

EuGH: Voraussetzungen für umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Von RA Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für
Strafrecht

Am 27.09.07 hat sich der EuGH in 3 Entscheidungen dazu geäußert, unter welchen Voraussetzungen innergemeinschaftliche Lieferungen als steuerfrei zu behandeln sind. Auch wenn mit diesen 3 Urteilen noch nicht alle Fragen geklärt sind, hebt der EuGH jedoch die Neutralität der Umsatzsteuer auf Unternehmerebene in den Vordergrund. Selbst wenn die Angaben eines Abnehmers sich später als falsch herausstellen, kann jedenfalls der gutgläubige Unternehmer nicht mit der Umsatzsteuer belastet werden. Bei den Überprüfungsmöglichkeiten des Unternehmers darf nur das gefordert werden, was angemessen ist.

Die Urteile betreffen primär die Rechtstreitigkeiten:

England – Teleos u.a. (Rechtssache C-409/04)

Bundesrepublik Deutschland – Collée (FA Limburg an der Lahn) (Rechtssache C-146/05) und

Niederlande – Twoh (Rechtssache C-184/05)

Die Urteile haben darüber hinaus natürlich EG-weite Bedeutung und sind nicht auf die entschiedenen Einzelfälle oder die Prozessbeteiligten begrenzt: mit diesen Grundsatzentscheidungen wird das gesamte Umsatzsteuerrecht EG-weit geprägt und modifiziert. Die entgegenstehenden lokalen bzw. nationalen Vorschriften treten dahinter zurück.

Ob z.B. die UStDV insgesamt nichtig ist, weil der lokale Gesetzgeber/Verordnungsgeber keine Handlungsanweisung erteilt hat, wonach sich zumindest grundsätzlich die Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu richten hätten, und wegen dieses Versäumnisses die bisherigen Regelungen in der UStDV nichtig sind, wird angesichts des Postulats des EuGH nach Rechtssicherheit für die Unternehmer noch zu diskutieren sein.

Für die Finanzverwaltung waren bislang § 6 a UStG i.V.m. §§ 17 ff. UStDV maßgebend. Hier hat die deutsche Finanzverwaltung hohe Maßstäbe an Förmlichkeiten gestellt. Darüber hinaus hat sie Unregelmäßigkeiten bei Abnehmern dem Liefernden Unternehmen angelastet und behauptet, dieser existiere nicht etc. War ein Abnehmer Jahre nach der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht mehr existent oder unbekannt verzogen, hat sie den innergemeinschaftlichen Erwerb in Frage gestellt und die Voraussetzung für die Behandlung als steuerfrei nicht erfüllt angesehen und behauptet, an einen nicht existenten Dritten könne nicht geliefert worden sein, so dass die Ware im Inland wohl veräußert wurde und damit kein Fall der Umsatzsteuerfreien

innergemeinschaftlichen Lieferung vorliege. Ist die Ware nicht an den Firmensitz geliefert worden (Abnehmer sitzt in Barcelona, der PKW wird jedoch von dem Transporteur in Madrid abgeladen), behauptete die Finanzverwaltung, dass nicht der wahre Abnehmer aufgetreten sei, also eine falsche USt-ID-Nr. benutzt wurde und in Wahrheit ein ganz anderer der Erwerber sei oder dass die Ware gar nicht an den Abnehmer geliefert wurde und es sich um ein Scheingeschäft handle. Auch behauptete die Finverw dass kein ordnungsgemäßer Erwerb durch den Abnehmer nachgewiesen sei, wenn er an seinem Verwaltungssitz keine Lagerkapazitäten für die Menge der bestellten Ware habe bzw. keine ordnungsgemäße Empfängerbenennung vorliege, wenn zwar die Lagerhalle mit zutreffender Anschrift erfasst sei, in der die Ware abgeladen worden war, diese Anschrift aber nicht der Verwaltungssitzanschrift der Gesellschaft entspreche und deswegen nicht der richtige Erwerber bzw. Empfänger aufgetreten sei oder unter Verwendung einer falschen oder nicht nachprüfbaren USt-ID-Nr. steuerfrei geliefert worden sei. Dass die Finverw des abnehmenden Staates die Korrektheit der USt-ID-Nr mehrfach bei qualifizierten und einfachen Abfragen bestätigte und die USt-ID-Nr. nicht gesperrt wurde obwohl es sich angeblich um einen Hinterzieher bzw. eine Firma, die keine Umsätze erklärte, handeln soll, hinderte die Finanzverwaltung nicht, die Behandlung als unsatzsteuerfreier innergemeinschaftlicher Erwerb zu beanstanden und die Umsatzsteuer beim deutschen Unternehmer nachzuerheben.

Kernaussage des EuGH ist:

1. innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstandes sind ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang.
2. Voraussetzungen für die Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb sind lediglich die
 - a) Unternehmereigenschaft der Beteiligten (genauer gesagt: die Behandlung als Steuerpflichtiger)
 - b) Die Übertragung der Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen – und -
 - c) Die physische Verbringung des Gegenstandes von einem Mitgliedsstaat in einen anderen.

Weitere Voraussetzungen können nicht aufgestellt werden.

Insbesondere dürfen die Mitgliedsstaaten keine Umsatzsteuer auf Lieferungen erheben, die in ihrem Staatsgebiet von einem gutgläubigen Unternehmer ausgeführt wurden, der Beweise vorlegt, die dem ersten Anschein nach die Steuerbefreiung belegen, auch wenn sich später herausstellt, dass die Angaben des Abnehmers falsch waren. Der Unternehmer hat jedoch zur Vermeidung von Umsatzsteuerbetrügereien sicherzustellen, dass er alle ihm zumutbaren

Maßnahmen ergriffen hat, dass eine von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.

Die 3 Urteile lauten wie folgt¹:

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

27. September 2007(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 –
Inneregemeinschaftliche Lieferung – Versagung der Befreiung – Verspätet erbrachter
Nachweis der Lieferung“

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. Löhmus (Berichterstatter) und A. Ó Caoimh,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

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

¹ Es gilt der Originaltext. Eine Haftung für die Authentizität mit dem Originaltext wird nicht übernommen. Überhaupt kann dieser Text eine einzelfallbezogene Beratung nicht ersetzen. Ansprüche aus dieser Veröffentlichung können nicht abgeleitet werden.

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 Grenzübergang 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 Vorführrwagen 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 Vorführrwagen 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 Vorführrwagen Anfang 1994 steuerfrei behandelt wird.
- 18 Das vorliegende 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-0000, 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-0000, 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 genügen, da sie das Recht auf Steuerbefreiung bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht systematisch in Frage stellen. Zum einen erfüllen 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 Gemeinschaftsrichtlinien 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 vorliegende 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 vorliegenden 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 vorliegende 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

* Verfahrenssprache: Deutsch.

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 –
Innergemeinschaftliche Lieferungen – Befreiung – Keine Pflicht der Finanzverwaltung,
Beweise zu erheben – Richtlinie 77/799/EWG – Gegenseitige Amtshilfe zwischen den
zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern –
Verordnung (EWG) Nr. 218/92 – Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet
der indirekten Besteuerung“

In der Rechtssache C-184/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Hoge Raad
der Niederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 22. April 2005, beim Gerichtshof
eingegangen am 25. April 2005, in dem Verfahren

Twoh International BV

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

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

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

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

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Twoh International BV, vertreten durch J. H. Sassen, advocaat,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster, M. de Mol und P. van Ginneken als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und C. Jurgensen-Mercier als Bevollmächtigte,
- Irlands, vertreten durch D. O’Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von E. Fitzsimons, SC, und B. Conway, BL,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- der polnischen Regierung, vertreten durch T. Nowakowski als Bevollmächtigten,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes und C. Lança als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und A. Weimar als Bevollmächtigte,

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 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) in Verbindung mit der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 (ABl. L 76, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Amtshilfe-Richtlinie) und der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MWSt.) (ABl. L 24, S. 1, im Folgenden: Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Twoh International BV (im Folgenden: Twoh) und dem Staatssecretaris van Financiën (Finanzstaatssekretär) wegen eines Nacherhebungsbescheids über Mehrwertsteuer, die Twoh aufgrund von innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen für das Jahr 1996 zu entrichten hatte.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

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, der Mehrwertsteuer.
- 4 Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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.“

Amtshilfe-Richtlinie

- 5 Art. 1 Abs. 1 der Amtshilfe-Richtlinie sieht Folgendes vor:

„Die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten erteilen sich nach dieser Richtlinie gegenseitig alle Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können, sowie alle Auskünfte bezüglich der Festsetzung und Erhebung folgender indirekten Steuern:

- Mehrwertsteuer;

...“

6 Art. 2 Abs. 1 der Amtshilfe-Richtlinie bestimmt:

„Die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats kann die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um die Erteilung der in Artikel 1 Absatz 1 bezeichneten Auskünfte im Einzelfall ersuchen. Die zuständige Behörde des um Auskunft ersuchten Staates braucht dem Ersuchen nicht zu entsprechen, wenn es scheint, dass die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ihre eigenen üblichen Auskunftsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft hat, von denen sie nach Lage des Falles ohne Gefährdung des Ermittlungszwecks hätte Gebrauch machen können.“

Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden

7 Nach Art. 4 Abs. 3 der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden gilt:

„Wenn die zuständige Behörde eines Mitgliedstaates dies zur Kontrolle innergemeinschaftlichen Erwerbs für erforderlich hält, kann sie ausschließlich zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung auf der Grundlage der gemäß Absatz 1 gesammelten Daten folgende weitere Informationen unmittelbar und unverzüglich erhalten oder direkt abrufen:

- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern aller Personen, die die in Absatz 2 zweiter Gedankenstrich genannten Lieferungen getätigt haben, zusammen mit
- dem Gesamtwert dieser Lieferungen von jeder dieser Personen an jede betreffende Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach Absatz 2 erster Gedankenstrich erteilt wurde; die Werte sind in der Währung des Mitgliedstaates, der die Auskünfte erteilt, auszudrücken und müssen sich jeweils auf ein Kalenderquartal beziehen.“

8 Art. 5 der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden lautet:

„(1) Sind die nach Artikel 4 erteilten Auskünfte unzureichend, so kann die zuständige Behörde eines Mitgliedstaates jederzeit in Einzelfällen einen Antrag auf Erteilung weiterer Auskünfte stellen. Die ersuchte Behörde erteilt die Auskünfte so bald wie möglich, in jedem Fall jedoch spätestens drei Monate nach Erhalt des Antrags.

(2) In den Fällen nach Absatz 1 übermittelt die ersuchte Behörde der ersuchenden Behörde zumindest die Rechnungsnummern, -daten und -beträge für bestimmte einzelne Geschäfte zwischen Personen in den betroffenen Mitgliedstaaten.“

9 Art. 6 Abs. 4 der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bestimmt:

„Die zuständigen Behörden der einzelnen Mitgliedstaaten gewährleisten, dass Personen, die an innergemeinschaftlichen Warenlieferungen oder Dienstleistungen beteiligt sind, eine Bestätigung der Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer einer bestimmten Person erhalten können.“

10 Die Voraussetzungen für den Informationsaustausch sind in Titel III der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden geregelt, dessen Art. 7 Abs. 1 Unterabs. 1 lautet:

„Die ersuchte Behörde eines Mitgliedstaats erteilt der ersuchenden Behörde eines anderen Mitgliedstaats die Auskünfte gemäß Artikel 5 Absatz 2 unter der Voraussetzung, dass

- Anzahl und Art der Auskunftersuchen dieser ersuchenden Behörde innerhalb eines bestimmten Zeitraums dieser ersuchten Behörde keinen unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand verursachen,
- diese ersuchende Behörde die üblichen Informationsquellen ausgeschöpft hat, die sie unter den gegebenen Umständen zur Erlangung der erbetenen Auskünfte genutzt haben könnte, ohne die Erreichung des angestrebten Ergebnisses zu gefährden,

- diese ersuchende Behörde um Amtshilfe nur dann ersucht, wenn sie selbst in der Lage ist, der ersuchenden Behörde eines anderen Mitgliedstaates die gleiche Unterstützung zu leisten.“

Nationales Recht

- 11 Gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes von 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad* 1968 Nr. 329) in der auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Gesetz von 1968) beträgt der Steuersatz für die in der Tabelle II im Anhang dieses Gesetzes genannten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen null, wenn die durch Verordnung festgelegten Bedingungen erfüllt sind.
- 12 Nr. 6 Buchst. a dieser Tabelle II bestimmt, dass der Steuersatz auf „Gegenstände, die in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt worden sind, [null beträgt], wenn sie dort wegen ihres innergemeinschaftlichen Erwerbs einer Steuer unterliegen“.
- 13 Art. 12 Abs. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung von 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) bestimmt:

„Ein Anspruch auf Anwendung des Steuersatzes von null auf die in der Tabelle II im Anhang des Gesetzes [von 1968] genannten Lieferungen besteht nur, wenn sich die Anwendbarkeit dieses Satzes aus Büchern und Belegen ergibt.“

- 14 § 4.3 des Erlasses des Finanzstaatssekretärs (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën) vom 20. Juni 1995 über die Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen sieht vor:

„Werden Gegenstände an ausländische Abnehmer ‚ab Werk‘ oder ‚ab Lager‘ geliefert (Abholgeschäfte), so ergibt sich der innergemeinschaftliche Charakter der Lieferung nicht aus einem Frachtbrief oder aus der eigenen Transportverwaltung des Lieferanten.

Es sind jedoch Umstände denkbar, unter denen der Lieferant auch in dieser Situation davon überzeugt sein kann, dass der ausländische Abnehmer die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat befördert. Ergänzend zu dem in der Verwaltung bereits vorhandenen Komplex von Unterlagen und Registrierungen muss es sich dann um einen festen Abnehmer handeln, es sei denn, der Lieferant weiß, dass seine diesem Abnehmer erbrachten innergemeinschaftlichen Lieferungen zu Problemen geführt haben, wobei der Abnehmer außerdem eine Erklärung im folgenden Sinne abgegeben hat.

Diese von der Person, die die gelieferten Gegenstände in Empfang nimmt, zu unterzeichnende schriftliche Erklärung muss mindestens den Namen des Abnehmers enthalten und, wenn der Abnehmer die Gegenstände nicht persönlich in Empfang nimmt, den Namen der Person, die dies namens des Abnehmers tut, das Kennzeichen des Fahrzeugs, mit dem die Gegenstände befördert werden, die Nummer der Rechnung, in der die gelieferten Gegenstände spezifiziert sind, den Ort, an den der Abnehmer die Gegenstände befördern wird, sowie die Zusage, dass der Abnehmer bereit ist, der Finanzverwaltung auf Verlangen nähere Informationen über die Bestimmung der Gegenstände zu erteilen. Ein Muster dieser Erklärung ist als Anlage beigefügt.

Bei Abholgeschäften, bei denen es keinen festen Abnehmer gibt und die Gegenstände bar bezahlt werden und der Lieferant im Übrigen auch nicht über Unterlagen verfügt, die den innergemeinschaftlichen Charakter der Lieferung belegen, d. h. in Fällen, in denen abgesehen von einer auf den Namen eines ausländischen Abnehmers ausgestellten Rechnung (auf der die ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers angegeben ist) keine anderen Unterlagen vorhanden sind, aus denen sich der innergemeinschaftliche Charakter der Lieferung ergibt, kann der Lieferant den Anspruch auf Anwendung des Nulltarifs nicht ohne Weiteres begründen. Unter diesen Umständen kann der Lieferant die Gefahr der Nacherhebung dadurch vermeiden, dass er die niederländische Mehrwertsteuer dem Käufer in Rechnung stellt. Der Käufer muss, wenn er die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, dies der niederländischen Finanzverwaltung melden. Auf diese Meldung hin kann er die in Rechnung gestellte niederländische Mehrwertsteuer abziehen.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 15 Im Jahr 1996 lieferte Twoh, eine Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden, Computerteile an in Italien ansässige Unternehmen. In den Kaufverträgen hatten die Parteien als Lieferart die Klausel „ab Werk“ („ex-works“ oder EXW) vereinbart, die zu den von der Internationalen Handelskammer aufgestellten internationalen Handelsklauseln (Incoterms 2000) gehört. Die Verwendung dieser Klausel bedeutete, dass Twoh dem Käufer die Waren lediglich in einem Lager in den Niederlanden zur Verfügung stellen musste und die Beförderung nach Italien in dessen Verantwortung fiel.
- 16 Ihre italienischen Kunden haben Twoh für diese Lieferungen keine Erklärungen ausgestellt, wie sie nach dem niederländischen Steuerrecht zum Nachweis des innergemeinschaftlichen Charakters von Warenlieferungen erforderlich sind, um diese in den Niederlanden von der Mehrwertsteuer zu befreien. Twoh ging jedoch stets davon aus, dass es sich bei den von ihr getätigten Lieferungen um innergemeinschaftliche Lieferungen handele, auf die der Mehrwertsteuersatz von null anwendbar sei. Daher stellte sie Rechnungen aus, die keine Mehrwertsteuer auswiesen, und führte für diese Lieferungen auch keine Mehrwertsteuer ab.
- 17 Nach einer Steuerprüfung vertrat die niederländische Finanzverwaltung die Auffassung, dass nicht nachgewiesen sei, dass die Waren in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt worden seien, und dass deshalb zu Unrecht keine Mehrwertsteuer abgeführt worden sei. Sie erließ daher gegen Twoh einen Nacherhebungsbescheid für die Zeit vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 1996 über einen Mehrwertsteuerbetrag von 1 466 629 NLG samt einem Zuschlag von 100 % dieses Betrags.
- 18 Twoh legte gegen diesen Nacherhebungsbescheid Einspruch ein. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens forderte sie die niederländische Finanzverwaltung ausdrücklich auf, gemäß der Amtshilfe-Richtlinie und der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der zuständigen italienischen Behörde Auskünfte einzuholen, die den innergemeinschaftlichen Charakter der Lieferungen belegen könnten. Die Finanzverwaltung kam dieser Aufforderung nicht nach und bestätigte den Nacherhebungsbescheid.
- 19 Twoh erhob gegen diese Entscheidung Klage beim Gerichtshof te Arnhem, der die Entscheidung, nachdem die Klägerin bestimmte Nachweise zu den fraglichen Lieferungen vorgelegt hatte, in Bezug auf drei Lieferungen aufhob und den Nacherhebungsbetrag herabsetzte. Der Gerichtshof vertrat jedoch die Auffassung, dass die niederländische Finanzverwaltung nicht verpflichtet sei, von der zuständigen italienischen Behörde zu verlangen, im Bestimmungsmitgliedstaat eine Untersuchung durchzuführen, um zu überprüfen, ob die fraglichen Waren tatsächlich dorthin verbracht worden seien. Twoh legte gegen das Urteil des Gerichtshof te Arnhem Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Niederlanden ein.
- 20 Da der Hoge Raad der Niederlanden der Ansicht ist, dass der bei ihm anhängige Rechtsstreit eine Frage nach der Auslegung von Gemeinschaftsrecht aufwirft, die den Nachweis des Versands oder der Beförderung von Gegenständen im Sinne von Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie betrifft, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie – in Verbindung mit der Richtlinie 77/799 über die gegenseitige Amtshilfe und der Verordnung Nr. 218/92 – so auszulegen, dass, wenn keine als relevant anzusehenden Auskünfte vom Eingangsmitgliedstaat spontan erteilt worden sind, der Versand- oder Beförderungsmitgliedstaat den angeblichen Eingangsmitgliedstaat um Auskünfte ersuchen und deren Ergebnisse in die Untersuchung des Beweises für den Versand oder die Beförderung der Gegenstände einbeziehen muss?

Zur Vorlagefrage

- 21 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit der Amtshilfe-Richtlinie und der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden dahin auszulegen ist, dass die Finanzbehörden des Mitgliedstaats des Beginns des Versands oder der Beförderung der

Gegenstände die Behörden des vom Lieferanten angegebenen Bestimmungsmitgliedstaats um Auskünfte ersuchen und diese bei der Prüfung, ob es sich tatsächlich um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt, berücksichtigen müssen.

- 22 Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten im Rahmen der Mehrwertsteuerübergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handel, die durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) eingeführt worden ist, auf dem Grundsatz beruht, dass die Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt. Mit jedem innergemeinschaftlichen Erwerb, der nach Art. 28a Abs. 1 Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie im Mitgliedstaat der Beendigung der innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen besteuert wird, muss eine Lieferung einhergehen, die im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung nach Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 dieser Richtlinie befreit ist (vgl. Urteile vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Slg. 2006, I-3227, Randnr. 29, sowie vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, Slg. 2007, I-0000, Randnrn. 22 und 24).
- 23 Zu den Voraussetzungen für eine Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands im Sinne von Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof in Randnr. 42 seines Urteils Teleos u. a. ausgeführt, dass insoweit erforderlich ist, dass das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachgewiesen hat, dass dieser Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und infolge dieser Versendung oder Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.
- 24 Der Gerichtshof hat in Randnr. 44 des Urteils Teleos u. a. außerdem festgestellt, dass die Finanzbehörden seit dem Wegfall der Kontrollen an den Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten in erster Linie anhand der von den Steuerpflichtigen vorgelegten Beweise und abgegebenen Erklärungen prüfen, ob die Waren den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben.
- 25 In Bezug auf die von den Steuerpflichtigen zu erbringenden Beweise 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. Bei der Ausübung ihrer Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören (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, sowie vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Randnrn. 29 und 30).
- 26 Wie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zutreffend ausführt, unterliegt der Grundsatz, dass derjenige die Beweislast für das Recht auf eine steuerliche Sonderbehandlung oder eine Abgabenbefreiung trägt, der sich auf dieses Recht beruft, den vom Gemeinschaftsrecht gezogenen Grenzen. Im Hinblick auf die Anwendung des Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie ist es daher Sache des Lieferanten der Gegenstände, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die in Randnr. 23 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzungen für eine Befreiung erfüllt sind.
- 27 In Randnr. 50 des Urteils Teleos u. a. hat der Gerichtshof entschieden, dass es gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstieße, wenn ein Mitgliedstaat, der die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festgelegt hat, indem er u. a. eine Liste von Unterlagen aufgestellt hat, die den zuständigen Behörden vorzulegen sind, und der die vom Lieferanten als Nachweise für das Recht auf Befreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, den Lieferanten später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könnte, wenn sich herausstellt, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs, von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte, den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben.

- 28 Anders als in der Rechtssache Teleos u. a. geht die Vorlageentscheidung hier nicht näher auf die Gutgläubigkeit von Twoh ein, und es geht nicht aus ihr hervor, ob deren Kunde einen Betrug begangen hat. Worauf es im vorliegenden Fall ankommt, ist, dass Twoh, die nicht in der Lage war, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Gegenstände tatsächlich in den Bestimmungsmitgliedstaat verbracht worden sind, die niederländische Finanzverwaltung aufgefordert hat, gemäß der Amtshilfe-Richtlinie und der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der zuständigen Behörde dieses Mitgliedstaats Auskünfte einzuholen, die den innergemeinschaftlichen Charakter der Lieferungen belegen könnten. Es stellt sich also die Frage, ob die Finanzverwaltung verpflichtet war, einer solchen Aufforderung nachzukommen.
- 29 Die Antwort auf diese Frage lässt sich aus dem Zweck und dem Inhalt der Amtshilfe-Richtlinie und der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden ableiten.
- 30 Erstens geht in Bezug auf den Zweck dieser beiden Gemeinschaftsrechtsakte aus den ersten beiden Erwägungsgründen der Amtshilfe-Richtlinie und aus dem dritten Erwägungsgrund der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden hervor, dass mit diesen Rechtsakten die Steuerhinterziehung und die Steuerflucht bekämpft und den Mitgliedstaaten ermöglicht werden sollte, die zu erhebende Steuer zutreffend festzusetzen (vgl. entsprechend Urteil vom 13. April 2000, W. N., C-420/98, Slg. 2000, I-2847, Randnrn. 15 und 22, sowie – zur 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] – Urteil vom 26. Januar 2006, Kommission/Rat, C-533/03, Slg. 2006, I-1025, Randnrn. 49 und 52).
- 31 Zweitens ergibt sich, was den Inhalt dieser Gemeinschaftsrechtsakte betrifft, aus den Titeln der Amtshilfe-Richtlinie und der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, dass sie zur Regelung der Zusammenarbeit der Finanzbehörden der Mitgliedstaaten erlassen wurden. Wie sowohl die Kommission als auch die Generalanwältin in Nr. 23 ihrer Schlussanträge zutreffend ausführen, verleihen diese Rechtsakte den Einzelnen mit Ausnahme des Rechts, nach Art. 6 Abs. 4 der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden eine Bestätigung der Gültigkeit der „Umsatzsteuer-Identifikationsnummer einer bestimmten Person“ zu erhalten, keine Rechte.
- 32 Die Amtshilfe-Richtlinie sieht vor, dass die nationalen Finanzbehörden zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung um Auskünfte ersuchen können, die ihnen selbst nicht zugänglich sind. Dass der Gemeinschaftsgesetzgeber sowohl in Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie als auch in Art. 5 Abs. 1 der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden das Wort „kann“ verwendet hat, lässt erkennen, dass diese Behörden zwar die Möglichkeit haben, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen, dass sie hierzu aber nicht verpflichtet sind. Es ist Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats, zu beurteilen, in welchen konkreten Fällen ihm Informationen über Umsätze von auf seinem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen fehlen, und zu entscheiden, ob es in diesen Fällen gerechtfertigt ist, einen anderen Mitgliedstaat um Auskunft zu ersuchen.
- 33 Darüber hinaus unterliegt die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten nach diesen Gemeinschaftsrechtsakten auch Beschränkungen, da die Behörden des um Auskunft ersuchten Staats die angeforderten Informationen nicht unter allen Umständen erteilen müssen. Art. 7 Abs. 1 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bestimmt nämlich, dass die Anzahl und die Art der Auskunftersuchen innerhalb eines bestimmten Zeitraums diesen Behörden keinen unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand verursachen darf. Im zweiten Gedankenstrich dieser Bestimmung und in Art. 2 Abs. 1 der Amtshilfe-Richtlinie ist ferner vorgesehen, dass diese Behörden keine Auskunft zu erteilen brauchen, wenn es scheint, dass die zuständige Behörde des ersuchenden Staats ihre eigenen üblichen Auskunftsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft hat.
- 34 Die Amtshilfe-Richtlinie und die Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden wurden demnach nicht erlassen, um ein System des Informationsaustauschs zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten einzuführen, das diesen die Feststellung des innergemeinschaftlichen Charakters von Lieferungen eines Steuerpflichtigen ermöglicht, der selbst nicht in der Lage ist, die insoweit erforderlichen Beweise vorzulegen.

- 35 Dies wird auch durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur gegenseitigen Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern bestätigt, die auf einen Sachverhalt wie den des Ausgangsverfahrens entsprechend anwendbar ist. Danach kann sich ein Mitgliedstaat auf die Amtshilfe-Richtlinie berufen, um von den zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats alle Auskünfte zu erlangen, die er für die ordnungsgemäße Festsetzung der Steuer benötigt. Nichts hindert jedoch die beteiligten Finanzbehörden daran, vom Steuerpflichtigen selbst alle Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob der verlangte Abzug gewährt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Oktober 1999, Vestergaard, C-55/98, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 26, sowie vom 3. Oktober 2002, Danner, C-136/00, Slg. 2002, I-8147, Randnrn. 49 und 50).
- 36 Ferner sind die Auskünfte, deren Einholung die Amtshilfe-Richtlinie den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats erlaubt, gerade jene, die ihnen notwendig erscheinen, um den korrekten Betrag der Steuer gemäß den von ihnen selbst anzuwendenden Rechtsvorschriften ordnungsgemäß festzusetzen. Diese Richtlinie berührt in keiner Weise die Befugnis dieser Behörden, u. a. zu prüfen, ob die in diesen Rechtsvorschriften festgelegten Voraussetzungen für die Befreiung eines Geschäfts erfüllt sind (vgl. entsprechend Urteil Vestergaard, Randnr. 28).
- 37 Abschließend ist zu bemerken, dass selbst dann, wenn die Finanzverwaltung des Liefermitgliedstaats vom Bestimmungsmitgliedstaat die Auskunft erhalten hat, dass seinen Finanzbehörden vom Käufer eine Erklärung über den innergemeinschaftlichen Erwerb vorgelegt worden sei, diese Erklärung keinen entscheidenden Beweis dafür darstellt, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat tatsächlich verlassen haben (vgl. Urteil Teleos u. a., Randnrn. 71 und 72).
- 38 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit der Amtshilfe-Richtlinie und der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden dahin auszulegen ist, dass die Finanzbehörden des Mitgliedstaats des Beginns des Versands oder der Beförderung von Gegenständen nicht verpflichtet sind, die Behörden des vom Lieferanten angegebenen Bestimmungsmitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen.

Kosten

- 39 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 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung in Verbindung mit der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 geänderten Fassung und der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung ist dahin auszulegen, dass die Finanzbehörden des Mitgliedstaats des Beginns des Versands oder der Beförderung von Gegenständen nicht verpflichtet sind, die Behörden des vom Lieferanten angegebenen Bestimmungsmitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen.

Unterschriften

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

27. September 2007(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 – Innergemeinschaftlicher Erwerb – Innergemeinschaftliche Lieferung – Befreiung – Gegenstände, die in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden – Beweise – Nationale Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung“

In der Rechtssache C-409/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Vereinigtes Königreich), mit Entscheidung vom 6. Mai 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 24. September 2004, in dem Verfahren

The Queen auf Antrag der

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Foncomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

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,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. Juni 2006, unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Teleos plc, der Unique Distribution Ltd, der Synectiv Ltd, der New Communications Ltd, der Quest Trading Company Ltd, der Phones International Ltd, der AGM Associates Ltd, der DVD Components Ltd, der Fonecomp Ltd, der Bulk GSM Ltd, der Libratech Ltd, der Rapid Marketing Services Ltd, der Earthshine Ltd und der Stardex (UK) Ltd, vertreten durch N. Fleming, M. Conlon und E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moser und A. Young, Barristers, sowie durch D. Waelbroeck, avocat,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch C. Jackson als Bevollmächtigte im Beistand von R. Anderson und R. Haynes, Barristers,
- der griechischen Regierung, vertreten durch V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos, K. Georgiadis und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und C. Jurgensen-Mercier als Bevollmächtigte,
- Irlands, vertreten durch D. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von E. Fitzsimons, SC, und B. Conway, BL,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes und C. Lança als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und A. Weimar als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 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 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 Rechtsstreits zwischen der Teleos plc, der Unique Distribution Ltd, der Synectiv Ltd, der New Communications Ltd, der Quest Trading Company Ltd, der Phones International Ltd, der AGM Associates Ltd, der DVD Components Ltd, der Fonecomp Ltd, der Bulk GSM Ltd, der Libratech Ltd, der Rapid Marketing Services Ltd, der Earthshine Ltd und der Stardex (UK) Ltd (im Folgenden: Teleos u. a.) auf der einen Seite und

der im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Behörde, den Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners), auf der anderen Seite über die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von der Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

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

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 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) eingefügt wurde und die Art. 28a bis 28n umfasst.

5 Art. 28a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) 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.

...

(3) Als innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstands gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, welcher durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns des Versands oder der Beförderung befand, an den Erwerber versendet oder befördert wird.

Werden von einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person erworbene Gegenstände von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert und von dieser nichtsteuerpflichtigen juristischen Person in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung des Versands oder der Beförderung eingeführt, so gelten die Gegenstände als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert. Dieser Mitgliedstaat gewährt dem Importeur im Sinne des Artikels 21 Nummer 4 die Erstattung der für die Einfuhr der Waren gezahlten Mehrwertsteuer, sofern der Importeur nachweist, dass der Erwerb dieser Waren in dem Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Güter der Mehrwertsteuer unterworfen war.

...

(5) Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt sind

...

b) die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat.

...“

6 Art. 28b Teil A der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, [an] dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden.

(2) Unbeschadet des Absatzes 1 gilt jedoch als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 1 Buchstabe a) das Gebiet des Mitgliedstaats, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb nach Maßgabe der Regelung in Absatz 1 besteuert worden ist.

...“

7 Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 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.“

8 Art. 28d Abs. 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Der Steuertatbestand tritt zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen bewirkt wird. Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als zu dem Zeitpunkt bewirkt, zu dem die Lieferung ähnlicher Gegenstände im Inland als bewirkt gilt.“

9 Art. 22 der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28h dieser Richtlinie sieht verschiedene Pflichten für die Steuerschuldner vor, u. a. in Bezug auf die Buchführung, die Ausstellung von Rechnungen, die Mehrwertsteuererklärung sowie die bei der Finanzverwaltung abzugebende Aufstellung. Abs. 8 dieser Bestimmung lautet:

„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

10 Section 30 Abs. 8 des Umsatzsteuergesetzes von 1994 (Value Added Tax Act 1994; im Folgenden: Gesetz von 1994) lautet:

„In einer Verordnung kann die Anwendung des Nullsatzes auf die Lieferung von Gegenständen oder bestimmten in der Verordnung näher bezeichneten Gegenständen vorgesehen werden, wenn

- a) die Commissioners davon überzeugt sind, dass die Gegenstände an einen Ort außerhalb der Mitgliedstaaten ausgeführt wurden bzw. werden oder dass die betreffende Lieferung zur Folge hat,
- i) dass die Gegenstände sowohl das Vereinigte Königreich verlassen
 - ii) als auch in einem anderen Mitgliedstaat von einer Person erworben werden, die bezüglich des Erwerbs nach den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats ... mehrwertsteuerpflichtig ist, und

- b) gegebenenfalls in der Verordnung genannte oder von den Commissioners bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt sind.“

11 Regulation 134 der Mehrwertsteuer-Verordnung von 1995 (Value Added Tax Regulations 1995) bestimmt:

„Sind die Commissioners davon überzeugt, dass

- a) die Lieferung von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen zur Folge hat, dass diese das Vereinigte Königreich verlassen,
- b) die Lieferung für einen Steuerpflichtigen in einem Mitgliedstaat bestimmt ist,
- c) die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind und
- d) es sich bei diesen Gegenständen nicht um Gegenstände handelt, in Bezug auf deren Lieferung sich der Steuerpflichtige gemäß Section 50A des Umsatzsteuergesetzes für die Differenzbesteuerung entschieden hat,

wird die Lieferung mit einem Steuersatz von null belegt, sofern die von den Commissioners aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind.“

12 Weitere Einzelheiten zur Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen sind in den Hinweisen (Notices) 725 und 703 geregelt, die laut Vorlageentscheidung zum Teil Gesetzeskraft haben.

13 Der Hinweis 703 richtet sich an alle Wirtschaftsteilnehmer, die im innergemeinschaftlichen Handel tätig sind. Er bestimmt u. a. Folgendes:

„8.4 Voraussetzungen für die Anwendung des Nullsatzes auf Lieferungen in andere Mitgliedstaaten

Wenn Sie Gegenstände an Kunden liefern, die in einem anderen Mitgliedstaat [der Europäischen Union] als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen sind, werden Ihre Lieferungen im Vereinigten Königreich unter folgenden Voraussetzungen mit dem Nullsatz besteuert:

- Sie müssen von Ihrem Kunden die innergemeinschaftliche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erhalten und diese einschließlich des aus zwei Buchstaben bestehenden Ländercode-Präfixes auf denjenigen Ihrer Rechnungen vermerken, die mehrwertsteuerpflichtige Verkäufe betreffen;
- die Gegenstände müssen das Vereinigte Königreich verlassen haben und in einen anderen Mitgliedstaat [der Union] versandt oder befördert worden sein, und
- Sie müssen binnen drei Monaten ab dem Tag der Lieferung gültige Geschäftspapiere, aus denen hervorgeht, dass die Gegenstände das Vereinigte Königreich verlassen haben, erhalten und diese aufbewahren.

...

Holt Ihr Gemeinschaftskunde die Gegenstände selbst ab oder veranlasst er deren Abholung und Abtransport aus dem Vereinigten Königreich, so sollten Sie

- sich bestätigen lassen, wie die Gegenstände das Vereinigte Königreich verlassen werden und welchen Nachweis für ihren Abtransport Sie erhalten werden, und
- in Erwägung ziehen, von Ihrem Kunden eine Kautionshöhe der Mehrwertsteuer zu verlangen, die Sie entrichten müssen, wenn Sie keinen hinreichenden Nachweis für den Abtransport der Gegenstände aus dem Vereinigten Königreich erhalten. (Die Kautionshöhe kann zurückgewährt werden, sobald Sie den Beweis erhalten haben, dass die Gegenstände das Vereinigte Königreich verlassen haben.)“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 14 Teleos u. a. verkauften im Jahr 2002 Mobiltelefone an eine spanische Gesellschaft, die Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (im Folgenden: TT). Gemäß den Kaufverträgen befand sich der Bestimmungsort der Waren zumeist in Frankreich und in Einzelfällen auch in Spanien. In fast allen Fällen wurden die Verträge gemäß einer der von der Internationalen Handelskammer aufgestellten internationalen Handelsklauseln (Incoterms 2000) geschlossen, nämlich „ab Werk“ („ex-works“ oder EXW). Das bedeutet, dass Teleos u. a. die Waren TT lediglich in einem Lager im Vereinigten Königreich zur Verfügung stellen mussten und TT für den Weitertransport in den vereinbarten Mitgliedstaat verantwortlich war. Das Lager gehörte der Euro-Cellars Ltd, einer Zollagerungs- und Vertriebsgesellschaft.
- 15 Für jedes Rechtsgeschäft erhielten Teleos u. a. von TT einige Tage nach dem Verkauf das gestempelte und unterschriebene Original des CMR-Frachtbriefs (ein Frachtbrief, der auf der Grundlage des am 19. Mai 1956 in Genf unterzeichneten Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr [CMR] in der durch das Protokoll vom 5. Juli 1978 geänderten Fassung ausgestellt wird), in dem die Gegenstände beschrieben wurden und die Lieferadresse sowie der Name des Fahrers und das Kennzeichen des Fahrzeugs angegeben waren. Ein solches Schreiben, das von TT unterschrieben war, galt als Nachweis dafür, dass die Mobiltelefone ihren Bestimmungsort erreicht hatten.
- 16 Zunächst akzeptierten die Commissioners diese Dokumente als Beweis für die Ausfuhr der Gegenstände, so dass die Lieferungen unter Anwendung des Nullsatzes von der Mehrwertsteuer befreit wurden und Teleos u. a. zum Vorsteuerabzug berechtigt waren. Bei später durchgeführten Kontrollen stellten die Commissioners jedoch fest, dass in einigen Fällen in den CMR-Frachtbriefen ein falscher Bestimmungsort angegeben war, dass es die angegebenen Frachtführer gar nicht gab oder diese keine Mobiltelefone transportierten und dass die angegebenen Kennzeichen der Transportfahrzeuge keinen tatsächlich existierenden Fahrzeugen oder für den Transport solcher Waren ungeeigneten Fahrzeugen zuzuordnen waren. Die Commissioners schlossen daraus, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nie verlassen hatten, und setzten daher für diese Lieferungen Mehrwertsteuerzahlungen in Höhe von mehreren Millionen Pfund Sterling fest. Gleichzeitig räumten sie ein, dass Teleos u. a. nicht in den Betrug verwickelt waren.
- 17 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass Beweise vorliegen, wonach TT bei den spanischen Finanzbehörden Steuererklärungen betreffend den innergemeinschaftlichen Erwerb von Mobiltelefonen eingereicht hatte. TT hatte auch eine spätere Lieferung dieser Gegenstände als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung angemeldet und die hierauf entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend gemacht.
- 18 Das vorliegende Gericht sieht es als erwiesen an, dass Teleos u. a. keinen Anlass hatten, an den Angaben in den CMR-Frachtbriefen oder an der Echtheit dieser Frachtbriefe zu zweifeln, dass sie an keinem Betrug beteiligt waren und dass sie nicht wussten, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nicht verlassen hatten. Überdies kam dieses Gericht zu dem Ergebnis, dass Teleos u. a., nachdem sie ernsthafte und gründliche Untersuchungen in Bezug auf TT und Euro-Cellars Ltd betrieben hatten, um sich von der Zuverlässigkeit des Käufers zu überzeugen, über keinen konkreten Beweis für die Fehlerhaftigkeit der Angaben in den Frachtbriefen verfügten. Zudem wäre angesichts der Art des fraglichen Geschäfts die Beschaffung zusätzlicher Beweise neben den CMR-Frachtbriefen nicht zumutbar gewesen.
- 19 Teleos u. a. erhoben beim vorlegenden Gericht Klage gegen die Nachzahlungsbescheide der Commissioners, weil die Sechste Richtlinie ihrer Ansicht nach keine Rechtsgrundlage hierfür enthält.
- 20 Vor diesem Hintergrund hat der High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court), das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
 1. Ist der Begriff „versendet“ in Art. 28a Abs. 3 (innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen) der Sechsten Richtlinie unter den [im Ausgangsverfahren] relevanten Umständen dahin zu verstehen, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb stattfindet, wenn

- a) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergeht und die Gegenstände vom Lieferanten in der Weise geliefert werden, dass er sie für den Erwerber (der in einem anderen Mitgliedstaat als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist) aufgrund eines Kaufvertrags mit einer Ab-Werk-Klausel, wonach der Erwerber dafür verantwortlich ist, die Gegenstände in einen anderen als den Liefermitgliedstaat zu verbringen, in einem gesicherten Lager im Liefermitgliedstaat bereitstellt, und wenn aus den Vertragsunterlagen und/oder anderen Belegen die Absicht hervorgeht, dass die Gegenstände dann weiter an einen Bestimmungsort in einem anderen Mitgliedstaat befördert werden sollen, die Gegenstände aber den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen haben, oder
 - b) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergeht und die Gegenstände ihren Weg in einen anderen Mitgliedstaat beginnen, aber nicht unbedingt vollenden (insbesondere, wenn die Gegenstände den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen haben), oder
 - c) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist und die Gegenstände den Liefermitgliedstaat auf ihrem Weg in einen anderen Mitgliedstaat physisch verlassen haben?
2. Ist Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass Lieferungen von Gegenständen von der Mehrwertsteuer befreit sind, wenn
- die Gegenstände einem Erwerber geliefert werden, der in einem anderen Mitgliedstaat als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, und
 - der Erwerber sich vertraglich zum Kauf der Gegenstände auf der Grundlage verpflichtet hat, dass er, nachdem er die Befähigung erlangt hat, im Liefermitgliedstaat wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, dafür verantwortlich ist, diese vom Liefermitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat zu verbringen, und
 - a) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergeht und die Gegenstände vom Lieferanten in der Weise geliefert werden, dass er sie für den Erwerber aufgrund eines Kaufvertrags mit einer Ab-Werk-Klausel, wonach der Erwerber dafür verantwortlich ist, die Gegenstände in einen anderen als den Liefermitgliedstaat zu verbringen, in einem gesicherten Lager im Liefermitgliedstaat bereitstellt, und wenn aus den Vertragsunterlagen und/oder anderen Belegen die Absicht hervorgeht, dass die Gegenstände dann weiter an einen Bestimmungsort in einem anderen Mitgliedstaat befördert werden sollen, die Gegenstände aber den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen haben, oder
 - b) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergeht und die Gegenstände ihren Weg in einen anderen Mitgliedstaat begonnen, aber nicht unbedingt vollendet haben (insbesondere, wenn die Gegenstände den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen haben) oder
 - c) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist und die Gegenstände den Liefermitgliedstaat auf ihrem Weg in einen anderen Mitgliedstaat verlassen haben, oder
 - d) die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist und auch nachgewiesen werden kann, dass die Gegenstände tatsächlich im Bestimmungsmittgliedstaat angekommen sind?
3. Unter welchen Umständen (wenn überhaupt) können die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats unter den [im Ausgangsverfahren] relevanten Umständen, wenn

ein Lieferant auf eine Rückzahlungsforderung hin diesen Behörden gutgläubig objektive Beweise vorgelegt hat, die zum Zeitpunkt ihres Zugangs offensichtlich den Anspruch des Lieferanten auf Befreiung der Waren nach Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie rechtfertigten und von den zuständigen Behörden für die Befreiung ursprünglich akzeptiert worden waren, später gleichwohl verlangen, dass der Lieferant für diese Waren Mehrwertsteuer entrichtet, wenn sie Kenntnis von weiteren Beweisen erhalten haben, die entweder a) Zweifel an der Gültigkeit der früheren Beweise aufkommen lassen oder b) zeigen, dass die vorgelegten Beweise falsche Angaben enthielten, der Lieferant davon aber nichts wusste und auch nicht daran beteiligt war?

4. Ist es für die Antwort auf Frage 3 von Bedeutung, dass Beweise vorlagen, wonach der Erwerber bei der Steuerverwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats Steuererklärungen eingereicht hatte, wenn in diesen die Erwerbsvorgänge, die Gegenstand dieser Rückzahlungsansprüche sind, als innergemeinschaftlicher Erwerb aufgeführt waren, und der Erwerber einen Betrag als Mehrwertsteuer für den Erwerb eingesetzt und denselben Betrag auch als Vorsteuer nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. d der Sechsten Richtlinie geltend gemacht hatte?

Zu den Vorlagefragen

Vorbemerkungen

- 21 Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Fragen des vorlegenden Gerichts vor dem Hintergrund der auf den innergemeinschaftlichen Handel anwendbaren Mehrwertsteuerübergangsregelung gestellt werden, die im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen zum 1. Januar 1993 durch die Richtlinie 91/680 eingeführt wurde. Seit diesem Zeitpunkt sind im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten die Besteuerung bei der Einfuhr und die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr endgültig abgeschafft (zweiter und dritter Erwägungsgrund der Richtlinie).
- 22 Da der Gemeinschaftsgesetzgeber festgestellt hatte, dass zu diesem Zeitpunkt die Bedingungen noch nicht erfüllt waren, die die Durchführung des Prinzips der Besteuerung der gelieferten Gegenstände im Ursprungsmitgliedstaat erlaubt hätten, ohne dass der Grundsatz, dass die Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt, angetastet wird, hat er mit Abschnitt XVIa der Sechsten Richtlinie eine Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten vorgesehen, die auf der Einführung eines neuen Steuertatbestands, des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen, beruht (Erwägungsgründe 7 bis 10 der Richtlinie 91/680).
- 23 Die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb sind dabei in Wirklichkeit ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang, obwohl dieser sowohl für die an dem Geschäft Beteiligten als auch für die Finanzbehörden der betreffenden Mitgliedstaaten unterschiedliche Rechte und Pflichten begründet.
- 24 So muss mit jedem innergemeinschaftlichen Erwerb, der nach Art. 28a Abs. 1 Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie im Mitgliedstaat der Beendigung der innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen besteuert wird, eine Lieferung einhergehen, die im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung nach Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 dieser Richtlinie befreit ist (Urteil vom 6. April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Slg. 2006, I-3227, Randnr. 29).
- 25 Folglich können durch die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergeht, die Doppelbesteuerung und damit die Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden werden.

Zur ersten und zur zweiten Frage

- 26 Mit seinen ersten beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen verwendeten Begriff „versendet“/„versandt“ dahin auszulegen sind, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines

Gegenstands erst dann bewirkt ist und 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 und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.

- 27 Art. 28a der Sechsten Richtlinie enthält die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein Umsatz als innergemeinschaftlicher Erwerb eingestuft und mit Mehrwertsteuer belegt werden kann. Neben den in Art. 28a Abs. 1 Buchst. a aufgestellten Voraussetzungen in Bezug auf die Eigenschaften des Verkäufers und des Erwerbers sind in Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 zwei Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb vorgesehen, nämlich zum einen, dass die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übergeht, und zum anderen, dass dieser Gegenstand durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung „nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand“, an den Erwerber versendet oder befördert wird.
- 28 Der Umsatz, der mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergeht, also die innergemeinschaftliche Lieferung, ist von der Mehrwertsteuer befreit, wenn er die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A Buchst. a der Sechsten Richtlinie erfüllt. Anders als für den innergemeinschaftlichen Erwerb vorgesehen, müssen nach dieser Bestimmung die Gegenstände „nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft“ versandt oder befördert werden, um als innergemeinschaftliche Lieferung befreit werden zu können; der Versand oder die Beförderung muss also aus einem Mitgliedstaat, der zum Gemeinschaftsgebiet gehört und in dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Kraft ist, in einen anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft erfolgen.
- 29 Nach den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht das vorlegende Gericht davon aus, dass die erste Voraussetzung für den innergemeinschaftlichen Erwerb, nämlich die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, erfüllt sei. Zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens besteht jedoch Streit in Bezug auf die zweite Voraussetzung, der ein solcher Erwerb unterliegt. Streitig ist insbesondere die Auslegung des Begriffs „Versendung“ in den Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie.
- 30 Nach Ansicht von Teleos u. a. bedeutet der Begriff „versendet“/„versandt“, dass die betreffenden Gegenstände an einen besonderen Bestimmungsort oder an einen Empfänger geschickt werden. Sie stützen sich dabei auf eine wörtliche Auslegung des Begriffs und machen geltend, ein Vergleich aller Sprachfassungen zeige, dass der jeweils verwendete Begriff auf den Beginn des Versandvorgangs abstelle und nicht verlange, dass die Gegenstände physisch vollständig aus dem Liefermitgliedstaat abtransportiert würden.
- 31 Somit liege eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen vor, wenn der Lieferant dem Erwerber die Gegenstände gemäß der Klausel „ab Werk“, wonach der Erwerber dafür verantwortlich ist, dass die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat transportiert würden, zur Verfügung gestellt habe und aus Belegen die Absicht der Parteien hervorgehe, dass die Gegenstände anschließend an einen Bestimmungsort in einem anderen Mitgliedstaat transportiert werden sollten, die Gegenstände aber den Liefermitgliedstaat physisch noch nicht verlassen hätten.
- 32 Die Mitgliedstaaten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften machen dagegen geltend, die Verwendung des Begriffs „versendet“/„versandt“ weise darauf hin, dass die Gegenstände den Versandmitgliedstaat physisch verlassen haben oder im Bestimmungsmitgliedstaat angekommen sein müssen.
- 33 Zwar scheint der Ausdruck „nach einem anderen Mitgliedstaat ... versendet oder befördert“ in Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie bei wörtlicher Auslegung auf den Beginn des Versand- oder Beförderungsvorgangs abzustellen, wie dies auch Teleos u. a. ausführen. Wie die meisten Mitgliedstaaten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, geltend machen, weist jedoch der Ausdruck „nach Orten außerhalb des [Mitgliedstaats] ... versandt oder befördert“ in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der

Richtlinie darauf hin, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat tatsächlich verlassen haben müssen.

- 34 Unter diesen Umständen und unter Berücksichtigung des erforderlichen Zusammenhangs zwischen der innergemeinschaftlichen Lieferung und dem innergemeinschaftlichen Erwerb sind die beiden in der vorstehenden Randnummer genannten Bestimmungen so auszulegen, dass sie dieselbe Bedeutung und dieselbe Reichweite haben.
- 35 Kann ein Begriff wörtlich auf verschiedene Weise ausgelegt werden, so ist es zur Bestimmung seiner Reichweite erforderlich, ihn in seinem Kontext auszulegen, wobei Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie zu berücksichtigen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. Juni 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Slg. 1990, I-2561, Randnrn. 16 und 17; vom 5. Juni 1997, *SDC*, C-2/95, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 22, und vom 19. April 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Slg. 2007, I-0000, Randnr. 20).
- 36 Aus dem mit der Übergangsregelung des Abschnitts XVIa der Sechsten Richtlinie angestrebten Ziel, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, zu verlagern (vgl. Urteil *EMAG Handel Eder*, Randnr. 40), geht hervor, dass diese Regelung u. a. geschaffen wurde, um die innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen zu regeln.
- 37 Diese Regelung, durch die, wie in Randnr. 21 des vorliegenden Urteils festgestellt, das System der Ein- und Ausfuhren zwischen den Mitgliedstaaten ersetzt wurde, unterscheidet sich klar von den Bestimmungen für im Inland erzielte Umsätze. Grundvoraussetzung für die Anwendung einer solchen Regelung ist, dass es sich um einen innergemeinschaftlichen Umsatz und u. a. um eine physische Bewegung von Gegenständen von einem Mitgliedstaat in einen anderen handelt. Diese Voraussetzung eines Grenzübertritts zwischen den Mitgliedstaaten ist Tatbestandsmerkmal eines innergemeinschaftlichen Umsatzes und unterscheidet ihn von Inlandsumsätzen.
- 38 Ebenso wie andere Begriffe, die die nach der Sechsten Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren (vgl. 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 zudem die Begriffe der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs objektiven Charakter und sind unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anwendbar.
- 39 Der Ansicht von *Teleos u. a.*, dass die Absicht des Lieferanten und des Erwerbers, einen innergemeinschaftlichen Umsatz zu erzielen, für dessen Einstufung als solchen ausreichen, ist entgegenzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Verpflichtung der Finanzverwaltung, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, unvereinbar wäre mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, dass, abgesehen von Ausnahmefällen, auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abgestellt wird (vgl. Urteile vom 6. April 1995, *BLP Group*, C-4/94, Slg. 1995, I-983, Randnr. 24, *Optigen u. a.*, Randnr. 45, sowie *Kittel und Recolta Recycling*, Randnr. 42).
- 40 Die Einstufung einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines innergemeinschaftlichen Erwerbs hat somit anhand objektiver Kriterien wie dem Vorliegen einer physischen Bewegung der betreffenden Gegenstände zwischen Mitgliedstaaten zu erfolgen.
- 41 Diese Auslegung wird auch durch den Kontext untermauert, in dem die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen zu betrachten sind. Bereits aus dem Wortlaut des Abschnitts XVIa der Sechsten Richtlinie geht hervor, dass die Übergangsregelung auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten anwendbar ist. Außerdem werden in den zu dieser Regelung gehörenden Bestimmungen mehrere Ausdrücke verwendet, die erkennen lassen, dass im Rahmen eines Umsatzes, der aus einer innergemeinschaftlichen Lieferung und einem innergemeinschaftlichen Erwerb besteht, mindestens zwei Mitgliedstaaten beteiligt sein müssen und dass zwischen diesen Staaten Waren befördert werden müssen. Diese besonderen Ausdrücke, wie „nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns des

Versands oder der Beförderung befand“, „in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung des Versands oder der Beförderung“ und „von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat“, finden sich u. a. in Art. 28a Abs. 3 und 5 der Sechsten Richtlinie.

- 42 Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist auf die erste und die zweite Frage zu antworten, dass die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff „versendet“/„versandt“ dahin auszulegen sind, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und 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 und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.

Zur dritten Frage

- 43 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war.
- 44 Zunächst ist festzustellen, dass zwar – wie sich aus der Antwort auf die ersten beiden Fragen ergibt – die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen der objektiven Voraussetzung unterliegen, dass die Gegenstände physisch an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht worden sind, dass es aber für die Finanzverwaltung aufgrund der Abschaffung 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 Finanzbehörden daher in erster Linie anhand der von den Steuerpflichtigen vorgelegten Beweise und abgegebenen Erklärungen durch.
- 45 Wie aus dem ersten Halbsatz von Art. 28c Teil A der Sechsten Richtlinie hervorgeht, ist es Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festzulegen. Bei der Ausübung ihrer Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören, beachten (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, sowie vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Randnrn. 29 und 30).
- 46 Ferner geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Nacherhebung der Mehrwertsteuer hervor, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen können, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht so eingesetzt werden dürfen, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 52, 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).
- 47 Teleos u. a. machen geltend, es sei nicht mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität vereinbar, dass die Finanzbehörden eines Mitgliedstaats dem Lieferanten eines gemäß der Regelung über die innergemeinschaftliche Lieferung verkauften Gegenstands die gesamte Beweislast und die Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegten, wenn sich nach dem Erwerb herausstelle, dass der Erwerber einen Betrug begangen habe und die Gegenstände den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen hätten. Die Maßnahmen, die die Finanzbehörden ihnen gegenüber ergriffen hätten, beeinträchtigten zudem das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts und behinderten den freien Warenverkehr.

- 48 Was erstens den Grundsatz der Rechtssicherheit betrifft, gilt dieser in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen (vgl. Urteile vom 15. Dezember 1987, Niederlande/Kommission, 326/85, Slg. 1987, 5091, Randnr. 24, sowie Halifax u. a., Randnr. 72). Wie Teleos u. a. und die Kommission zutreffend ausführen, ist es folglich erforderlich, dass Steuerpflichtige ihre steuerlichen Verpflichtungen kennen, bevor sie ein Geschäft abschließen.
- 49 Sowohl aus den Akten als auch aus den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen geht hervor, dass es im Ausgangsverfahren offenbar keinen stichhaltigen Beweis gibt, der zum einen den Schluss zulässt, dass die betreffenden Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht wurden, und der zum anderen ermöglicht, Manipulationen und Betrügereien auszuschließen. Die nationalen Behörden müssen jedoch zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen die Voraussetzungen festsetzen, unter denen sie innergemeinschaftliche Lieferungen befreien.
- 50 Es verstieße somit gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein Mitgliedstaat, der die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festgelegt hat, indem er u. a. eine Liste von Unterlagen aufgestellt hat, die den zuständigen Behörden vorzulegen sind, und der die vom Lieferanten als Nachweise für das Recht auf Befreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, den Lieferanten später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könnte, wenn sich herausstellt, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs, von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte, den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben.
- 51 Verpflichtet man den Steuerpflichtigen, einen schlüssigen Nachweis dafür zu erbringen, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben, so gewährleistet dies nicht eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungen. Vielmehr lässt diese Pflicht ihn im Ungewissen darüber, ob die Befreiung auf seine innergemeinschaftliche Lieferung anwendbar ist oder ob er die Mehrwertsteuer in den Verkaufspreis mit einbeziehen muss.
- 52 Zweitens ist in Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit daran zu erinnern, dass der Gerichtshof in Randnr. 46 des Urteils Molenheide u. a. entschieden hat, dass sich die Mitgliedstaaten gemäß diesem Grundsatz solcher Mittel bedienen 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.
- 53 So ist es zwar legitim, dass die von den Mitgliedstaaten erlassenen Maßnahmen darauf abzielen, die Ansprüche des Staates möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. Urteile Molenheide u. a., Randnr. 47, sowie Federation of Technological Industries u. a., Randnr. 30).
- 54 Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die italienische Regierung machen in dieser Hinsicht geltend, dass die Rechtsprechung, wonach es nicht gegen die allgemeinen Rechtsgrundsätze, deren Beachtung der Gerichtshof gewährleiste, verstoße, wenn ein gutgläubig handelnder Einführer zur Zahlung der Zölle verpflichtet werde, die für die Einfuhr einer Ware geschuldet würden, in Bezug auf die der Ausführer eine zollrechtliche Zuwiderhandlung begangen habe, während der Einführer an dieser Zuwiderhandlung nicht beteiligt gewesen sei, auf das Ausgangsverfahren übertragbar sei (vgl. Urteile vom 14. Mai 1996, Faroe Seafood u. a., C-153/94 und C-204/94, Slg. 1996, I-2465, Randnr. 114, sowie vom 17. Juli 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Slg. 1997, I-4209, Randnr. 61).
- 55 Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden.
- 56 Wie Teleos u. a. sowie die Kommission zutreffend ausführen und auch die Generalanwältin in den Nrn. 78 bis 82 ihrer Schlussanträge feststellt, handelt es sich bei der Erhebung von Zöllen auf Einfuhren aus Ländern außerhalb der Europäischen Union und bei der Erhebung von Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht um vergleichbare Sachverhalte.

- 57 Die auf den innergemeinschaftlichen Handel anwendbare Regelung legt die Zuständigkeitsverteilung für das Steuerwesen im Binnenmarkt fest und gestattet es der Finanzverwaltung, zur Zahlung der Mehrwertsteuer sowohl den Lieferanten als auch den Erwerber heranzuziehen, während im Rahmen der gemeinsamen Zollregelung die Zölle nur beim Einführer erhoben werden dürfen. Folglich kann die in Randnr. 54 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung nicht auf die beim vorliegenden Gericht anhängige Rechtssache übertragen werden.
- 58 Zwar rechtfertigt das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten. Die Aufteilung des Risikos zwischen dem Lieferanten und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs muss jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein. Statt der Steuerhinterziehung vorzubeugen, schützt überdies eine Regelung, die dem Lieferanten unabhängig davon, ob er an dem Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht unbedingt vor Betrug und Missbrauch durch den Erwerber. Wäre dieser von jeglicher Verantwortung befreit, könnte er nämlich dazu verleitet werden, die Gegenstände nicht nach Orten außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern und sie nicht in den vorgesehenen Bestimmungsmitgliedstaaten zur Umsatzsteuer zu erklären.
- 59 Was drittens den Grundsatz der steuerlichen Neutralität anbelangt, verbietet dieser insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Leistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. Urteil vom 7. Dezember 2006, Eurodental, C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Randnr. 46).
- 60 Müssten die Lieferanten, um die es im Ausgangsverfahren geht, die Mehrwertsteuernachzahlung selbst leisten, wäre dieser Grundsatz nicht beachtet, denn diejenigen Lieferanten, die Umsätze im Inland bewirken, werden nie mit der Umsatzsteuer belastet, weil es sich dabei um eine indirekte Verbrauchssteuer handelt. Damit wären Steuerpflichtige, die einen innergemeinschaftlichen Umsatz unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens bewirken, schlechter gestellt als Steuerpflichtige, die inländische Umsätze bewirken (vgl. in diesem Sinne in Bezug auf das Recht auf Vorsteuerabzug Urteil Eurodental, Randnr. 47).
- 61 Viertens ist zum Vorbringen von Teleos u. a., dass die von den Behörden des Vereinigten Königreichs ergriffenen Maßnahmen den freien Warenverkehr behinderten, einerseits festzustellen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. Urteile vom 29. April 2004, Gemeinde Leusden und Holin Groep, C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 76, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 54) und das unter bestimmten Umständen Behinderungen des freien Warenverkehrs rechtfertigen kann.
- 62 Wie die Kommission zutreffend ausführt, ist es andererseits auch wichtig, sicherzustellen, dass die Wirtschaftsteilnehmer nicht schlechter gestellt sind als vor der Abschaffung der Kontrollen an den Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten, weil ein solches Ergebnis dem Zweck des Binnenmarkts, der den Handel zwischen den Mitgliedstaaten erleichtern soll, zuwiderliefe.
- 63 Da sich die Steuerpflichtigen nicht mehr auf von den Zollbehörden ausgestellte Dokumente stützen können, muss der Nachweis für eine innergemeinschaftliche Lieferung oder einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit anderen Mitteln erbracht werden. Zwar ist das System des innergemeinschaftlichen Handels anfälliger für Betrug geworden, doch müssen die von den Mitgliedstaaten festgelegten Voraussetzungen für den Beweis die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, wie etwa den freien Warenverkehr, beachten.
- 64 In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie die Pflichten vorsehen können, 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.

- 65 Überdies verstieße es nach einer auf das Ausgangsverfahren übertragbaren Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn vom Lieferanten gefordert würde, 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. in Bezug auf den sogenannten „Karussellbetrug“ Urteile Federation of Technological Industries u. a., Randnr. 33, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 51).
- 66 Dass der Lieferant gutgläubig war, dass er alle ihm zur Verfügung stehenden, zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, sind wichtige Kriterien im Rahmen der Feststellung, ob er nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden kann.
- 67 Wie die Kommission ausführt, müsste dagegen der Erwerber im Liefermitgliedstaat zur Mehrwertsteuer herangezogen werden, wenn der Lieferant seinen Verpflichtungen in Bezug auf den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachgekommen ist, während der Erwerber seine vertragliche Verpflichtung, die Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern, nicht erfüllt hat.
- 68 Auf die dritte Frage ist daher zu antworten, dass Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt.

Zur vierten Frage

- 69 Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob es als ein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer maßgeblicher Beweis angesehen werden kann, wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung wie die im Ausgangsverfahren über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgibt.
- 70 In Anbetracht der Antwort auf die ersten beiden Fragen ist festzustellen, dass neben den Voraussetzungen in Bezug auf die Eigenschaft der Steuerpflichtigen, die Übertragung der Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, und die physische Verbringung der Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen keine weitere Voraussetzung für die Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen aufgestellt werden kann.
- 71 Im Rahmen der Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die innergemeinschaftliche Lieferung ist zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlich, dass die zuständigen Finanzbehörden unabhängig voneinander prüfen, ob die Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Befreiung der entsprechenden Lieferung erfüllt sind. Selbst wenn die Abgabe einer den innergemeinschaftlichen Erwerb betreffenden Steuererklärung durch den Erwerber ein Indiz dafür bilden kann, dass die Gegenstände tatsächlich an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht wurden, ist eine solche Erklärung doch nicht von entscheidender Bedeutung für den Nachweis einer von der Mehrwertsteuer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung.
- 72 Auf die vierte Frage ist daher zu antworten, dass es einen zusätzlichen Beweis dafür darstellen kann, dass die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben, wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung wie die im Ausgangsverfahren über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgibt, dass dies aber kein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer maßgeblicher Beweis ist.

Kosten

- 73 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:

- 1. Die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 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 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 geänderten Fassung sind im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff „versendet“/„versandt“ dahin auszulegen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und 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 und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.**
- 2. Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 2000/65 ist dahin auszulegen, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt.**
- 3. Wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung wie die im Ausgangsverfahren über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgibt, kann dies einen zusätzlichen Beweis dafür darstellen, dass die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben, ist jedoch kein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer maßgeblicher Beweis.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Englisch.