

61998J0454

Arrest van het Hof van 19 september 2000. - Schmeink & Cofreth AG & Co. KG tegen Finanzamt Borken en Manfred Strobel tegen Finanzamt Esslingen. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. - Zesde BTW-richtlijn - Verplichting van lidstaten om herziening van ten onrechte gefactureerde belasting mogelijk te maken - Voorwaarden - Goede trouw van opsteller van factuur. - Zaak C-454/98.

Jurisprudentie 2000 bladzijde I-06973

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Regularisatie van ten onrechte gefactureerde belasting - Bepaling van regularisatievoorwaarden - Bevoegdheid van lidstaten - Draagwijdte en grenzen

(Richtlijn 77/388 van de Raad)

Samenvatting

\$\$Aangezien de Zesde richtlijn 77/388 geen enkele bepaling bevat over de regularisatie van ten onrechte gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde door de opsteller van de factuur, staat het in beginsel aan de lidstaten te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde belasting kan worden geregulariseerd. Wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde evenwel, dat de ten onrechte gefactureerde belasting kan worden geregulariseerd zonder dat deze regularisatie afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur. Wanneer een dergelijk risico is uitgeschakeld, mag de regularisatie van de ten onrechte gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde dus niet van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingadministratie afhangen.

(cf. punten 48-49, 58, 60, 63, 68, 70, dictum 1-2)

Partijen

In zaak C-454/98,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Schmeink & Cofreth AG & Co. KG

en

Finanzamt Borken,

en tussen

M. Strobel

en

Finanzamt Esslingen,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur) en L. Sevón, kamerpresidenten, P. J. G. Kapteyn, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, M. Wathelet en V. Skouris, rechters,

advocaat-generaal: N. Fennelly

griffier: R. Grass

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, vertegenwoordigd door J. Hartmann en A. Schiller, fiscaal adviseurs,

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Financiën, en C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor bij dat ministerie, als gemachtigden,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, juridisch adviseur, en A. Buschmann, bij de juridische dienst gedetacheerd nationaal ambtenaar, als gemachtigden,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 april 2000,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 15 oktober 1998, ingekomen bij het Hof op 11 december daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in twee gedingen, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG (hierna: Schmeink") tegen Finanzamt Borken enerzijds en M. Strobel tegen Finanzamt Esslingen anderzijds, over de weigering van het Finanzamt om Schmeink en Strobel billijkheidshalve vrij te stellen van de betaling van de ten onrechte gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW").

De Zesde richtlijn

3 Artikel 21 van de Zesde richtlijn bepaalt:

De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

(...)

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienstdoend document.

(...)"

De nationale BTW-regeling

4 § 14, lid 2, Umsatzsteuergesetz 1991 (hierna: UStG"), die de vaststelling van de BTW bij facturering van een onjuist belastingbedrag betreft, bepaalt:

Wanneer de ondernemer op een factuur voor een levering of een andere ,prestatie afzonderlijk een hoger belastingbedrag vermeldt dan hij krachtens de onderhavige wet over de omzet verschuldigd is, dan is hij ook het extra bedrag verschuldigd. Wanneer hij het belastingbedrag tegenover de ontvanger van de prestatie herziert, is § 17, lid 1, van overeenkomstige toepassing."

5 § 14, lid 3, UStG voegt daar met betrekking tot de vaststelling van de BTW wanneer de op de factuur vermelde belasting ongerechtvaardigd is, aan toe:

Wie op een factuur een belastingbedrag afzonderlijk vermeldt, ofschoon hij niet gerechtigd is tot afzonderlijke vermelding van de belasting, is het vermelde bedrag verschuldigd. Hetzelfde geldt wanneer iemand een belastingbedrag afzonderlijk vermeldt op een ander document waarmee hij afrekent als een ondernemer die prestaties verricht, ofschoon hij geen ondernemer is en evenmin leveringen of andere prestaties verricht."

6 § 17, lid 1, UStG bepaalt:

Bij wijziging van de berekeningsgrondslag van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, sub 1 tot en met 3, moet:

- 1. de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag herzien en*
 - 2. de ondernemer te wiens behoeve de handeling is verricht, de aftrek van voorbelasting die hij uit dien hoofde heeft toegepast, dienovereenkomstig herzien*
- (...)"*

7 § 190, lid 3, Umsatzsteuer-Richtlinien bepaalt:

Anders dan § 14, lid 2, UStG voorziet § 14, lid 3, UStG niet in de mogelijkheid van herziening van de factuur. Wanneer de inning van de ten onrechte vermelde belasting evenwel tot objectieve hardheid leidt, wordt om billijkheidsredenen toegestaan dat de opsteller van de factuur ze met overeenkomstige toepassing van § 14, lid 2, UStG herziert (...) Van objectieve hardheid is bijvoorbeeld sprake wanneer de gefactureerde prestatie is verricht door de opsteller van de factuur en aannemelijk wordt gemaakt, dat slechts per vergissing een onjuiste ontvanger van de prestatie of een onjuiste prestatie is vermeld."

8 § 227 Abgabenordnung (hierna: AO") bepaalt:

De belastingadministratie kan een belastingschuld geheel of gedeeltelijk kwijtschelden wanneer inning van die belasting in een gegeven situatie onbillijk is; onder dezelfde voorwaarden kunnen reeds betaalde bedragen worden terugbetaald of in mindering worden gebracht."

De hoofdgedingen en de prejudiciële vragen

Zaak Schmeink

9 Schmeink verwierf 50 % van de aandelen van een GmbH voor de prijs van 3 781 220 DEM. Ten belope van dit bedrag stuurde zij deze GmbH op 31 december 1991 een met een factuur gelijkgestelde afrekening voor adviezen die zij evenwel nooit had verstrekt. Op deze afrekening vermeldde Schmeink uitdrukkelijk een BTW-bedrag van 529 370,80 DEM.

10 De GmbH verzocht onder meer op basis van deze pro-formafactuur" om een fiscale investeringspremie.

11 Na een bijzondere BTW-controle in maart 1993 stelde het Finanzamt Borken bij wijzigingsaanslag van 14 april 1993 de door Schmeink verschuldigde BTW vast op het op de afrekening afzonderlijk vermelde bedrag.

12 De GmbH heeft die afrekening niet gebruikt om een recht op aftrek geldend te maken en heeft ze op 19 juli 1993 aan Schmeink teruggegeven.

13 Op 1 juli 1994 verzocht Schmeink het Finanzamt Borken krachtens § 227 AO om kwijtschelding van de BTW om billijkheidsredenen.

14 Bij beschikking van 12 september 1994 wees het Finanzamt Borken dit verzoek af.

15 Tegen de beschikking van het Finanzamt Borken stelde Schmeink beroep in bij het Finanzgericht Münster, dat deze beschikking bij vonnis van 23 november 1995 bevestigde.

16 Op 24 maart 1997 stelde Schmeink bij het Bundesfinanzhof Revision" in tegen het vonnis van het Finanzgericht.

De zaak Strobel

17 Strobel stuurde in de jaren 1992 en 1993, toen hij in kantoormachines handelde, aan verschillende leasingondernemingen facturen voor nooit verrichte leveringen.

18 Met deze fictieve facturen wilde Strobel de verliezen van een van zijn dochtermaatschappijen verhullen en betere resultaten voorspiegelen. De leasingondernemingen betaalden de facturen. Vervolgens betaalde Strobel deze ondernemingen de betaalde bedragen terug.

19 Strobel onderwierp de betrokken bedragen aan BTW. De leasingondernemingen trokken het op deze facturen vermelde BTW-bedrag als voorbelasting af.

20 In 1994 gaf Strobel zichzelf aan bij het Openbaar ministerie en bij het Finanzamt Esslingen; hij bracht hen op de hoogte van de fictieve facturen en deelde hen mee aan wie deze waren toegestuurd. Het Finanzamt Esslingen deelde deze gegevens mee aan de voor de ontvangers van deze facturen bevoegde belastingdiensten, zodat deze de aftrek van de voorbelasting van laatstgenoemden konden herzien.

21 Nadat Strobel zichzelf had aangegeven, verrichte de belastingdienst een controle en bepaalde het Finanzamt Esslingen het door Strobel aan BTW verschuldigde bedrag op de bedragen die op de facturen afzonderlijk waren vermeld, namelijk 519 346,36 DEM voor 1992 en 653 156,51 DEM voor 1993.

22 Op 24 augustus 1995 verzocht Strobel het Finanzamt Esslingen krachtens § 227 AO om kwijtschelding van de BTW om billijkheidsredenen.

23 Bij beschikking van 15 november 1995 wees het Finanzamt Esslingen dit verzoek af.

24 Tegen de beschikking van het Finanzamt Esslingen stelde Strobel beroep in bij het Finanzgericht Baden-Württemberg, dat deze beschikking bij vonnis van 9 juli 1997 bevestigde.

25 Op 19 augustus 1997 stelde Strobel bij het Bundesfinanzhof Revision" in tegen het vonnis van het Finanzgericht.

26 Het Bundesfinanzhof heeft de twee zaken gevoegd. Zijns inziens was de vaststelling van de BTW overeenkomstig § 14, lid 3, tweede zin, tweede alternatief, UStG gerechtvaardigd, aangezien Schmeink en Strobel facturen hadden opgesteld met afzonderlijke vermelding van deze belasting en zij deze aan de geadresseerden hadden toegestuurd zonder de daarop vermelde prestaties te hebben verricht.

27 Het Bundesfinanzhof herinnerde eraan, dat § 14, lid 3, UStG tot doel heeft misbruiken te voorkomen bij het opstellen van facturen met afzonderlijke vermelding van het belastingbedrag zonder dat de betrokken handelingen plaatsvinden. Anders dan in § 14, lid 2, UStG heeft de wetgever in § 14, lid 3, UStG niet voorzien in een herzieningsmogelijkheid om de afschrikkende werking van deze bepaling niet te ontkrachten.

28 Volgens een arrest van het Bundesfinanzhof van 21 februari 1980 (BStBl II 1980, blz. 283) zijn billijkheidsmaatregelen geboden ingeval de opsteller van de factuur het gevaar van verminderde belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld. In dergelijke gevallen, met name

wanneer de opsteller van de factuur erin slaagt de door hem opgestelde facturen weer in handen te krijgen en te vernietigen vóór de ontvanger er gebruik van heeft gemaakt, of wanneer de opsteller van de factuur, zonder erin te slagen de factuur weer in handen te krijgen, het gevaar uitschakelt door tijdig andere maatregelen te nemen, onder meer door aangifte bij zijn Finanzamt en bij het voor de ontvanger van de factuur bevoegde Finanzamt, komt § 14, lid 3, UStG namelijk geen enkele afschrikkende werking meer toe.

29 Het Bundesfinanzhof verwees evenwel naar het arrest van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punt 18), volgens hetwelk het, om de toepassing van het beginsel van de neutraliteit van de belasting te garanderen, aan de lidstaten staat, in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien, alsook naar een arrest van het Bundesgerichtshof van 23 november 1995, IX ZR 225/94 (Neue Juristische Wochenschrift 1996, blz. 842), waarin deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld, dat aangezien § 14, lid 3, UStG niet in de mogelijkheid van herziening voorziet, het arrest Genius Holding (reeds aangehaald) moest worden gevolgd door krachtens § 227 AO kwijtschelding van de belasting te verlenen.

30 Volgens het Bundesfinanzhof kan het vereiste van goede trouw om herziening te kunnen toestaan niet worden afgeleid uit de opzet van § 14, lid 3, UStG. Dat vereiste, dat voortvloeit uit de rechtspraak van het Hof, volgt niet uit het neutraliteitsbeginsel. Een beperking van de mogelijkheid van herziening tot gevallen waarin de opsteller van de factuur te goeder trouw is, is onvoldoende en niet conform aan de opzet van het BTW-stelsel. Als maatstaf om de herziening van het op de factuur vermelde belastingbedrag uit te sluiten zou veeleer moeten gelden, dat de ontvanger van de factuur de overeenkomstige belastingaftrek daadwerkelijk heeft kunnen verkrijgen. Indien blijkt dat een aan de ontvanger van een factuur verleende aftrek niet meer ongedaan kan worden gemaakt, zou de opsteller van de factuur aansprakelijk moeten worden gesteld voor het tekort aan belastinginkomsten teneinde de belastingneutraliteit te garanderen.

31 Door de herzieningsmogelijkheid afhankelijk te stellen van het bewijs van de goede trouw van de opsteller van de facturen zou artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn nagenoeg een strafbepaling worden. Of aan iemand de last van de vermelde belasting definitief wordt opgelegd, zou dan immers uitsluitend afhankelijk zijn van laakbaar gedrag", namelijk handelen te kwader trouw. Dit zou op grondwettelijke bezwaren stuiten.

32 Om die redenen heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1) Zijn de lidstaten op grond van het gemeenschapsrecht verplicht de herziening van een ten onrechte gefactureerde belasting reeds in het kader van de procedure tot vaststelling van de belasting mogelijk te maken, of behoeven zij een herziening slechts in een daarop aansluitende procedure op billijkheidsgronden (om zogenoemde objectieve redenen) toe te staan?

2) Geldt voor de herziening van een ten onrechte gefactureerde belasting de dwingende voorwaarde, dat de opsteller van de factuur zijn goede trouw aantoot, of is herziening van de factuur ook in andere gevallen (en in voorkomend geval welke) geoorloofd?

3) Wanneer handelt de opsteller van een factuur te goeder trouw?"

De ontvankelijkheid

33 Volgens de Duitse regering zijn de eerste en de derde vraag niet-ontvankelijk omdat een antwoord op deze vragen niet dienstig is voor de beslechting van de hoofdgedingen.

34 Aangaande de eerste vraag betoogt de Duitse regering, dat in de hoofdgedingen de procedure tot vaststelling van de belasting is afgesloten en de aanslagen niet meer vatbaar zijn voor beroep,

zodat de in het kader van de procedure tot vaststelling van de belasting ten onrechte vastgestelde bedragen niet meer kunnen worden herzien. De hoofdgedingen betreffen alleen de afwijzing van de op § 227 AO gebaseerde verzoeken tot kwijtschelding om billijkheidsredenen van de aan BTW te betalen bedragen, en niet de op § 14, lid 3, tweede zin, tweede alternatief, UStG gebaseerde belastingaanslagen.

35 Wat de derde vraag betreft is er volgens de Duitse regering in casu geen enkele reden om op het begrip goede trouw in te gaan. De opstelling van facturen is namelijk frauduleus en niet bij vergissing gebeurd, aangezien Schmeink en Strobel wisten, dat zij de BTW niet afzonderlijk op de facturen mochten vermelden.

36 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat de procedure van artikel 177 van het Verdrag een instrument is van samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties, dat het Hof in staat stelt de nationale rechter de elementen voor uitlegging van het gemeenschapsrecht te verschaffen, die laatstgenoemde nodig heeft om uitspraak te kunnen doen in het bij hem aanhangige geschil (zie, met name, beschikking van 25 mei 1998, Nour, C-361/97, Jurispr. blz. I-3101, punt 10).

37 Volgens vaste rechtspraak is het bovendien uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging van gemeenschapsrecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie, met name, arresten van 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59; 1 december 1998, Ecotrade, C-200/97, Jurispr. blz. I-7907, punt 25, en 13 januari 2000, TK-Heimdienst, C-254/98, Jurispr. blz. I-151, punt 13).

38 In casu is het evenwel niet evident, dat de door de nationale rechter met zijn eerste vraag verlangde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel verband houdt met het voorwerp van de hoofdgedingen.

39 Ingeval het gemeenschapsrecht aldus moet worden uitgelegd, dat het de lidstaten verplicht de herziening van ten onrechte gefactureerde BTW in hun nationaal recht mogelijk te maken, zou die herziening immers onder meer in het kader van een achteraf uit billijkheidsoverwegingen ingeleide procedure, zoals die van § 227 AO, kunnen geschieden.

40 Bovendien betreft de tegenwerping van de Duitse regering, voor zover daarbij wordt verondersteld dat herziening niet in het kader van een achteraf uit billijkheidsoverwegingen ingeleide procedure kan plaatsvinden, doch in het kader van de procedure tot vaststelling van de belasting had moeten geschieden, niet de ontvankelijkheid, maar de grond van de eerste vraag.

41 Ook het door de Duitse regering met betrekking tot de derde vraag aangevoerde argument, dat in casu niet hoeft te worden ingegaan op het begrip goede trouw omdat het opstellen van facturen door belastingplichtigen die, zoals verzoekers in de hoofdgedingen, weten dat zij de BTW niet afzonderlijk mogen vermelden, een misbruik vormt, betreft in feite reeds de inhoud van het begrip goede trouw en dus ook de grond van die vraag.

42 De eerste en de derde vraag zijn derhalve ontvankelijk.

De gestelde vragen

De tweede vraag

43 Met zijn tweede vraag, die eerst dient te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of voor de herziening van ten onrechte gefactureerde BTW goede trouw van de opsteller van de factuur is vereist.

44 De Duitse regering stelt, dat het bij gebreke van gemeenschapsregels ter zake aan de lidstaten staat, te bepalen hoe herziening van ten onrechte gefactureerde BTW geschiedt.

45 Volgens deze regering strookt de door haar nationaal recht uit billijkheidsoverwegingen aan de opsteller van een factuur die te goeder trouw is en een verschoonbare vergissing heeft begaan, geboden mogelijkheid om de ten onrechte gefactureerde BTW om objectieve redenen te herzien, met de vereisten van het gemeenschapsrecht, zoals deze voortvloeien uit het arrest Genius Holding (reeds aangehaald).

46 Wanneer de opsteller van de factuur de BTW niet te goeder trouw, doch frauduleus ten onrechte heeft vermeld, omdat hij weet dat hij geen belastingplichtige is dan wel dat de levering van goederen of diensten waarop de factuur betrekking heeft, niet is verricht, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de BTW niet, dat de ten onrechte gefactureerde BTW kan worden herzien. In die gevallen zou de regel van nationaal recht volgens welke degene die een BTW-bedrag afzonderlijk op een factuur vermeldt, dit bedrag verschuldigd is, de rol van sanctie en afschrikking hebben.

47 In de eerste plaats zij eraan herinnerd, dat volgens artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn ieder die in het binnenlands verkeer BTW vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document, die BTW verschuldigd is.

48 In de tweede plaats zij vastgesteld, dat de Zesde richtlijn geen enkele bepaling bevat over de herziening van ten onrechte gefactureerde BTW door de opsteller van de factuur. In artikel 20 van de Zesde richtlijn wordt alleen bepaald, onder welke voorwaarden de aftrek van de voorbelasting kan worden herzien bij degenen aan wie de goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht.

49 In die omstandigheden staat het in beginsel aan de lidstaten te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde BTW kan worden herzien.

50 De verwijzende rechter heeft opgemerkt, dat de opsteller van de factuur volgens het arrest Genius Holding (reeds aangehaald) de ten onrechte gefactureerde BTW slechts kan herzien, indien hij zijn goede trouw aantoont.

51 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat verzoekster in het hoofdgeding in de zaak Genius Holding (reeds aangehaald) de haar door twee onderaannemers gefactureerde BTW had afgetrokken, ofschoon naar het toepasselijke nationale recht door onderaannemers geen BTW verschuldigd was over ten behoeve van de aannemer verrichte prestaties, doch alleen door de aannemer BTW verschuldigd was over het bedrag dat hij de opdrachtgever in rekening bracht. Volgens de belastingadministratie was de BTW ten onrechte aan verzoekster gefactureerd, zodat deze de BTW niet kon aftrekken. De administratie heeft haar dus een naheffingsaanslag toegezonden.

52 Daar verzoekster stelde, dat volgens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn elke op de factuur vermelde belasting mag worden afgetrokken, stelde de nationale rechter het Hof de vraag of artikel 17, lid 2, aldus moest worden uitgelegd.

53 In antwoord op die vraag heeft het Hof in het arrest Genius Holding (reeds aangehaald) voor recht verklaard, dat het recht op aftrek, voorzien in de Zesde richtlijn, zich niet uitstrekt tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur. In punt

13 van dit arrest wees het Hof erop, dat er alleen recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is - dat wil zeggen belasting ter zake van een aan de BTW onderworpen handeling - of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was.

54 Zoals het Hof in punt 17 van het arrest Genius Holding (reeds aangehaald) opmerkte, zou het immers gemakkelijker zijn om fraude te plegen, indien elke gefactureerde belasting, ook die welke wettelijk niet verschuldigd is, kon worden afgetrokken.

55 In de zaak Genius Holding (reeds aangehaald) moest de aanvankelijk door verzoekster verrichte aftrek dus overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn worden herzien.

56 In deze context wees het Hof in punt 18 van het arrest Genius Holding (reeds aangehaald) erop, dat om de toepassing van het beginsel van de neutraliteit van de BTW te garanderen het aan de lidstaten staat, in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien.

57 Opgemerkt zij dat in de hoofdgedingen, anders dan de zaak Genius Holding (reeds aangehaald), het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig is uitgeschakeld doordat de opsteller van de factuur deze opnieuw in handen kreeg en vernietigde vóór de ontvanger ze had gebruikt, of doordat de opsteller van de factuur, die was gebruikt, het op de factuur afzonderlijk vermelde bedrag heeft voldaan.

58 In dergelijke omstandigheden, waarin de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de BTW, dat de ten onrechte gefactureerde BTW kan worden herzien zonder dat de lidstaten deze herziening afhankelijk mogen stellen van de goede trouw van de opsteller van de factuur.

59 In dit verband zij eraan herinnerd, dat de maatregelen die de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude kunnen nemen, niet verder mogen gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is (arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/18-C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 52). Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de BTW, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke BTW-stelsel.

60 Vaststaat evenwel, dat wanneer de opsteller van de factuur het gevaar van verminderde belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, het ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude niet noodzakelijk is dat hij zijn goede trouw aantoont (zie, in die zin, arrest van 11 juni 1998, Grandes sources d'eaux minérales françaises, C-361/96, Jurispr. blz. I-3495, punten 29 en 30).

61 Wanneer, zoals in de zaak Genius Holding (reeds aangehaald), het gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet volledig is uitgeschakeld, kunnen de lidstaten de mogelijkheid om de ten onrechte gefactureerde BTW te herzien, daarentegen afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de opsteller van de factuur zijn goede trouw aantoont. Indien blijkt dat een aan de ontvanger van de factuur verleende aftrek niet meer ongedaan kan worden gemaakt, kan de opsteller van de factuur die niet te goeder trouw is, immers om de belastingneutraliteit te garanderen aansprakelijk worden gesteld voor het tekort aan belastinginkomsten, zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt.

62 Ten slotte zij erop gewezen dat, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, het gemeenschapsrecht niet eraan in de weg staat, dat de lidstaten het opstellen van fictieve facturen waarop ten onrechte BTW wordt vermeld, als een poging tot belastingfraude beschouwen en in een dergelijk geval de naar nationaal recht geldende geldboeten of geldstraffen toepassen.

63 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, het beginsel van de neutraliteit van de BTW verlangt, dat de ten onrechte gefactureerde belasting kan worden herzien zonder dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur.

De eerste vraag

64 Met zijn eerste vraag, die in de tweede plaats moet worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, volgens welke procedure de herziening van ten onrechte gefactureerde BTW moet geschieden.

65 Zoals uit de punten 47 tot en met 49 van het onderhavige arrest blijkt, staat het in beginsel aan de lidstaten, te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde BTW kan worden herzien.

66 De lidstaten kunnen derhalve onder meer bepalen, of de herziening in de loop van de procedure tot vaststelling van de belasting dan wel in de loop van een latere procedure geschiedt.

67 Zoals de advocaat-generaal in punt 20 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan een lidstaat zich op het standpunt stellen, dat de herziening van ten onrechte gefactureerde BTW in de loop van een latere procedure moet geschieden om de belastingadministratie in staat te stellen, met name wanneer de ten onrechte gefactureerde BTW is afgetrokken, na te gaan of alle gevaar voor verlies van belastinginkomsten is uitgeschakeld.

68 Wanneer dit gevaar is uitgeschakeld, kan de herziening van de ten onrechte gefactureerde BTW evenwel niet afhangen van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingadministratie.

69 Uit het antwoord op de tweede vraag volgt namelijk, dat het beginsel van de neutraliteit van de BTW in een dergelijke situatie verlangt, dat de ten onrechte gefactureerde BTW kan worden herzien.

70 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat het aan de lidstaten staat de voor de herziening van de ten onrechte gefactureerde BTW te volgen procedure vast te stellen, met dien verstande dat deze herziening niet van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingadministratie mag afhangen.

De derde vraag

71 Gelet op het antwoord op de eerste en de tweede vraag behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

72 De kosten door de Duitse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in

het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 15 oktober 1998 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde, dat de ten onrechte gefactureerde belasting kan worden herzien zonder dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur.

2) Het staat aan de lidstaten, de voor de herziening van de ten onrechte gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde te volgen procedure vast te stellen, met dien verstande dat deze herziening niet van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingadministratie mag afhangen.