

Ordonnance de la Cour
Rechtssache C-395/02

Transport Service NV
gegen
Belgische Staat

(Vorabentscheidungsersuchen der Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen)

«Artikel 104 § 3 der Verfahrensordnung – Erste und Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Anwendung der Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang – Erhebung»

Beschluss des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 3. März 2004 ?

Leitsätze des Beschlusses

Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Lieferung von Gegenständen, bei der zu Unrecht eine Rechnung unter Anwendung der Steuerbefreiung ausgestellt wird – Nachforderung bei dem Steuerpflichtigen, der die Lieferung ausgeführt hat – Keine Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität – Entrichtung der Steuer auf den späteren Verkauf der Gegenstände an den Endverbraucher an den Fiskus – Unbeachtlich

(Richtlinien 67/227 und 77/388 des Rates) Der Grundsatz der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems verhindert es nicht, dass ein Mitgliedstaat Mehrwertsteuer von einem Steuerpflichtigen nachfordern kann, der zu Unrecht eine Rechnung unter Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung für eine Lieferung von Gegenständen ausgestellt hat. Hierbei spielt es keine Rolle, ob die Mehrwertsteuer auf den späteren Verkauf der betreffenden Gegenstände an den Endverbraucher an den Fiskus entrichtet wurde.

(vgl. Randnr. 31 und Tenor)

BESCHLUSS DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
3. März 2004(1)

„Artikel 104 § 3 der Verfahrensordnung – Erste und Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Anwendung der Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang – Erhebung“

In der Rechtssache C-395/02

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG von der Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen (Belgien) in dem bei dieser anhängigen Rechtsstreit

Transport Service NV

gegen

Belgische Staat,weiterer Verfahrensbeteiligter:**Bea Cars BVBA**,

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Grundsatzes der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Gulmann sowie des Richters S. von Bahr (Berichterstatter) und der Richterin R. Silva de Lapuerta,
Generalanwalt: L. A. Geelhoed,
Kanzler: R. Grass,
nach Unterrichtung des vorlegenden Gerichts von der Absicht des Gerichtshofes, nach Artikel 104 § 3 seiner Verfahrensordnung durch mit Gründen versehenen Beschluss zu entscheiden, nachdem den in Artikel 23 der Satzung des Gerichtshofes bezeichneten Beteiligten Gelegenheit zur Äußerung gegeben worden ist, nach Anhörung des Generalanwalts
folgenden

Beschluss

1 Die Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen hat mit Urteil vom 4. November 2002, bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen am 11. November 2002, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Transport Service NV (im Folgenden: Transport Service) und dem belgischen Staat über die Erhebung von Mehrwertsteuer auf eine von der Transport Service steuerfrei ausgeführte Lieferung zweier Fahrzeuge an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Erwerber, für die nach Auffassung des belgischen Staates kein Nachweis erbracht wurde.

Rechtlicher Rahmen

3 Artikel 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 301), zuletzt geändert durch die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Erste Richtlinie), lautet:
„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis auf die Einzelhandelsstufe einschließlich angewandt.“

4 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 384, S. 47, im Folgenden: Sechste Richtlinie) unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

5 Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet

1. im inneren Anwendungsbereich

a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der Dienstleistungen nach Buchstabe b).

...

Die Mitgliedstaaten können bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat“.

6 Artikel 28c Teil A Buchstabe a Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„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 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.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

7 Das vorlegende Gericht stellt fest, dass Transport Service laut Rechnung vom 18. Januar 1994 zwei Fahrzeuge der Marke Mercedes zum Preis von 2 061 646 BEF an Herrn Schellinck, der in Luxemburg wohnt, verkauft habe.

8 Aus dem Vorlageurteil geht hervor, dass das Finanzministerium nach einer Prüfung vom 30. September 1998, bei der die tatsächliche Lieferung der fraglichen Fahrzeuge an den Kunden aus Luxemburg in Frage gestellt worden war, am 22. Februar 1999 ein endgültiges Protokoll erstellte, in dem es hieß, dass Transport Service dem belgischen Staat einen Mehrwertsteuerbetrag von 422 637 BEF und einen Betrag von 845 274 BEF als gesetzliche Geldbuße sowie Verzugszinsen schulde. Der Firma wurde am 26. Mai 1999 ein Leistungsbescheid zugestellt.

9 Am 24. Juni 1999 legte Transport Service gegen diesen Leistungsbescheid Einspruch ein. Im Rahmen ihrer bei der Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen erhobenen Klage gegen den belgischen Staat nahm sie die Bea Cars BVBA (im Folgenden: Bea Cars), eine Gesellschaft belgischen Rechts, im Wege der Intervention auf Regress in Anspruch.

10 Das vorlegende Gericht führt aus, dass nach Auffassung des belgischen Staates keine Lieferung von Transport Service an Herrn Schellinck, sondern an Bea Cars erfolgt sei. Demzufolge könne für die Lieferung der fraglichen Fahrzeuge keine Form der Mehrwertsteuerbefreiung geltend gemacht werden, weshalb Transport Service die Mehrwertsteuer für die Lieferung der beiden Fahrzeuge schulde.

11 Transport Service machte geltend, dass sie auf ausdrückliche Bestellung von Bea Cars die beiden Fahrzeuge an Herrn Schellinck verkauft habe. Dabei habe sie in gutem Glauben gehandelt und nicht die Mehrwertsteuer umgangen. Folglich müsse, wenn das vorlegende Gericht zu der Auffassung gelange, dass sie Mehrwertsteuer schulde, Bea Cars, die sie getäuscht habe, für den ihr entstandenen Schaden einstehen und ihn ersetzen.

12 Bea Cars trug vor, dass sie mit dem Einspruch von Transport Service nichts zu tun habe, zumindest sei sie aber nicht zur Zahlung irgendeines Betrages an Mehrwertsteuer, Geldbußen oder Zinsen verpflichtet. Sie habe nämlich beim Weiterverkauf der beiden

Fahrzeuge die geschuldete Mehrwertsteuer an den belgischen Staat abgeführt.

13 Transport Service und Bea Cars beriefen sich außerdem beide auf eine Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch den belgischen Staat, weil dieser von ihnen die Zahlung von Mehrwertsteuer und einer Geldbuße verlange, obwohl außer Zweifel stehe, dass diese Steuer vom Endverbraucher entrichtet worden sei.

14 Unter diesen Umständen hat die Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Verhindert es der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass ein Mitgliedstaat Mehrwertsteuer von einem Steuerpflichtigen nachfordern kann, der zu Recht oder zu Unrecht eine Rechnung unter Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (Artikel 39 bis des belgischen Mehrwertsteuergesetzes) ausgestellt hat, wenn sich herausstellt, dass die Mehrwertsteuer vom Endverbraucher entrichtet wurde und von demjenigen, der die Rechnung dem Endverbraucher gestellt hat, an den Mitgliedstaat abgeführt wurde?

Zur Vorlagefrage

15 Der Gerichtshof hat in der Erwägung, dass die Beantwortung dieser Frage im Licht seiner Rechtsprechung keinen Raum für vernünftige Zweifel lässt, nach Artikel 104 § 3 seiner Verfahrensordnung das vorlegende Gericht davon unterrichtet, dass er durch mit Gründen versehenen Beschluss zu entscheiden beabsichtigt, und den in Artikel 23 der Satzung des Gerichtshofes bezeichneten Beteiligten Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern.

16 Der belgische Staat und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften haben mitgeteilt, dass sie keine Einwände erheben. Die übrigen Beteiligten haben nicht fristgemäß Erklärungen eingereicht.

17 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

18 Nach Artikel 28c Teil A Buchstabe a Absatz 1 der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten jedoch die Lieferungen solcher Gegenstände von der Mehrwertsteuer, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaats, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt.

19 Das vorlegende Gericht hat festzustellen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Lieferung diese Voraussetzungen erfüllt. Ist dies der Fall, so wird für diese Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet.

20 Sollte die Lieferung weder diese Voraussetzungen noch die einer anderen in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung oder einer nach dieser Richtlinie erlaubten Ausnahme erfüllen, so ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung (vgl. u. a. Urteile vom 19. Februar 1998 in den Rechtssachen C-318/96, SPAR, Slg. 1998, I-785, Randnr. 23, und vom 8. Juni 1999 in den Rechtssachen C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Pelzl u. a., Slg. 1999, I-3319, Randnr. 16) das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gemäß Artikel 2 der Ersten Richtlinie auf dem Grundsatz beruht, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen bis zur Einzelhandelsstufe ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

21 Nach dem Grundprinzip dieses Systems, das sich aus den Artikeln 2 der Ersten und der Sechsten Richtlinie ergibt, wird die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (vgl. u. a. Urteile vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-98/98, *Midland Bank*, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 29, und vom 27. November 2003 in der Rechtssache C-497/01, *Zita Modes*, Slg. 2003, I-0000, Randnr. 37).

22 Soweit also eine Lieferung von Gegenständen wie die des Ausgangsverfahrens weder die Voraussetzungen von Artikel 28c Teil A Buchstabe a Absatz 1 der Sechsten Richtlinie noch die einer anderen in der Richtlinie vorgesehenen Befreiung oder einer nach dieser Richtlinie erlaubten Ausnahme erfüllt, unterliegt diese Lieferung nach Artikel 2 Nummer 1 dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer.

23 Nach Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie wird die Mehrwertsteuer im inneren Anwendungsbereich von dem Steuerpflichtigen geschuldet, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen ausführt.

24 Folglich schuldet ein Steuerpflichtiger, der eine Lieferung von Gegenständen wie die des Ausgangsverfahrens ausführt, soweit sie weder die Voraussetzungen von Artikel 28c Teil A Buchstabe a Absatz 1 der Sechsten Richtlinie noch die einer anderen in der Richtlinie vorgesehenen Befreiung oder einer nach dieser Richtlinie erlaubten Ausnahme erfüllt, die für diesen Umsatz anfallende Mehrwertsteuer.

25 Dieser Feststellung steht der Grundsatz nicht entgegen, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis gewährleistet (vgl. zuletzt Urteil *Zita Modes*, Randnr. 38), da der Steuerpflichtige nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie berechtigt ist, die Vorsteuer abzuziehen, mit der die verschiedenen Kostenelemente der betreffenden Gegenstände unmittelbar belastet worden sind, und der Erwerber, soweit er steuerpflichtig ist, seinerseits grundsätzlich die von ihm auf diese Gegenstände entrichtete Mehrwertsteuer abziehen kann.

26 Hierbei spielt es keine Rolle, ob die Mehrwertsteuer auf den späteren Verkauf der betreffenden Gegenstände an den Endverbraucher an den Fiskus entrichtet wurde. Wie bereits in den Randnummern 20 und 21 des vorliegenden Beschlusses ausgeführt, wird die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang bis zur Einzelhandelsstufe erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind.

27 Was die Erhebung der Mehrwertsteuer anbelangt, so ist festzustellen, dass keine Bestimmung der Sechsten Richtlinie diese Frage behandelt. Die Richtlinie legt nur in Artikel 20 die Voraussetzungen dafür fest, dass der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung berichtigt werden kann.

28 Es ist also grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die Mehrwertsteuer nachträglich vom Fiskus erhoben werden kann, wobei jedoch die Grenzen, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergeben, beachtet werden müssen.

29 Insoweit ist daran zu erinnern, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie ergreifen können, um die genaue Erhebung der Steuer zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung derartiger Ziele erforderlich ist (vgl. u. a. Urteil vom 19. September 2000 in der Rechtssache C-454/98, *Schmeink & Cofreth und Strobel*, Slg. 2000, I-6973, Randnr. 59, und hinsichtlich der von den Mitgliedstaaten zum Schutz der Ansprüche des Fiskus erlassenen Maßnahmen Urteil vom 18. Dezember 1997 in den Rechtssachen C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, *Molenheide u. a.*, Slg. 1997, I-7281, Randnrn. 46 bis 48).

30 Im Übrigen ergibt sich, worauf die Kommission zutreffend hingewiesen hat, aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes, dass das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als einen Versuch der Steuerhinterziehung zu behandeln und in einem solchen Fall die nach ihrem nationalen

Recht vorgesehenen Geldbußen oder finanziellen Sanktionen zu verhängen (vgl. Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnr. 62).

31 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass der Grundsatz der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems es nicht verhindert, dass ein Mitgliedstaat Mehrwertsteuer von einem Steuerpflichtigen nachfordern kann, der zu Unrecht eine Rechnung unter Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung für eine Lieferung von Gegenständen ausgestellt hat. Hierbei spielt es keine Rolle, ob die Mehrwertsteuer auf den späteren Verkauf der betreffenden Gegenstände an den Endverbraucher an den Fiskus entrichtet wurde.

Kosten

32 Die Auslagen der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben hat, sind nicht erstattungsfähig. 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. Aus diesen Gründen

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm von der Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen mit Urteil vom 4. November 2002 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Der Grundsatz der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems verhindert es nicht, dass ein Mitgliedstaat Mehrwertsteuer von einem Steuerpflichtigen nachfordern kann, der zu Unrecht eine Rechnung unter Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung für eine Lieferung von Gegenständen ausgestellt hat. Hierbei spielt es keine Rolle, ob die Mehrwertsteuer auf den späteren Verkauf der betreffenden Gegenstände an den Endverbraucher an den Fiskus entrichtet wurde.

Luxemburg, den 3. März 2004

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

C. Gulmann

1 – Verfahrenssprache: Niederländisch.