URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

27. September 2007 *

In der Rechtssache C-146/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 10. Februar 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 1. April 2005, in dem Verfahren

Albert Collée als Gesamtrechtsnachfolger der Collée KG

gegen

Finanzamt Limburg an der Lahn

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (Berichterstatter) und A. Ó Caoimh,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. Juni 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von Herrn Collée als Gesamtrechtsnachfolger der Collée KG, vertreten durch M. Preisinger, Steuerberater,

— der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma, F. Huschens und C. Schulze-Bahr als Bevollmächtigte,

— der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von M. Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato,

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

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 11. Januar 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 (ABl. L 376, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Collée als Gesamtrechtsnachfolger der Collée KG und dem Finanzamt Limburg an der Lahn (im Folgenden: Finanzamt) wegen dessen Weigerung, eine innergemeinschaftliche Lieferung, die im Jahr 1994 durchgeführt wurde, von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

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

5 Das Recht auf Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen ist in Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie vorgesehen:

„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 und des Artikels 28a Absatz 5 Buchstabe a), 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 nicht steuerpflichtige 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.

..."

6 Art. 22 der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28h der Richtlinie 91/680 sieht Formalitäten vor, die der Mehrwertsteuerschuldner zu erfüllen hat. Er bestimmt Folgendes:

„...

(2) a) Jeder Steuerpflichtige hat Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen.

...

(3) a) Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen. Jeder Steuerpflichtige hat ebenfalls eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen für die in Artikel 28b Teil B Absatz 1 genannten Lieferungen von Gegenständen und für unter den Bedingungen des Artikels 28c Teil A ausgeführte Lieferungen von Gegenständen. Der Steuerpflichtige muss eine Ausfertigung von allen ausgestellten Dokumenten aufbewahren.

...

(4) a) Jeder Steuerpflichtige hat innerhalb eines Zeitraums, der von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegen ist, eine Steuererklärung abzugeben. Dieser Zeitraum darf zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten. Der Steuerzeitraum kann von den Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate festgelegt werden. Die Mitgliedstaaten können jedoch andere Zeiträume festlegen, sofern diese ein Jahr nicht überschreiten.

b) Die Steuererklärung muss alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen

Angaben enthalten, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der sich auf diese Steuer und Abzüge beziehenden Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Festlegung der Bemessungsgrundlage erforderlich ist.

...

(8) Die Mitgliedstaaten können unter Beachtung der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen im Inland und zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen."

Nationales Recht

7 Nach § 4 Nr. 1 Buchst. b des deutschen Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG 1993, BGBl. 1993 I S. 565) sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen die innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerfrei.

8 Gemäß § 6a Abs. 1 UStG 1993 setzt eine innergemeinschaftliche Lieferung u. a. voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet.

9 Nach § 6a Abs. 3 UStG 1993 müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 vom Unternehmer nachgewiesen sein. Der Bundesminister der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis über die Beförderung oder Versendung von Gütern, die Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Lieferung sind, zu führen hat.

10 Dazu heißt es in § 17a Abs. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (UStDV, BGBl. 1993 I S. 601), dass bei innergemeinschaftlichen Lieferungen der Unternehmer im Geltungsbereich dieser Verordnung durch Belege nachweisen muss, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

11 Außerdem hat der Unternehmer nach § 17c Abs. 1 UStDV die Voraussetzungen der Steuerbefreiung buchmäßig nachzuweisen. Nach dieser Bestimmung müssen insbesondere die Voraussetzungen „eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein".

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

12 Die Collée KG war Organträgerin einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) nach deutschem Recht, die als Vertragshändlerin der Aktiengesellschaft A (im Folgenden: A-AG) für diese Pkw verkaufte. Im Frühjahr 1994 schloss die GmbH einen Kaufvertrag über 20 Vorführwagen mit einem belgischen Kfz-Händler, B, der den Kaufpreis netto auf das Konto der GmbH überwies. Nachdem die GmbH die Zahlung erhalten hatte, holte B die Fahrzeuge mit einem eigenen Transporter vom Hof der GmbH ab.

13 Da der GmbH aus Gebietsschutzgründen nur für Verkäufe an Abnehmer in ihrer näheren Umgebung ein Provisionsanspruch gegenüber der A-AG zustand, schaltete sie den Kfz-Händler S als Zwischenhändler ein, der die Vorführwagen gegen eine Provision *pro forma* kaufte und weiterverkaufte. Die GmbH stellte S Rechnungen über diesen fiktiven Kauf unter Ausweis von Umsatzsteuer aus. S überließ der GmbH Blanko-Rechnungsformulare, die später verwendet wurden, um die Fahrzeuge in seinem Namen an B zu liefern. In seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die Monate Juli bis September 1994 machte S die ihm von der GmbH in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend.

14 Nach einer im Oktober 1994 durchgeführten Sonderprüfung versagte das Finanzamt S den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen, da es den Scheincharakter der Verkäufe der GmbH an S, der nur formal zwischengeschaltet worden war, festgestellt hatte.

15 Nachdem die Collée KG von dieser Prüfung erfahren hatte, teilte sie S mit, dass die Rechnungen von Juli bis September 1994 „gegenstandslos" seien, stornierte am 25. November 1994 die jeweiligen Buchungen, buchte die entsprechenden Erlöse auf dem Konto „steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen" und berücksichtigte diesen Vorgang in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für November 1994.

16 Durch Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1994 vom 12. Februar 1998 erhöhte das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze der Collée KG um einen Betrag, der dem Kaufpreis der an B gelieferten Fahrzeuge entsprach, versagte ihr aber für diese Lieferung die Steuerfreiheit mit der Begründung, dass die dafür erforderlichen Aufzeichnungen nicht laufend und unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes vorgenommen worden seien.

17 Da der Einspruch gegen den Steuerbescheid zurückgewiesen und die Klage beim Finanzgericht abgewiesen wurde, legte Herr Collée Revision beim Bundesfinanzhof ein. Zur Begründung führte er an, dass es einen Buchnachweis in Form des Kaufvertrags, der Überweisung des Kaufpreises und der Abholbestätigung des B gebe, der nachträglich durch die Rechnungen der GmbH an B vervollständigt worden sei. Da er davon überzeugt war, dass diese Geschäftsunterlagen geeignet waren, den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu erbringen, beantragte er, den Steuerbescheid dahin gehend zu ändern, dass die Lieferung der Vorführwagen Anfang 1994 steuerfrei behandelt wird.

18 Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass nach seiner Rechtsprechung zu den Anforderungen an den Nachweis einer Ausfuhrlieferung in einen Drittstaat — die auch für den bei ihm anhängigen Rechtsstreit gelte — die Belege Bestandteil des Buchnachweises seien und dass die für den buchmäßigen Nachweis erforderlichen Aufzeichnungen laufend und unmittelbar nach Ausführung der jeweiligen Umsätze vorgenommen werden müssten. Nachdem es festgestellt hat, dass diese Voraussetzung im vorliegenden Fall nicht erfüllt sei, wirft es die Frage auf, wie dieser Konflikt zwischen der Pflicht zum Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gemeinschaftsrechtlich zu lösen sei.

19 Da der Bundesfinanzhof für eine Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits eine Auslegung der Sechsten Richtlinie für erforderlich hält, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Darf die Finanzverwaltung die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die zweifelsfrei vorliegt, allein mit der Begründung versagen, der Steuerpflichtige habe den dafür vorgeschriebenen Buchnachweis nicht rechtzeitig geführt?

2. Kommt es zur Beantwortung der Frage darauf an, ob der Steuerpflichtige zunächst bewusst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat?

Zu den Vorlagefragen

20 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie in dem Sinn auszulegen ist, dass er der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats verwehrt, die Steuerfreiheit einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden. Das Gericht stellt weiter die Frage, ob es in dieser Hinsicht erheblich ist, dass der Steuerpflichtige zunächst bewusst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat.

21 Die Pflicht der Mitgliedstaaten zur Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen ist in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehen. Nach dieser Bestimmung befreien die Mitgliedstaaten Lieferungen von Gegenständen, 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 nicht steuerpflichtige 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.

22 Als Abweichung vom Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, nach dem die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben wird (vgl. u. a. Urteile vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 16, vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und

C-484/03, Slg. 2006, I-483, Randnr. 54, sowie vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 49), findet die Befreiung ihre Grundlage in der Mehrwertsteuerübergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handel, in deren Rahmen die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten auf dem Grundsatz beruht, dass die Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt (vgl. Urteil vom 27. September 2007, Twoh International, C-184/05, Slg. 2007, I-7897, Randnr. 22).

23 Auf diese Weise kann durch die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Mitgliedstaat des Beginns der innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen, welcher ein innergemeinschaftlicher Erwerb entspricht, der im Mitgliedstaat der Beendigung dieser Versendung oder Beförderung besteuert wird, die Doppelbesteuerung und damit eine Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, Slg. 2007, I-7797, Randnrn. 24 und 25).

24 Hinsichtlich der Nachweise, die die Steuerpflichtigen für eine Mehrwertsteuerbefreiung zu führen haben, ist festzustellen, dass die Sechste Richtlinie keine Vorschrift enthält, die sich unmittelbar mit dieser Frage befasst. Sie bestimmt lediglich in Art. 28c Teil A erster Halbsatz, dass die Mitgliedstaaten die Bedingungen für die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen festlegen (Urteil Twoh International, Randnr. 25).

25 Art. 22 der Sechsten Richtlinie regelt zwar bestimmte formelle Pflichten der Steuerschuldner in Bezug auf Aufzeichnungen, Rechnungen, Steuererklärungen und die der Finanzverwaltung vorzulegende Aufstellung. Nach Abs. 8 dieses Artikels können die Mitgliedstaaten jedoch weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern.

26 Aus der ständigen Rechtsprechung ergibt sich, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist (vgl. Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 52, und Beschluss vom 3. März 2004, Transport Service, C-395/02, Slg. 2004, I-1991, Randnr. 29). Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (vgl. Urteile vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel, C-454/98, Slg. 2000, I-6973, Randnr. 59, sowie vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 92).

27 Die deutsche Regierung ist der Auffassung, dass die Anforderungen an den Beleg- und Buchnachweis dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügten, da sie das Recht auf Steuerbefreiung bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht systematisch in Frage stellten. Zum einen erfüllten die Anforderungen einen ausdrücklich in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Zweck, nämlich die ordnungsgemäße und einfache Steuererhebung und die Bekämpfung von Steuerbetrug, und zum anderen seien sie zur Verhinderung des „Karussellbetrugs" erforderlich.

28 Die Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung im Ausgangsverfahren ist nach den Angaben des vorlegenden Gerichts nicht die Folge der Anforderung des deutschen Rechts, wonach der Steuerpflichtige den Nachweis für die innergemeinschaftliche Lieferung durch Beleg- und Buchnachweis führen muss. Tatsächlich ist die Versagung eine Folge der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der die für den Buchnachweis erforderlichen Aufzeichnungen laufend und unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes vorzunehmen sind, eine Voraussetzung, die in der Streitsache nicht erfüllt wurde, während das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung eindeutig feststeht, was im Übrigen auch das Finanzamt anerkannt hat.

29 Zur ersten Frage, ob die Finanzverwaltung die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung versagen darf, dass der Buchnachweis für diese Lieferung verspätet vorgelegt worden sei, ist festzustellen, dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere ohne in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen.

30 Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern (vgl. u. a. Urteile Optigen u. a., Randnr. 44, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 41). Hinsichtlich der Feststellung des innergemeinschaftlichen Charakters einer Lieferung folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass für eine Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn sie die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie erfüllt (Beschluss Transport Service, Randnrn. 18 und 19).

31 Da sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, dass unbestreitbar eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass im Ausgangsverfahren, wie auch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu Recht vorträgt, die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Dies scheint im Ausgangsverfahren jedoch nicht der Fall zu sein.

32 Im Übrigen kann die Anforderung, dass die erforderlichen Aufzeichnungen unmittelbar nach der Ausführung des Umsatzes vorgenommen werden, ohne dass dafür jedoch eine konkrete Frist vorgesehen ist, den Grundsatz der Rechtssicherheit in Frage stellen, der Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung ist und der von den Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschafts-

richtlinien einräumen, beachtet werden muss (vgl. Urteil vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Randnr. 29).

33 Wie die Generalanwältin in Nr. 35 ihrer Schlussanträge zu Recht ausgeführt hat, ist es nämlich wichtig, zu ermöglichen, dass Änderungen bei der Einordnung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die nach der Durchführung dieses Umsatzes vorgenommen werden, in der Buchführung des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden können. Derartige Korrekturen können sich im Einzelfall aufgrund von Umständen, die der Steuerpflichtige nicht zu vertreten hat, als notwendig erweisen. Demnach ist der innergemeinschaftliche Charakter einer Lieferung im Fall einer nachträglichen Korrektur der Buchführung anzuerkennen, sofern die objektiven Kriterien erfüllt sind, die den Begriffen zugrunde liegen, die diesen Umsatz definieren.

34 Zur zweiten Frage, ob es für die Beantwortung der Vorlagefrage erheblich ist, dass der Steuerpflichtige zunächst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat, und somit, ob es für die Steuerbefreiung auf den guten Glauben des Steuerpflichtigen ankommt, ist festzustellen, dass die Antwort auf diese Frage davon abhängt, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens des betroffenen Mitgliedstaats besteht.

35 Der Gerichtshof hat in Randnr. 18 des Urteils vom 13. Dezember 1989, Genius Holding (C-342/87, Slg. 1989, 4227), festgestellt, dass es Aufgabe der Mitgliedstaaten ist, zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer in ihrem innerstaatlichen Recht die Möglichkeit vorzusehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist. Wie der Gerichtshof in den Randnrn. 60 und 63 des Urteils Schmeink & Cofreth und Strobel jedoch ausgeführt hat, verlangt der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, ohne dass eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Rechnungsausstellers abhängig gemacht werden darf (vgl. Urteil vom 6. November 2003, Karageorgou u. a., C-78/02 bis C-80/02, Slg. 2003, I-13295, Randnr. 50). Dieselben Regeln gelten auch für eine Korrektur der Buchführung, um die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu erlangen.

36 Das nationale Gericht wird daher unter Berücksichtigung aller erheblichen Umstände des bei ihm anhängigen Verfahrens zu prüfen haben, ob die verspätete Erbringung des Buchnachweises zu einer Gefährdung des Steueraufkommens führen oder die Erhebung von Mehrwertsteuer beeinträchtigen konnte.

37 Dazu ist festzustellen, dass die Nichterhebung der Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung, die zunächst zu Unrecht als im Inland ausgeführte Lieferung qualifiziert wurde, die grundsätzlich zu einer Erhebung von Mehrwertsteuer geführt hätte, nicht als eine Gefährdung des Steueraufkommens angesehen werden kann. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität stehen solche Einnahmen nämlich dem Mitgliedstaat zu, in dem der Endverbrauch erfolgt.

38 Im Übrigen obliegt dem nationalen Gericht die Prüfung, ob die Verschleierung des Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Lieferung und die daraus folgende Verzögerung bei der Korrektur der jeweiligen Buchungen Züge einer Mehrwertsteuerhinterziehung hat. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt (vgl. u. a. Urteil Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 54). Ebenso kann die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht so weit gehen, dass Umsätze gedeckt werden, die zu dem Zweck getätigt wurden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen (vgl. in diesem Sinne Urteil Halifax u. a., Randnr. 69).

39 In einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens kann die Einschaltung eines Zwischenhändlers, um einen Provisionsanspruch zu erlangen, nicht mit einer Steuerhinterziehung oder einer missbräuchlichen Anwendung der gemeinschaftlichen Regeln gleichgesetzt werden, wenn feststeht, dass der betreffende Umsatz nicht zur Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils getätigt wurde.

40 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, die Verschleierung des Vorliegens eines innergemeinschaftlichen Umsatzes unter bestimmten Voraussetzungen als versuchte Mehrwertsteuerhinterziehung zu behandeln und in einem solchen Fall die nach ihrem nationalen Recht vorgesehenen Sanktionen wie Geldstrafe oder Geldbuße zu verhängen (vgl. in diesem Sinne Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnr. 62). Wie die Kommission zu Recht ausführt, müssen solche Sanktionen aber immer in angemessenem Verhältnis zur Schwere der missbräuchlichen Handlung stehen.

41 Folglich ist auf die gestellten Fragen zu antworten, dass Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie in dem Sinn auszulegen ist, dass er der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats verwehrt, die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden.

42 Bei der Prüfung des Rechts auf Befreiung einer solchen Lieferung von der Mehrwertsteuer muss das vorlegende Gericht die Tatsache, dass der Steuerpflichtige zunächst bewusst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat, nur dann berücksichtigen, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht und diese vom Steuerpflichtigen nicht vollständig beseitigt worden ist.

Kosten

43 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 geänderten Fassung ist in dem Sinn auszulegen, dass er der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats verwehrt, die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden.

Bei der Prüfung des Rechts auf Befreiung einer solchen Lieferung von der Mehrwertsteuer muss das vorlegende Gericht die Tatsache, dass der Steuerpflichtige zunächst bewusst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat, nur dann berücksichtigen, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht und diese vom Steuerpflichtigen nicht vollständig beseitigt worden ist.

Unterschriften