URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

21. Februar 2008 *

In der Rechtssache C-271/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 2. März 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Juni 2006, in dem Verfahren

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

gegen

Finanzamt Malchin

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts sowie der Richter G. Arestis, (Berichterstatter), E. Juhász, J. Malenovský und T. von Danwitz,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: J. Mazák,
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, vertreten durch V. Booten und J. Sprado, Rechtsanwälte,

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

— der polnischen Regierung, vertreten durch E. Ośniecka-Tamecka als Bevollmächtigte,

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

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 25. Oktober 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 15 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18; im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (im Folgenden: Netto Supermarkt) und dem Finanzamt Malchin (im Folgenden: Finanzamt) betreffend dessen Weigerung, Netto Supermarkt für die Jahre 1995 bis 1998 die Mehrwertsteuerbefreiung zuzuerkennen.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Art. 15 der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift „Steuerbefreiungen bei Ausfuhren nach einem Drittland, gleichgestellten Umsätzen und grenzüberschreitenden Beförderungen“ 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 Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

…

2. Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht im Inland ansässigen Abnehmer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, mit Ausnahme der vom Abnehmer selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen;

   Erstreckt sich die Lieferung auf Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden, so gilt diese Steuerbefreiung, wenn

   — der Reisende nicht in der Gemeinschaft ansässig ist;

   — die Gegenstände vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert werden;

— der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Mehrwertsteuer den Gegenwert von 175 [Euro] in Landeswährung übersteigt, der gemäß Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie 69/169/EWG … festgelegt wurde; die Mitgliedstaaten können jedoch auch eine Lieferung, deren Gesamtwert niedriger als dieser Betrag ist, von der Steuer befreien.

Bei Anwendung des Unterabsatzes 2

— gilt als nicht in der Gemeinschaft ansässiger Reisender ein Reisender, dessen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt sich nicht in der Gemeinschaft befindet. Zur Anwendung dieser Bestimmung gilt als ‚Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort' der Ort, der im Reisepass, im Personalausweis oder in jedem sonstigen Dokument eingetragen ist, das in dem Mitgliedstaat, in dem die Lieferung erfolgt, als Identitätsnachweis anerkannt ist;

— wird der Nachweis der Ausfuhr durch Rechnungen oder entsprechende Belege erbracht, die mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft versehen sein müssen.

Jeder Mitgliedstaat übermittelt der Kommission ein Muster des von ihm für die Erteilung des in Unterabsatz 3 zweiter Gedankenstrich genannten Sichtvermerks verwendeten Stempelabdrucks. Die Kommission leitet diese Information an die Steuerbehörden der übrigen Mitgliedstaaten weiter.

…"

Nationales Recht

4 Für innergemeinschaftliche Lieferungen sieht § 6a Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (BGBl. 1993 I, S. 565, im Folgenden: UStG) eine Vertrauensschutzregelung vor, die wie folgt lautet:

„Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer."

5 Für Ausfuhrlieferungen nach Orten außerhalb der Gemeinschaft enthält das deutsche Steuerrecht keine derartige Vertrauensschutzregelung.

6 Außerdem sieht § 227 der Abgabenordnung 1977 (im Folgenden: AO 1977) vor:

„Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden."

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

7 Von 1992 bis 1998 erstattete Netto Supermarkt, die im Land Mecklenburg-Vorpommern Discount-Supermärkte betreibt, ihren Kunden mehrere Tausend Deutsche Mark entrichteter Umsatzsteuer. Das Unternehmen hatte beschlossen, derartige Erstattungen an Staatsangehörige von Drittstaaten nur vorzunehmen, wenn diese Staatsangehörigen den Nachweis der Ausfuhr anlässlich nichtkommerzieller Reisen erworbener Waren nach einem Ort außerhalb der Gemeinschaft erbringen konnten; dieser Nachweis ergab sich daraus, dass sich der Stempelabdruck des Zolls jeweils hälftig auf dem Kassenbon und dem Zollformular befand und dass der ausländische Bürger seinen Pass vorlegte.

8 Netto Supermarkt bat 1998 das Hauptzollamt Neubrandenburg darum, zu überprüfen, ob der Zollstempel Nr. 73 und die Zollformulare, auf denen er angebracht war, gefälscht seien. Nachdem das Hauptzollamt dies zunächst verneint hatte, teilte es dem Unternehmen mit, dass eine nochmalige Prüfung ergeben habe, dass die ihm von diesem übergebenen Unterlagen Fälschungen seien. In der Folge stellte die Steuerfahndungsstelle fest, dass polnische Staatsbürger zwischen 1993 und 1998 einen großen Teil der Ausfuhrnachweise mit falschen Zollformularen angefertigt bzw. diese vermeintlichen Nachweise mit einem falschen Zollstempel versehen hatten. Damit beantragten sie bei Netto Supermarkt die Erstattung der Umsatzsteuer, und dieses Unternehmen gewährte sie ihnen.

9 1999 forderte das Finanzamt von Netto Supermarkt für die Jahre 1993 bis 1998 Umsatzsteuer entsprechend dem tatsächlich im Lauf dieser Jahre erzielten Umsatz nach.

10 Mit Bescheid vom 14. Februar 2000 lehnte das Finanzamt den Antrag von Netto Supermarkt auf Erlass der für die genannten Jahre nachgeforderten Umsatzsteuer ab. Gegen diesen ablehnenden Bescheid legte Netto Supermarkt Einspruch ein.

11 Mit Entscheidung vom 3. Mai 2000 gab das Finanzamt dem genannten Einspruch lediglich zum Teil statt. Es erließ die Umsatzsteuernachforderung für die Jahre 1993 und 1994, da die Steuerbescheide für diese Jahre nicht mehr geändert werden durften, und für die Jahre 1993 bis 1997 die Zinsen. Im Übrigen wies das Finanzamt den Einspruch von Netto Supermarkt zurück und vertrat die Auffassung, das Unternehmen schulde die Steuer, da es keine ordnungsgemäßen Ausfuhrnachweise zur Umsatzsteuerbefreiung habe vorlegen können. Netto Supermarkt hätte die Echtheit der Ausfuhrnachweise früher prüfen müssen und bei Anwendung angemessener Sorgfalt einen sich über mehrere Jahre erstreckenden Betrug verhindern können. Außerdem vertrat das Finanzamt die Ansicht, die Tatsache, dass Netto Supermarkt zur Aufklärung des Sachverhalts beigetragen habe, wirke sich nicht auf den Betrag der von dieser Gesellschaft geschuldeten Steuer aus.

12 Gegen diese zum Teil abschlägige Entscheidung vom 3. Mai 2000 erhob Netto Supermarkt vor dem Finanzgericht Klage und beantragte den Erlass der für die Jahre 1995 bis 1998 nachgeforderten Mehrwertsteuer. Das Finanzgericht wies diese Klage ab.

13 Netto Supermarkt legte sodann Revision an den Bundesfinanzhof ein und trug vor, das Finanzgericht hätte die Lieferungen an polnische Abnehmer in analoger Anwendung der in § 6a Abs. 4 UStG enthaltenen nationalen Vertrauensschutzregelung als steuerfrei werten müssen; diese Vorschrift sei in einem innergemeinschaftlichen Kontext anwendbar. Mit ihrer Revision macht Netto Supermarkt außerdem den in § 227 AO 1977 enthaltenen Billigkeitsgrundsatz geltend.

14 Der Bundesfinanzhof hält im Hinblick auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes jedenfalls die Beantwortung der Frage für zweifelhaft, ob nach dem Gemeinschaftsrecht eine Ausfuhrlieferung nach einem Ort außerhalb der Gemeinschaft befreit werden kann, wenn der Leistende, der die Lieferung vorgenommen hat, auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns die Fälschung des vom Abnehmer vorgelegten Nachweises der Ausfuhr nicht erkennen konnte, und zwar auch dann, wenn die Befreiungsvoraussetzungen für eine derartige Lieferung objektiv wegen der — hier vorliegenden — Fälschung der vorgelegten Ausfuhrbelege nicht erfüllt sind.

15 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Vorlagefrage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen über die Steuerbefreiung bei Ausfuhren in ein Drittland einer Gewährung der Steuerbefreiung im Billigkeitswege durch den Mitgliedstaat entgegen, wenn zwar die Voraussetzungen der Befreiung nicht vorliegen, der Steuerpflichtige deren Fehlen aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte?

Zur Vorlagefrage

16 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 15 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er der von einem Mitgliedstaat vorgenommenen Mehrwertsteuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung nach einem Ort außerhalb der Gemeinschaft entgegensteht, wenn zwar die Voraussetzungen für eine derartige Befreiung nicht vorliegen, der Steuerpflichtige dies aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns infolge der Fälschung des vom Abnehmer vorgelegten Nachweises der Ausfuhr nicht erkennen konnte.

17 Wie sich aus dem einleitenden Teil von Art. 15 der Sechsten Richtlinie ergibt, ist es Sache der Mitgliedstaaten, die Bedingungen für die Anwendung der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung nach einem Ort außerhalb der Gemeinschaft festzulegen. Nach dieser Vorschrift setzen die Mitgliedstaaten zudem diese Bedingungen insbesondere „zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen" fest.

18 Jedoch ist daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien übertragen, die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten müssen, die Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, 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, Randnrn. 45 bis 48, vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Randnr. 29, und vom 14. September 2006, Elmeka, C-181/04 bis C-183/04, Slg. 2006, I-8167, Randnr. 31).

19 Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten gemäß diesem Grundsatz Mittel einsetzen müssen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen (vgl. Urteile Molenheide u. a., Randnr. 46, und vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, Slg. 2007, I-7797, Randnr. 52).

20 Demnach ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. u. a. Urteile Molenheide u. a., Randnr. 47, und Federation of Technological Industries u. a., Randnr. 30).

21 Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Lieferer als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse fungieren (vgl. Urteil vom 20. Oktober 1993, Balocchi, C-10/92, Slg. 1993, I-5105, Randnr. 25). Sie schulden die Mehrwertsteuer, obwohl diese als Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird (vgl. Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Randnrn. 22 und 28).

22 Das in Art. 15 der Sechsten Richtlinie genannte Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, rechtfertigt daher mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferer. Die Verteilung des Risikos zwischen diesen und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs muss jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein (Urteil Teleos u. a., Randnr. 58).

23 Dies scheidet aus, wenn ein Steuersystem dem Lieferer unabhängig davon, ob er an dem vom Abnehmer begangenen Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt (vgl. in diesem Sinne Urteil Teleos u. a., Randnr. 58). Denn wie der Generalanwalt in Nr. 45 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, wäre es offenkundig unverhältnismäßig, einem Steuerpflichtigen anzulasten, dass durch betrügerische Machenschaften Dritter, auf die er keinen Einfluss hat, Steuereinnahmen entgehen.

24 Dagegen verstößt es, wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn vom Lieferer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. Urteil Teleos u. a., Randnr. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Dass der Lieferer gutgläubig war, dass er alle ihm zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, sind daher wichtige Kriterien im Rahmen der Feststellung, ob er nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden kann (vgl. Urteil Teleos u. a., Randnr. 66).

26 Ebenso verstieße es gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein Mitgliedstaat, der die Voraussetzungen für die Befreiung einer Ausfuhrlieferung nach einem Ort außerhalb der Gemeinschaft festgelegt hat, indem er u. a. eine Liste von Unterlagen aufgestellt hat, die den zuständigen Behörden vorzulegen sind, und der die vom Lieferer als Nachweise für das Recht auf Befreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, den Lieferer später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könnte, wenn sich herausstellt, dass infolge eines vom Abnehmer begangenen Betrugs, von dem der Lieferer weder Kenntnis hatte noch haben konnte, die Befreiungsvoraussetzungen tatsächlich nicht vorlagen (vgl. in diesem Sinne Urteil Teleos u. a., Randnr. 50).

27 Daraus folgt, dass der Lieferer auf die Rechtmäßigkeit des Umsatzes, den er tätigt, vertrauen können muss, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer zu verlieren, wenn er wie im Ausgangsverfahren selbst bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns außerstande ist, zu erkennen, dass die Voraussetzungen für die Befreiung in Wirklichkeit nicht gegeben waren, weil die vom Abnehmer vorgelegten Ausfuhrnachweise gefälscht waren.

28 Dem ist hinzuzufügen, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs auf dem Gebiet des Zollrechts, wonach der Wirtschaftsteilnehmer, der das Vorliegen der Voraussetzungen für den Erlass der Eingangs- oder der Ausfuhrabgaben nicht zu beweisen vermag, die daraus folgenden Konsequenzen ungeachtet seines guten Glaubens zu tragen hat, entgegen dem Vorbringen der deutschen Regierung in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens nicht geltend gemacht werden kann. Die genannte Rechtsprechung lässt sich nämlich, wie der Generalanwalt in Nr. 53 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, wegen der Unterschiede in Aufbau, Zielsetzung und Zweck

zwischen dem mit der Sechsten Richtlinie geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystem und dem Gemeinschaftssystem zur Erhebung von Zöllen nicht auf die spezifische Lage übertragen, in der sich ein dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unterliegender Steuerpflichtiger befindet.

29 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 15 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er der von einem Mitgliedstaat vorgenommenen Mehrwertsteuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung nach einem Ort außerhalb der Gemeinschaft nicht entgegensteht, wenn zwar die Voraussetzungen für eine derartige Befreiung nicht vorliegen, der Steuerpflichtige dies aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns infolge der Fälschung des vom Abnehmer vorgelegten Nachweises der Ausfuhr nicht erkennen konnte.

Kosten

30 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:

Art. 15 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die

Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 ist dahin auszulegen, dass er der von einem Mitgliedstaat vorgenommenen Mehrwertsteuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung nach einem Ort außerhalb der Europäischen Gemeinschaft nicht entgegensteht, wenn zwar die Voraussetzungen für eine derartige Befreiung nicht vorliegen, der Steuerpflichtige dies aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns infolge der Fälschung des vom Abnehmer vorgelegten Nachweises der Ausfuhr nicht erkennen konnte.

Unterschriften