen Sitz habe und an dem sie ihre maßgeblichen geschäftlichen Entscheidungen treffe (im vorliegenden Fall nach Auffassung des vorlegenden Gerichts in Luxemburg), oder aber auf den Ort, von dem aus das operative Geschäft der Gesellschaft betrieben werde (im vorliegenden Fall nach Auffassung des vorlegenden Gerichts von der Schweiz aus).

32 Daher hat das Finanzgericht Köln beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ergibt sich aus einer dem Muster in Anhang B der Achten Richtlinie entsprechenden Unternehmerbescheinigung eine Bindungswirkung bzw. eine unwiderlegliche Vermutung für die Ansässigkeit des Unternehmers im Ausstellungsstaat der Bescheinigung?

2. Für den Fall, dass die Frage 1 zu verneinen ist:

Ist der Begriff „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne des Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie dahin gehend auszulegen, dass damit der Ort gemeint ist, an dem die Gesellschaft ihren statutarischen Sitz hat,

oder ist auf den Ort abzustellen, an dem die geschäftsleitenden Entscheidungen getroffen werden,

oder kommt es auf den Ort an, an dem die für das übliche operative Tagesgeschäft maßgeblichen Entscheidungen gefällt werden?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 33 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine dem Muster in Anhang B der Achten Richtlinie entsprechende Bescheinigung den zwingenden Beweis für die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im Ausstellungsstaat erbringt.
- 34 Hierbei ist daran zu erinnern, dass die Achte Richtlinie bezweckt, das Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer festzulegen, die in einem Mitgliedstaat von Steuerpflichtigen entrichtet worden ist, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, und so die Regeln für den Erstattungsanspruch, der sich aus Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie ergibt, zu harmonisieren (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Juli 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Slg. 2000, I-6109, Randnr. 20, und vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Slg. 2007, I-2425, Randnr. 26).
- 35 Erstes Ziel dieser Richtlinie ist es, wie sich aus ihrem zweiten Erwägungsgrund ergibt, zu vermeiden, dass ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger deshalb einer Doppelbesteuerung unterliegt, weil er die Steuer, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat in Rechnung gestellt worden ist, endgültig tragen muss. Wie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften ausgeführt hat, entspricht der Anspruch eines in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen auf die in der Achten Richtlinie geregelte Rückerstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer dem Anspruch auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer, den die Sechste Richtlinie zu seinen Gunsten eingeführt hat.
- 36 Aus dem sechsten Erwägungsgrund der Achten Richtlinie geht hervor, dass ihr anderes allgemeines Ziel darin besteht, bestimmte Formen der Steuerhinterziehung und der Steuerumgehung zu bekämpfen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 1998, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, Slg. 1998, I-3495, Randnr. 28).

- 37 Um diesem doppelten Ziel gerecht zu werden, gibt die Achte Richtlinie dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer, die er in einem Mitgliedstaat entrichtet hat, in dem er weder Sitz noch feste Niederlassung, weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthaltsort hat und in dem er keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Januar 2001, Kommission/Frankreich, C-429/97, Slg. 2001, I-637, Randnr. 28), wobei die Erstattung davon abhängig gemacht wird, dass der Steuerverwaltung des Mitgliedstaats, in dem die Erstattung beantragt wird (im Folgenden: Erstattungsstaat), eine Bescheinigung der Steuerverwaltung des Ausstellungsstaats über die Mehrwertsteuerpflichtigeneigenschaft des Unternehmers vorgelegt wird, der diese Erstattung beantragt.
- 38 Wie die Kommission betont hat, beruht das mit der Achten Richtlinie eingeführte Erstattungssystem auf einem Mechanismus der Zusammenarbeit und des gegenseitigen Vertrauens zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten.
- 39 Art. 9 Abs. 2 der Achten Richtlinie sieht in diesem Zusammenhang zur Gewährleistung des reibungslosen Funktionierens dieses Mechanismus vor, dass der von der Steuerverwaltung des Ausstellungsstaats vorgelegte Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger dem in Anhang B der Richtlinie aufgeführten Muster entsprechen muss. Nach diesem Muster sind in dem genannten Nachweis u. a. die Steuernummer und „Anschrift, Sitz“ der betreffenden Person anzugeben. Außerdem ist diese Bescheinigung nach Art. 3 Buchst. b der Achten Richtlinie von der zuständigen Behörde des Mitgliedstaats auszustellen, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist.
- 40 Wie die italienische Regierung und die Kommission vorgetragen haben, begründet somit die dem Muster in Anhang B der Achten Richtlinie entsprechende Bescheinigung die Vermutung, dass der Betreffende nicht nur im Ausstellungsstaat mehrwertsteuerpflichtig, sondern dort auch in irgendeiner Art und Weise ansässig ist, sei es, dass er dort über den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verfügt oder dass er dort eine feste Niederlassung unterhält, von der aus Umsätze getätigt werden.

- 41 Die Steuerverwaltung des Erstattungsstaats ist grundsätzlich in tatsächlicher und in rechtlicher Hinsicht durch die Angaben dieser Bescheinigung gebunden.
- 42 Im Hinblick auf die Unterschiede, die bei den Erstattungsvoraussetzungen zwischen der Regelung der Achten Richtlinie für in einem anderen Mitgliedstaat als dem Erstattungsstaat ansässige Steuerpflichtige und der Regelung der Dreizehnten Richtlinie für nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige bestehen, verbietet es die Ausstellung einer dem Muster in Anhang B der Achten Richtlinie entsprechenden Bescheinigung, wie die deutsche, die französische und die italienische Regierung sowie die Kommission geltend gemacht haben, jedoch nicht, dass die Steuerverwaltung des Erstattungsstaats sich zu vergewissern versucht, dass der Sitz, dessen Anschrift in einer derartigen Bescheinigung angegeben wird, wirtschaftlich tatsächlich existiert.
- 43 Insoweit ist daran zu erinnern, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (Urteil vom 20. Februar 1997, DFDS, C-260/95, Slg. 1997, I-1005, Randnr. 23).
- 44 Außerdem ist nach ständiger Rechtsprechung eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf Normen des Gemeinschaftsrechts nicht erlaubt (für die Mehrwertsteuer vgl. u. a. Urteile vom 3. März 2005, Fini H, C-32/03, Slg. 2005, I-1599, Randnr. 32, und vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 68).
- 45 Eine solche läge vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach den in der Achten Richtlinie aufgestellten Bedingungen in den Genuss des Erstattungssystems zu kommen versuchte, obwohl der Sitz, dessen Anschrift in der dem Muster in Anhang B dieser Richtlinie entsprechenden Bescheinigung genannt wird, im Ausstellungsstaat keiner wirtschaftlichen Realität entspreche und der Betreffende außerdem nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässig wäre, so dass er nicht unter die genannte Achte Richtlinie, sondern unter die Dreizehnte Richtlinie fiele.

- 46 Hat die Steuerverwaltung des Erstattungsstaats beispielsweise im Fall eines Verdachts auf Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten Zweifel an der wirtschaftlichen Realität des in dieser Bescheinigung angegebenen Sitzes, kann sie jedoch aufgrund der sich aus dieser Bescheinigung ergebenden Vermutung nicht ohne weitere vorherige Nachprüfung gegenüber dem Steuerpflichtigen die Erstattung verweigern.
- 47 Ihr steht dann, wie die Generalanwältin in Nr. 53 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, nach Art. 6 der Achten Richtlinie die Möglichkeit offen, den Steuerpflichtigen zu zwingen, ihr die Auskünfte zu erteilen, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob der Erstattungsantrag begründet ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Monte Dei Paschi Di Siena, Randnr. 31), so etwa Informationen, von denen anzunehmen ist, dass sie es ihr ermöglichen, die wirtschaftliche Realität des in der Bescheinigung über die Steuerpflichtigeneigenschaft genannten Sitzes zu bewerten.
- 48 Wie die Kommission ausgeführt hat, stehen der genannten Verwaltung auch die gemeinschaftsrechtlichen Instrumente der Verwaltungskooperation und der Amtshilfe zu Gebote, die zur korrekten Festsetzung der Mehrwertsteuer und zum Kampf gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung auf diesem Gebiet erlassen worden sind, so etwa die Maßnahmen, die 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) und die Verordnung (EG) Nr. 1925/2004 der Kommission vom 29. Oktober 2004 zur Regelung der Durchführung bestimmter Vorschriften der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 (ABl. L 331, S. 13) vorsehen.
- 49 Geht aus den erhaltenen Informationen hervor, dass die in der Bescheinigung über die Steuerpflichtigeneigenschaft angegebene Anschrift weder dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen entspricht noch die einer festen Niederlassung ist, von der aus dieser Steuerpflichtige seine Umsätze tätigt, ist die Steuerverwaltung des Erstattungsstaats berechtigt, die vom Steuerpflichtigen beantragte Erstattung zu verweigern, wobei es dem Steuerpflichtigen unbenommen bleibt, den Rechtsweg zu beschreiten (vgl. in diesem Sinne in Bezug auf den Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten Urteil Fini H, Randnrn. 33

und 34; vgl. entsprechend im Zusammenhang mit Art. 43 EG Urteil vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 55).

- 50 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 3 Buchst. b und 9 Abs. 2 der Achten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass eine dem Muster in Anhang B dieser Richtlinie entsprechende Bescheinigung grundsätzlich die Vermutung begründet, dass der Betreffende nicht nur in dem Mitgliedstaat, dessen Steuerverwaltung ihm die genannte Bescheinigung ausgestellt hat, mehrwertsteuerpflichtig ist, sondern dass er dort auch ansässig ist. Diese Bestimmungen bedeuten allerdings nicht, dass es der Steuerverwaltung des Erstattungsstaats verwehrt wäre, sich bei Zweifeln an der wirtschaftlichen Realität des Sitzes, dessen Anschrift in dieser Bescheinigung angegeben ist, zu vergewissern, ob diese Realität tatsächlich gegeben ist, indem sie auf die Verwaltungsmaßnahmen zurückgreift, die die Gemeinschaftsregelung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer hierzu vorsieht.

Zur zweiten Frage

- 51 Mit seiner zweiten Frage ersucht das vorlegende Gericht um die Auslegung der Wendung „Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit“ in Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie.
- 52 Vorab ist zu betonen, dass im Sinne der Dreizehnten Richtlinie die Eigenschaft als nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger u. a. voraussetzt, dass für den Steuerpflichtigen in diesem Gebiet in dem Zeitraum nach Art. 3 Abs. 1 dieser Richtlinie keiner der in Art. 1 Nr. 1 der Richtlinie genannten Anknüpfungspunkte vorliegt.

- 53 Zu diesen Anknüpfungspunkten gehören u. a. der „Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit“ und das Vorhandensein einer „festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind“.
- 54 Nach einer auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gefestigten Rechtsprechung verlangt der Niederlassungsbegriff einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand (vgl. Urteile vom 4. Juli 1985, Berkholz, 168/84, Slg. 1985, 2251, Randnr. 18, DFDS, Randnr. 20, und vom 17. Juli 1997, ARO Lease, C-190/95, Slg. 1997, I-4383, Randnr. 15). Daher setzt er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (vgl. Urteil ARO Lease, Randnr. 16).
- 55 Im Hinblick auf Transporttätigkeiten im Besonderen verlangt dieser Begriff für die Anwendung der Gemeinschaftsregelung über die Mehrwertsteuer zumindest ein Büro, in dem Verträge abgefasst und die Entscheidungen der täglichen Geschäftsführung getroffen werden können, und einen Stellplatz für die Transportfahrzeuge (vgl. in diesem Sinne Urteile ARO Lease, Randnrn. 19 und 27, sowie vom 7. Mai 1998, Lease Plan, C-390/96, Slg. 1998, I-2553, Randnr. 26). Dagegen weist der Umstand, dass die genannten Fahrzeuge im betreffenden Mitgliedstaat zugelassen sind, nicht auf eine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat hin (vgl. in diesem Sinne Urteil Lease Plan, Randnrn. 21 und 27).
- 56 Eine feste Einrichtung, die nur dazu verwendet wird, für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorzunehmen, wie z. B. das Anwerben von Personal oder den Ankauf von für die Durchführung der Unternehmenstätigkeit erforderlichen Sachmitteln, ist keine feste Niederlassung.

- 57 Im Ausgangsverfahren ist das vorlegende Gericht, wie aus Randnr. 31 des vorliegenden Urteils hervorgeht, aufgrund seiner verschiedenen Tatsachenfeststellungen (vgl. Randnr. 28 des vorliegenden Urteils) der Auffassung, dass der Ort, von dem aus die Transporttätigkeiten der Klägerin des Ausgangsverfahrens tatsächlich ausgeübt werden, in der Schweiz liegt.
- 58 Zum Begriff „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne von Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie ist festzustellen, dass zwar ein und derselbe Ort gleichzeitig Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und feste Niederlassung des betreffenden Unternehmens sein kann, die Tatsache allein aber, dass diese Bestimmung, wie übrigens auch Art. 1 der Achten Richtlinie, zwischen den Begriffen „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ und „feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind“, unterscheidet, zeigt, dass der erste dieser Begriffe nach der Vorstellung des Gemeinschaftsgesetzgebers eine vom zweiten unabhängige Bedeutung hat.
- 59 Daraus folgt, dass es der Umstand, dass nach den vom vorlegenden Gericht im Rahmen des Ausgangsverfahrens getroffenen Feststellungen der Ort, von dem aus die Tätigkeiten der Klägerin des Ausgangsverfahrens tatsächlich ausgeübt werden, nicht im Ausstellungsstaat liegt, an sich noch nicht ausschließt, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens dort den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit unterhält.
- 60 Wenn es sich wie im Ausgangsverfahren um eine Gesellschaft handelt, bezieht sich der Begriff „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne von Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie auf den Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden.
- 61 Bei der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft ist eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen, und zwar in erster Linie der statutarische Sitz, der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die

Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen, und der — gewöhnlich mit diesem übereinstimmende — Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik dieser Gesellschaft bestimmt wird. Andere Elemente, wie der Wohnsitz der Hauptführungskräfte, der Ort, an dem die Gesellschafterversammlung zusammentritt, der Ort, an dem die Verwaltungsunterlagen erstellt und die Bücher geführt werden, und der Ort, an dem die Finanz- und insbesondere die Bankgeschäfte hauptsächlich wahrgenommen werden, können ebenfalls in Betracht gezogen werden.

- 62 Demgemäß ließe sich eine fiktive Ansiedlung in der Form, wie sie für eine „Briefkastenfirma“ oder für eine „Strohfirma“ charakteristisch ist, nicht als Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie einstufen (vgl. entsprechend Urteile vom 2. Mai 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Slg. 2006, I-3813, Randnr. 35, sowie Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 68).
- 63 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft der Ort ist, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden.

Kosten

- 64 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Die Art. 3 Buchst. b und 9 Abs. 2 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige sind dahin auszulegen, dass eine dem Muster in Anhang B dieser Richtlinie entsprechende Bescheinigung grundsätzlich die Vermutung begründet, dass der Betreffende nicht nur in dem Mitgliedstaat, dessen Steuerverwaltung ihm die genannte Bescheinigung ausgestellt hat, mehrwertsteuerpflichtig ist, sondern dass er dort auch ansässig ist.**

Diese Bestimmungen bedeuten allerdings nicht, dass es der Steuerverwaltung des Staates, in dem die Erstattung der Vorsteuer beantragt wird, verwehrt wäre, sich bei Zweifeln an der wirtschaftlichen Realität des Sitzes, dessen Anschrift in dieser Bescheinigung angegeben ist, zu vergewissern, ob diese Realität tatsächlich gegeben ist, indem sie auf die Verwaltungsmaßnahmen zurückgreift, die die Gemeinschaftsregelung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer hierzu vorsieht.

- 2. Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige ist dahin auszulegen, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft der Ort ist, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden.**

Unterschriften