URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

7. Dezember 2010 *

In der Rechtssache C-285/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Bundesgerichtshof (Deutschland) mit Entscheidung vom 7. Juli 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Juli 2009, in dem Strafverfahren gegen

R.,

Beteiligte:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

erlässt

* Verfahrenssprache: Deutsch.

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot und A. Arabadjiev, der Richter E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (Berichterstatter) und T. von Danwitz sowie der Richterin C. Toader,

Generalanwalt: P. Cruz Villalón,
Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 5. Mai 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von Herrn R., vertreten durch die Rechtsanwälte A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz und K.-F. Zapf,

— des Generalbundesanwalts beim Bundesgerichtshof, vertreten durch M. Harms und K. Lohse als Bevollmächtigte,

— der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,

— Irlands, vertreten durch D. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von B. Doherty, Barrister,

— der griechischen Regierung, vertreten durch G. Kanellopoulos sowie durch Z. Chatzipavlou und V. Karra als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 29. Juni 2010

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 28c Teil A Buchst. a 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 durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 (ABl. L 269, S. 44) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Strafverfahrens gegen Herrn R., dem Steuerhinterziehung in Bezug auf die Erhebung der Mehrwertsteuer vorgeworfen wird.

Rechtlicher Rahmen

Sechste Richtlinie

3 Nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, und die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.

4 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) in die Sechste Richtlinie eingefügt wurde und insbesondere die Art. 28a bis 28n umfasst.

5 Art. 28a Abs. 1 Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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 und er nicht unter Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a Satz 2 oder Artikel 28b Teil B Absatz 1 fällt."

6 Das Recht auf Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen ist in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehen, der lautet:

„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."

Nationales Recht

7 In § 370 Abs. 1 der Abgabenordnung 1977 (BGBl. 1976 I S. 613, und 1977 I S. 269, im Folgenden: AO) heißt es:

„(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. den Finanzbehörden … über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,

…

und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt."

8 Nach Angaben des vorlegenden Gerichts ist § 370 AO ein Blankettstraftatbestand, da er nicht alle Tatbestandsmerkmale selbst enthalte. Er werde durch die Vorschriften des materiellen Steuerrechts ausgefüllt, nach denen sich bestimme, welche Tatsachen steuerlich erheblich seien und unter welchen Voraussetzungen eine Steuer entstehe. Damit sei die Steuerentstehung Tatbestandsvoraussetzung einer strafbaren Steuerhinterziehung.

9 Nach § 1 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (BGBl. I S. 1270, im Folgenden: UStG) unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger im Inland gegen Entgelt ausführt, im Grundsatz der deutschen Umsatzsteuer.

10 Nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG, der Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie umsetzt, sind innergemeinschaftliche Lieferungen, die unter die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallen, umsatzsteuerfrei.

11 § 6a Abs. 1 UStG bestimmt:

„Eine innergemeinschaftliche Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2. der Abnehmer ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber

und

3. der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.

…“

12 Nach § 6a Abs. 3 UStG müssen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 vom Unternehmer nachgewiesen werden. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat.

13 Nach § 18a Abs. 1 UStG muss der inländische Unternehmer, der steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen durchgeführt hat, dem Bundeszentralamt für Steuern eine Meldung erstatten, in der u. a. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitzuteilen ist. Die Meldung stellt somit die Grundlage für die Überwachung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs dar, da die Daten erfasst und dann anfragenden Steuerbehörden im Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem übermittelt werden.

14 Nach § 18b UStG hat der Unternehmer die Bemessungsgrundlagen seiner innergemeinschaftlichen Lieferungen gegenüber dem für das Unternehmen zuständigen Finanzamt zu erklären. Bemessungsgrundlage der innergemeinschaftlichen Lieferung ist dabei regelmäßig nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG das Nettoentgelt, das der Leistungsempfänger an den Unternehmer zahlt. Mit der Erklärung nach § 18b UStG bringt der Unternehmer gegenüber den Finanzbehörden zum Ausdruck, dass die vorgenommenen Lieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. b und § 6a UStG umsatzsteuerfrei sind, der Unternehmer mithin keine Umsatzsteuer für diese Lieferungen schuldet.

15 Die Nachweispflichten des Unternehmers, der eine innergemeinschaftliche Lieferung durchführt, sind in der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung 1999 (BGBl. 1999 I S. 1308, im Folgenden: UStDV) näher beschrieben.

16 Der Unternehmer muss zum einen nach § 17a UStDV durch geeignete Belege nachweisen, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versandt wurde („Belegnachweis“). Außerdem muss er nach § 17c UStDV die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen („Buchnachweis“).

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

17 Herr R., ein portugiesischer Staatsangehöriger, war Geschäftsführer einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft, die mit hochwertigen Fahrzeugen handelte. Den in der Vorlageentscheidung getroffenen Feststellungen zufolge verkaufte sie seit 2001 über 500 Fahrzeuge pro Jahr. Käufer der Fahrzeuge waren zum größten Teil in Portugal ansässige Fahrzeughändler.

18 Ab dem Jahr 2002 nahm Herr R. eine Reihe von Manipulationen vor, um es Händlern in Portugal zu ermöglichen, durch Verschleierung der Identität der tatsächlichen Käufer der Fahrzeuge Umsatzsteuer zu hinterziehen. Er konnte so die Fahrzeuge zu einem günstigeren Preis verkaufen und erzielte höhere Gewinne.

19 Diese Manipulationen bestanden darin, dass Herr R. in seiner Buchhaltung Scheinrechnungen auf Scheinkäufer als Empfänger der Lieferungen ausstellte, in denen er deren Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die Bezeichnung des tatsächlich an einen anderen Erwerber gelieferten Fahrzeugs, den Kaufpreis sowie den Zusatz „steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a UStG“ angab und dadurch den Eindruck erweckte, dass die Umsatzsteuer in Portugal bezahlt würde. Bei den Scheinkäufern handelte es sich um tatsächlich existierende Unternehmen in Portugal, von denen einige Kenntnis von der Verwendung ihrer Firma hatten, andere hingegen nicht.

20 Die tatsächlichen Käufer verkauften die Fahrzeuge an private Endabnehmer in Portugal weiter, ohne den portugiesischen Finanzbehörden mitzuteilen, dass zuvor ein innergemeinschaftlicher Erwerb stattgefunden hatte, und ohne die für diesen Erwerb angefallene Umsatzsteuer zu entrichten. Die tatsächlichen Geschäftsbeziehungen wurden durch weitere Maßnahmen zusätzlich verschleiert. Herr R. ließ — soweit die Endabnehmer zur Zeit der Lieferung schon bekannt waren — die CMR-Frachtbriefe

von vornherein auf diese Personen ausstellen. Er erstellte dann eine weitere Scheinrechnung mit den Endabnehmern als Adressaten und dem bewusst unzutreffenden Zusatz „Differenz-Besteuerung nach § 25a UStG“, die auf gebrauchte Fahrzeuge Anwendung findet.

21 Auf diese Weise verkaufte und lieferte die Gesellschaft, deren Geschäftsführer Herr R. war, in den Jahren 2002 und 2003 über 1 100 Fahrzeuge für einen Betrag von ungefähr 19 Mio. Euro. In seinen Steuererklärungen für diese Jahre gab Herr R. diese Umsätze als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an und benannte in den „zusammenfassenden“ Meldungen an das Bundeszentralamt für Steuern die Scheinkäufer als Vertragspartner, um eine Ermittlung der tatsächlichen Käufer in Portugal über das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem der Union zu verhindern.

22 Herr R. befand sich in dem gegen ihn geführten Strafverfahren seit 30. Januar 2008 in Untersuchungshaft. Mit Urteil vom 17. September 2008 verurteilte das Landgericht Mannheim ihn wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen, in denen er im Jahr 2002 Umsatzsteuer von mehr als 1 Mio. Euro und im Jahr 2003 Umsatzsteuer von mehr als 1,5 Mio. Euro hinterzogen hatte, zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren. Nach Auffassung des Landgerichts handelt es sich bei den verschleierten Lieferungen nach Portugal nicht um innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne von Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie. Der gezielte Missbrauch unionsrechtlicher Regeln rechtfertige nämlich die Versagung der Steuerbefreiung in Deutschland. Herr R. habe dadurch, dass er seiner Pflicht nicht nachgekommen sei, auf diese Lieferungen die deutsche Mehrwertsteuer zu erheben, sie an die Finanzbehörden abzuführen und in seinen jährlichen Steuererklärungen anzugeben, eine Steuerhinterziehung begangen.

23 Herr R. legte gegen dieses Urteil beim vorlegenden Gericht Revision ein. Seiner Ansicht nach hat das Landgericht Mannheim die in Rede stehenden Umsätze nicht richtig qualifiziert, denn es habe sich sehr wohl um umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche

Lieferungen gehandelt, da die Fahrzeuge an gewerblich tätige Erwerber in Portugal geliefert worden seien. Eine Gefährdung des deutschen Umsatzsteueraufkommens habe zu keiner Zeit vorgelegen, da die Umsatzsteuer dem Bestimmungsland, d. h. der Portugiesischen Republik, zugestanden habe. Dass die Steuer dort nicht entrichtet worden sei, sei unerheblich.

24 Der Bundesgerichtshof vertritt in seiner Vorlageentscheidung die Auffassung, dass Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sei, dass die für einen Umsatz, der auf die Hinterziehung von Steuern gerichtet sei, grundsätzlich vorgesehenen Steuervorteile zu versagen seien, wenn der jeweilige Steuerpflichtige die missbräuchliche oder betrügerische Praktik kenne und sich daran beteilige. Dies folge einerseits aus dem im Unionsrecht verankerten Verbot missbräuchlicher Praktiken, das auch für die Mehrwertsteuer gelte, und andererseits aus Sinn und Zweck der ausgelegten Vorschrift sowie den Zielen der Sechsten Richtlinie.

25 Er führt weiter aus, dass ihm die Auslegung der Sechsten Richtlinie aufgrund der hinreichend klaren Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union bisher nicht zweifelhaft erschienen sei und dass er in zwei ähnlichen Fällen einer innergemeinschaftlichen Lieferung bereits die Steuerbefreiung versagt habe.

26 Aus den Akten ergibt sich jedoch, dass das Finanzgericht Baden-Württemberg in einem parallelen Besteuerungsverfahren, das Herrn R. betraf und denselben Sachverhalt zum Gegenstand hatte, mit Beschluss vom 11. März 2009 gegen die vom Bundesgerichtshof vertretene Auslegung zur Versagung der Steuerbefreiung Einwände erhob und die Aussetzung der Vollziehung der gegen Herrn R. gerichteten Umsatzsteuerbescheide anordnete. Nach Auffassung dieses Gerichts greift das gemeinschaftsrechtliche Missbrauchsverbot nicht ein, da die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung hätten als die Erlangung von Steuervorteilen. Außerdem stünden der Auffassung des

Bundesgerichtshofs die Grundsätze der Neutralität und der Territorialität der Mehrwertsteuer entgegen.

27 Der Bundesgerichtshof hält das Vorabentscheidungsersuchen in Anbetracht dieser unterschiedlichen Ansichten der deutschen Gerichte für erforderlich, da Herr R. der strafrechtlichen Verantwortung entgehen könnte, wenn die in Rede stehenden Umsätze als innergemeinschaftliche Lieferungen anzusehen waren, die nach Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie von der Steuer zu befreien sind. In einem solchen Fall könnte die Beteiligung eines deutschen Unternehmers an einer Steuerhinterziehung in Portugal nicht nach deutschem Steuerstrafrecht geahndet werden, da es insoweit an der Verbürgung der gegenseitigen Strafverfolgung fehle. Die unrichtigen Angaben über den Erwerber seien keine Straftaten, sondern bloße Ordnungswidrigkeiten, die mit einer Geldbuße von bis zu 5 000 Euro geahndet werden könnten.

28 Unter diesen Umständen hat der Bundesgerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie in dem Sinne auszulegen, dass einer Lieferung von Gegenständen im Sinne dieser Vorschrift die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen ist, wenn die Lieferung zwar tatsächlich ausgeführt worden ist, aber aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der steuerpflichtige Verkäufer

a) wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, oder

b) Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen?

Zur Vorlagefrage

Zur Zulässigkeit

29 Herr R. hält das Vorabentscheidungsersuchen aus zwei Gründen für unzulässig. Erstens habe das vorlegende Gericht den Sachverhalt insofern falsch dargestellt, als es davon ausgegangen sei, dass die gebrauchten Fahrzeuge an Scheinunternehmen oder an „missing traders" verkauft worden seien, obwohl es sich um tatsächlich getätigte Lieferungen an tatsächliche wirtschaftliche Abnehmer gehandelt habe und diese Lieferungen wirtschaftlich sinnvolle und den Marktverhältnissen entsprechende Umsätze gewesen seien. Die Vorlagefrage sei unzulässig, da sie in keinem Zusammenhang mit dem Sachverhalt oder dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens stehe und für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nicht objektiv erforderlich sei.

30 Zweitens sei die aufgeworfene Frage hypothetischer Art, da eine Richtlinie in Strafsachen keine unmittelbare Wirkung haben könne. Hierzu sei auf die Urteile vom 8. Oktober 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Slg. 1987, 3969), vom 12. Dezember 1996, X (C-74/95 und C-129/95, Slg. 1996, I-6609, Randnr. 23), und vom 3. Mai 2005, Berlusconi u. a. (C-387/02, C-391/02 und C-403/02, Slg. 2005, I-3565, Randnrn. 73 ff.), zu verweisen. Die Auslegung der Sechsten Richtlinie durch das vorlegende Gericht ergebe sich nicht aus den geltenden einschlägigen deutschen Rechtsvorschriften. Das deutsche Verfassungsrecht, insbesondere der Bestimmtheitsgrundsatz im Strafrecht, setze einer der Sechsten Richtlinie konformen Auslegung für den Fall, dass eine solche Auslegung im Ausgangsverfahren zu einer strafrechtlichen Verurteilung führen sollte, Grenzen.

31 In dieser Hinsicht ist zu beachten, dass es nach Art. 267 AEUV allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts ist, in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass

seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof von ihm vorgelegten Fragen zu beurteilen. Daher ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, über ihm vorgelegte Fragen zu befinden, wenn diese die Auslegung und/oder die Gültigkeit des Unionsrechts betreffen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 15. Dezember 1995, Bosman, C-415/93, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 59, vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel, C-454/98, Slg. 2000, I-6973, Randnr. 37, sowie vom 26. Oktober 2010, Schmelz, C-97/09, Slg. 2010, I-10465, Randnr. 28).

32 Der Gerichtshof kann ein Vorabentscheidungsersuchen eines nationalen Gerichts nur dann zurückweisen, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. Urteile vom 5. Dezember 2006, Cipolla u. a., C-94/04 und C-202/04, Slg. 2006, I-11421, Randnr. 25, vom 18. März 2010, Alassini u. a., C-317/08 bis C-320/08, Slg. 2010, I-2213, Randnr. 26, sowie Schmelz, Randnr. 29).

33 Dies ist in der vorliegenden Rechtssache aber nicht der Fall. Das nationale Gericht hat dem Gerichtshof tatsächliche und rechtliche Angaben gemacht, die in einem offensichtlichen Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits stehen, und die Gründe genannt, die es zu der Ansicht geführt haben, dass eine Auslegung von Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie für den Erlass seines Urteils erforderlich ist.

34 Das Vorabentscheidungsersuchen ist daher als zulässig anzusehen.

Zur Begründetheit

35 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage wissen, ob Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wenn also die Lieferung eines Gegenstands in einen anderen Mitgliedstaat tatsächlich stattgefunden hat, der Lieferer jedoch bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die für den innergemeinschaftliche Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer zu hinterziehen, die Mehrwertsteuerbefreiung für eine derartige innergemeinschaftliche Lieferung zu versagen ist.

36 Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein von der Sechsten Richtlinie anerkanntes und gefördertes Ziel ist (vgl. u. a. Urteile vom 29. April 2004, Gemeente Leusden und Holin Groep, C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 76, und vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 71).

37 Die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen ist gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie — der Teil der Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten in Abschnitt XVIa dieser Richtlinie ist, deren Ziel darin besteht, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt — von der Besteuerung befreit (vgl. Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, Slg. 2007, I-7797, Randnr. 36, Collée, C-146/05, Slg. 2007, I-7861, Randnr. 22, Twoh International, C-184/05, Slg. 2007, I-7897, Randnr. 22, sowie vom 22. April 2010, X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 und C-539/08, Slg. 2010, I-3581, Randnr. 30).

38 Der mit der genannten Übergangsregelung geschaffene Mechanismus besteht in diesem Zusammenhang zum einen darin, dass der Ausgangsmitgliedstaat für die im Wege des innergemeinschaftlichen Versands oder der innergemeinschaftlichen Beförderung erfolgende Lieferung eine Steuerbefreiung und Vorsteuerabzug gewährt oder die in diesem Mitgliedstaat im Voraus entrichtete Mehrwertsteuer erstattet,

und zum anderen darin, dass der Eingangsmitgliedstaat den innergemeinschaftlichen Erwerb besteuert. Dieser Mechanismus gewährleistet somit eine klare Abgrenzung der Steuerhoheit der betroffenen Mitgliedstaaten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Slg. 2006, I-3227, Randnrn. 30 und 40).

39 Ebenso wie andere Begriffe, die die nach der Sechsten Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren (vgl. u. a. Urteile vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Randnr. 44, sowie vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 41), haben die Begriffe der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs objektiven Charakter und sind unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anwendbar (Urteil Teleos u. a., Randnr. 38).

40 Was innergemeinschaftliche Lieferungen angeht, ergibt sich aus Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie, dass unter den Bedingungen, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der in dieser Bestimmung genannten Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen, Lieferungen von Gegenständen unter diesen Begriff fallen und steuerfrei sind, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb eines Mitgliedstaats, 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.

41 Der Gerichtshof hat diese Bestimmung dahin ausgelegt, dass die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. Urteile Teleos u. a., Randnr. 42, und Twoh International, Randnr. 23).

42 Außerdem hat der Gerichtshof festgestellt, dass es für die Finanzverwaltung seit dem Wegfall der Kontrollen an den Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten schwierig ist, sich zu vergewissern, ob die Waren den betreffenden Mitgliedstaat physisch verlassen haben. Diese Prüfung führen die nationalen Finanzbehörden daher in erster Linie anhand der von den Steuerpflichtigen vorgelegten Beweise und abgegebenen Erklärungen durch (Urteile Teleos u. a., Randnr. 44, und Twoh International, Randnr. 24).

43 Da jedoch in keiner der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie festgelegt ist, welche Beweise die Steuerpflichtigen vorlegen müssen, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu gelangen, sind, wie sich aus den ersten Satzteil von Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie ergibt, die Mitgliedstaaten für diese Frage zuständig (vgl. Urteil Collée, Randnr. 24).

44 Zum einen sieht diese Vorschrift vor, dass die Mitgliedstaaten die Bedingungen für die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der genannten Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen.

45 Die Mitgliedstaaten müssen jedoch bei der Ausübung ihrer Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit sowie des Vertrauensschutzes zählen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, Slg. 1997, I-7281, Randnr. 48, vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Randnrn. 29 und 30, sowie vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Slg. 2008, I-771, Randnr. 18). Der Gerichtshof hat insbesondere in Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bereits für Recht erkannt, dass nach diesem Grundsatz die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten demnach erlassen dürfen, nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung der Ziele, eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen

zu verhindern, erforderlich ist (vgl. u. a. Urteil vom 29. Juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Slg. 2010, I-7639, Randnr. 26).

46 Zum anderen ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass der Lieferer von Gegenständen gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie für die Befreiung den Beweis erbringen muss, dass die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift erfüllt sind, einschließlich der von den Mitgliedstaaten aufgestellten Bedingungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch (vgl. in diesem Sinne Urteil Twoh International, Randnr. 26).

47 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass Herr R. im Ausgangsverfahren seinen Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung unter Umständen geltend gemacht hat, unter denen die gelieferten Gegenstände tatsächlich das deutsche Hoheitsgebiet verlassen haben, die Rechnungen und Erklärungen jedoch, die er der Finanzverwaltung als Beweise für innergemeinschaftliche Umsätze zukommen ließ, bewusst sachlich falsch waren. Dem vorlegenden Gericht zufolge verschleierte Herr R. nämlich in seinen Rechnungen die Identität der wahren Erwerber, um es diesen zu ermöglichen, die für den in Portugal getätigten innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer zu hinterziehen.

48 Die Vorlage von Scheinrechnungen oder die Übermittlung unrichtiger Angaben sowie sonstige Manipulationen können in diesem Zusammenhang die genaue Erhebung der Steuer verhindern und demzufolge das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen. Derartige Handlungen wiegen umso schwerer, wenn sie im Rahmen der Übergangsregelung für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze begangen werden, die, wie in Randnr. 42 dieses Urteils festgestellt worden ist, auf Beweisen beruht, die von den Steuerpflichtigen zu erbringen sind.

49 Demzufolge verwehrt das Unionsrecht es den Mitgliedstaaten nicht, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als Steuerhinterziehung anzusehen und in einem solchen Fall die Befreiung zu verweigern (vgl. in diesem Sinne Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnr. 62, sowie Beschluss vom 3. März 2004, Transport Service, C-395/02, Slg. 2004, I-1991, Randnr. 30).

50 Die Verweigerung der Befreiung in dem Fall, dass eine nach dem nationalen Recht vorgesehene Verpflichtung nicht eingehalten wurde — hier die Verpflichtung zur Angabe des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung —, hat nämlich eine abschreckende Wirkung, die die Durchsetzung dieser Verpflichtung gewährleisten und Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten soll (vgl. entsprechend in Bezug auf die Einbehaltung eines Teils der von der geschuldeten Mehrwertsteuer abziehbaren Vorsteuer Urteil Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Randnr. 28).

51 Demzufolge kann der Ausgangsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Lieferung unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Steuerbefreiung gestützt auf die Befugnisse versagen, die ihm nach dem ersten Satzteil von Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch eingeräumt sind.

52 In bestimmten Fällen jedoch, in denen ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland — trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten — der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, muss der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht. Nach dem Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems wird diese Steuer nämlich auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente

unmittelbar belastet worden sind (vgl. u. a. Beschluss Transport Service, Randnrn. 20 und 21, Urteile Optigen u. a., Randnr. 54, sowie Collée, Randnr. 22).

53 Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist zu festzustellen, dass er dem nicht entgegensteht, dass ein an einer Steuerhinterziehung beteiligter Lieferer verpflichtet ist, für die von ihm durchgeführte innergemeinschaftliche Lieferung die Mehrwertsteuer nachträglich zu entrichten, soweit seine Beteiligung an der Steuerhinterziehung ein bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit einer nationalen Maßnahme zu berücksichtigender maßgeblicher Gesichtspunkt ist.

54 Außerdem stehen weder die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Rechtssicherheit noch der Grundsatz des Vertrauensschutzes der vorstehend in Randnr. 51 getroffenen Feststellung entgegen. Ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, kann sich nämlich nicht mit Erfolg auf diese Grundsätze berufen.

55 Demzufolge ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wenn also eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen tatsächlich stattgefunden hat, der Lieferer jedoch bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen, der Ausgangsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Lieferung aufgrund der ihm nach dem ersten Satzteil von Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie zustehenden Befugnisse die Mehrwertsteuerbefreiung für diesen Umsatz versagen kann.

Kosten

56 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Große Kammer) für Recht erkannt:

Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wenn also eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen tatsächlich stattgefunden hat, der Lieferer jedoch bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen, kann der Ausgangsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Lieferung aufgrund der ihm nach dem ersten Satzteil von Art. 28c Teil A Buchst. a 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 durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 geänderten Fassung zustehenden Befugnisse die Mehrwertsteuerbefreiung für diesen Umsatz versagen.

Unterschriften