

Rechtssache C-656/19

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

4. September 2019

Vorlegendes Gericht:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungarn)

Datum der Vorlageentscheidung:

22. August 2019

Klägerin:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Beklagte:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Gerichtliche Überprüfung einer Verwaltungsentscheidung in Steuersachen.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen soll erstens geklärt werden, ob die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach der Begriff „persönliches Gepäck“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie mit dem in anderen Rechtsvorschriften vorkommenden Begriff des Gepäcks gleichgesetzt wird, mit Art. 147 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) vereinbar ist. Sollte diese Frage verneint werden, wird um Klärung ersucht, wie der Begriff „persönliches Gepäck“ in Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen ist und ob in diesem Zusammenhang eine nationale Praxis, wonach die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats ausschließlich auf den „allgemeinen Wortsinn“ abstellen, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

Zweitens hat dieses Vorabentscheidungsersuchen einerseits die Auslegung der Art. 146 und 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Gegenstand, nach der, wenn ein Steuerpflichtiger keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung nach Art. 147 dieser Richtlinie hat, zu prüfen ist, ob die Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen gemäß Art. 146 derselben Richtlinie auch dann anwendbar ist, wenn das gesetzlich vorgesehene Zollverfahren nicht durchgeführt worden ist. Andererseits soll mit der Vorlage zur Vorabentscheidung geklärt werden, ob ein Rechtsgeschäft auch dann als mehrwertsteuerfreie Ausfuhrlieferung eingeordnet werden kann, wenn dies nicht der ausdrücklichen Absicht des Kunden zuwiderläuft.

Drittens soll durch das Vorabentscheidungsersuchen festgestellt werden, ob unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Praxis eines Mitgliedstaats, nach der die Steuerbehörde die Erstattung der unrichtig für Lieferungen an ausländische Reisende erklärten und bezahlten Steuer für Umsätze verweigert, ohne sie als Ausfuhrlieferungen einzustufen, mit Art. 146 und 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit den unionsrechtlichen Grundsätzen der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist.

Vorlagefragen

- 1) Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach der Begriff „persönliches Gepäck“, der eines der Tatbestandsmerkmale dafür darstellt, dass Lieferungen von Gegenständen an ausländische Reisende von der Mehrwertsteuer befreit sind, mit dem Begriff „persönliches Reisegut“ im Sinne des am 4. Juni 1954 in New York geschlossenen Abkommens über die Zollerleichterungen im Reiseverkehr und des Zusatzprotokolls zu diesem Abkommen sowie mit dem Begriff „Gepäck“ im Sinne von Art. 1 Nr. 5 der Delegierten Verordnung (EU) Nr. 2015/46 der Kommission zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union gleichgesetzt wird, mit Art. 147 der Richtlinie

Nr. 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) vereinbar?

- 2) Wie ist – falls die vorstehende Frage verneint wird – der Begriff „persönliches Gepäck“ im Sinne von Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Anbetracht der Tatsache, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Definition dieses Begriffs enthält zu definieren? Ist die nationale Praxis, nach der die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats ausschließlich auf den „allgemeinen Wortsinn“ abstellen, mit den Vorschriften des Unionsrechts vereinbar?
- 3) Sind die Art. 146 und 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass in dem Fall, dass einem Steuerpflichtiger keine Steuerbefreiung für Lieferungen von Gegenständen an ausländische Reisende zusteht, gegebenenfalls zu prüfen ist, ob die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach Art. 146 der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar ist, obschon die im Zollkodex der Union und in den delegierten Rechtsvorschriften festgelegten Zollformalitäten nicht eingehalten worden sind?
- 4) Kann – falls die vorstehende Frage dahin gehend beantwortet wird, dass, sofern die Steuerbefreiung für ausländische Reisende nicht einschlägig ist, für den Umsatz die Mehrwertsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen in Betracht kommt – das Rechtsgeschäft als mehrwertsteuerbefreite Ausfuhrlieferung eingestuft werden, wenn die Absicht des Erwerbers zum Zeitpunkt der Bestellung dem ausdrücklich widersprach?
- 5) Ist – falls die dritte und die vierte Vorlagefrage bejaht werden – in einer Rechtssache wie der vorliegenden, in der der Rechnungsaussteller zum Zeitpunkt der Lieferung wusste, dass die Gegenstände zum Zweck des Weiterverkaufs erworben wurden, der ausländische Erwerber die erworbenen Gegenstände hingegen als ausländischer Reisender ausführen will und der Rechnungsaussteller somit bösgläubig war, als er das der Erstattung der Steuer an den ausländischen Reisenden dienende Steuererstattungsformular ausgestellt und die weitergegebene Mehrwertsteuer unter Berufung auf die Steuerbefreiung für ausländische Reisende erstattet hat, die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach die Steuerbehörde die Erstattung der unrichtig als Lieferung an ausländische Reisende erklärten und entrichteten Steuer verweigert, ohne die Lieferung der Gegenstände als Ausfuhrlieferung einzustufen und eine entsprechende Berichtigung vorzunehmen, obwohl unstreitig ist, dass die Gegenstände Ungarn als Reisegepäck verlassen haben, mit Art. 146 und 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit den unionsrechtlichen Grundsätzen der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit vereinbar?

Angeführte unionsrechtliche und internationale Vorschriften

- Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1; Fehlerberichtigungen ABl. 2006, L 335, S. 60 und ABl. 2015 L 323., S. 31): Art. 146, 147 und 273.
- Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission vom 28. Juli 2015, zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union (ABl. L 2015, L 343, S. 1; Fehlerberichtigungen ABl. 2016, L 87, S. 35, ABl. 2016, L 264, S. 43 und ABl. 2017, L 101, 164).
- Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, insbesondere die Urteile vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 29, vom 17. Mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321 und vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Angeführte nationale Vorschriften

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz): § 98, § 99, § 153/A Abs. 1 sowie § 259 Nr. 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung; im Folgenden: Besteuerungsordnung): § 170.
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Gesetz Nr. CXXII von 2010 über die nationale Steuer- und Zollverwaltung, im Folgenden: Gesetz über die nationale Steuer- und Zollverwaltung): § 12/A;
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (Verordnung Nr. 2 von 1964 zur Verkündung des am 4. Juni 1954 in New York abgeschlossenen Abkommens über die Zollerleichterungen im Reiseverkehr und des Zusatzprotokolls zu diesem Abkommen, im Folgenden: New Yorker Abkommen): § 2.
- Urteil der Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn) Nr. KfV.1.35 502/2016/6 vom 8. Dezember 2016.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Klägerin war bis zum April 2015 hauptsächlich im Großhandel mit Zierpflanzen tätig; seitdem betreibt sie zusätzlich einen Einzelhandel, nicht in Verkaufsräumen. Ab dem Jahr 2015 stieg der jährliche Einzelhandelsumsatz der

Klägerin von zuvor 50 Millionen ungarische Forint (im Folgenden: HUF) auf eine Milliarde HUF an.

- 2 Im Jahr 2016, um das es im Ausgangsverfahrens geht, lieferte die Klägerin im Rahmen ihrer Tätigkeit im Wesentlichen (zu ca. 95 %) verschiedene Lebensmittel-, Kosmetik- und Reinigungsprodukte in ein Gebiet außerhalb der Gemeinschaft, im vorliegenden Fall Serbien, an zwanzig Privatpersonen. Der Klägerin war bekannt, dass die serbischen Käufer, die mehr als hundert Mal große Mengen von Gegenständen von ihr erwarben, drei Familien angehörten und dass die Gegenstände von den Käufern als Reisegepäck von Ungarn nach Serbien verbracht wurden.
- 3 Der Vertreter der Klägerin stellte die Belege über die Lieferungen der Gegenstände auf der Grundlage von Informationen aus, die ihr von den Bestellern telefonisch mitgeteilt worden waren. Ein Beauftragter der Klägerin beförderte die Gegenstände von deren Lager in Szeged (Ungarn) bis zu dem von den privaten serbischen Käufern an einem Ort nahe der ungarisch-serbischen Grenze auf der ungarischen Seite, in Tompa, angemieteten Lager. Dort übergab der die Beförderung durchführende Fahrer den Bestellern gegen Barzahlung des Kaufpreises zusammen mit den Gegenständen die vom Vertreter der Klägerin ausgestellten Rechnungen und die Steuererstattungsformulare für ausländische Reisende. Die Gegenstände wurden anschließend von Tompa in Personenkraftwagen als Reisegepäck nach Serbien befördert.
- 4 Der Klägerin war ohne jeden Zweifel bekannt, dass die Kunden die fraglichen Gegenstände nicht zum persönlichen Gebrauch für sich oder ihre Familienangehörigen erwarben, sondern um sie auf serbischen Märkten weiterzuverkaufen. Die Klägerin war sich auch darüber bewusst, dass die Einbeziehung der Familienmitglieder deshalb erfolgte, damit der Wert der einzelnen Lieferung den Betrag von einer Million HUF nicht überschritt, was, nach den innerstaatlichen Vorschriften der ungarischen Zollbehörden über das Zollverfahren einen problemlosen Grenzübertritt der Gegenstände zwischen Ungarn und Serbien ermöglichte.
- 5 Die Erwerber nahmen für diese Gegenstände die ausländischen Reisenden zustehende Umsatzsteuervergünstigung auf folgende Weise in Anspruch: Das von Klägerin ausgefüllte Steuererstattungsformular wurde von der Ausgangszollstelle der Gegenstände mit einem Sichtvermerk und einem Stempel, in einigen Fällen auch mit dem Zusatz „Verlassen des Gebiets der Gemeinschaft Tompa“ versehen und die Klägerin erstattete den Erwerbern aufgrund des ihr zurückgegebenen Zweitexemplars die Mehrwertsteuer in bar.
- 6 Die Erwerber baten in sämtlichen Fällen um Ausstellung des Steuererstattungsformular für ausländische Reisende, für sie kam es nicht in Frage, die betreffenden Gegenstände nicht als Reisegepäck, sondern im Rahmen von Ausfuhrlieferungen aus dem Gebiet der Gemeinschaft auszuführen.

- 7 Auf diese Weise erstattete die Klägerin den Erwerbern die Umsatzsteuer — insgesamt 339 788 000 HUF (ca. 1 038 000 Euro) — gemäß § 99 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes, wonach der Lieferer der Gegenstände, wenn bei ihrer Lieferung Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist, der Lieferer dem ausländischen Reisenden die in Rechnung gestellte Steuer erstattet hat und diese zudem zuvor als zu entrichtende Steuer festgestellt und erklärt hat, das Recht, frühestens in dem Steuerfeststellungszeitraum, in dem die Erstattung an den ausländischen Reisenden stattgefunden hat, den von ihm festgestellten Betrag der zu entrichtenden Steuer um den erstatteten Steuerbetrag zu mindern. Aus den dem Antrag auf Erstattung der Steuer an die ausländischen Reisenden beigefügten Belegen ergibt sich, dass die betreffenden Gegenstände das ungarische Hoheitsgebiet in allen Fällen verlassen haben.
- 8 Die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága [Steuer- und Zolldirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung für das Komitat Csongrád (Ungarn)] (im Folgenden: Steuerbehörde erster Instanz), verpflichtet die Klägerin aufgrund einer Steuerprüfung für das betreffende Jahr mit Bescheid vom 27. Juni 2018 zur Zahlung einer Umsatzsteuerdifferenz in Höhe von insgesamt 340 598 000 HUF (ca. 1 041 000 Euro), eines Steuerbußgelds in Höhe von 163 261 000 HUF (ca. 499 000 Euro) sowie eines Säumniszuschlags von 7 184 000 HUF (ca. 22 000 Euro). Sie stellte fest, dass die Erwerbe über den Rahmen des persönlichen Bedarfs bzw. der Verwendung innerhalb der Familie hinausgegangen und zum Zweck des Weiterverkaufs erfolgt seien, so dass ihre Einstufung als Reisegepäck ausgeschlossen habe. Die Klägerin habe auch keine Steuerbefreiung für eine Ausfuhrlieferung in Anspruch nehmen können, da für diese Umsätze niemand ein zollbehördliches Ausfuhrverfahren eingeleitet habe und die Klägerin auch nicht über die dafür notwendigen Belege verfüge. Die Klägerin falle auch nicht unter den Begriff des Exporteurs, da sie, sobald sie die gelieferten Gegenstände den Erwerbern in deren Lager auf der ungarischen Seite der serbisch-ungarischen Grenze übergeben habe, den Besitz an diesen Gegenständen verloren habe, so dass sie eine Beförderung der Gegenstände an einen Bestimmungsort außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft gar nicht habe übernehmen können.
- 9 Die von der Klägerin im Wege des Einspruchs angerufene Beklagte bestätigte mit Bescheid vom 31. Oktober 2018 den erstinstanzlichen Bescheid. In der Begründung ihrer Einspruchsentscheidung führte die Beklagte aus, die Steuerbehörde habe bei der Steuerprüfung festgestellt, dass die Umsätze nicht als Lieferungen von Gegenständen an ausländische Reisende eingestuft werden könnten. Deshalb habe sie die Voraussetzungen für Ausfuhrlieferungen geprüft und sei zum Ergebnis gekommen, dass diese Voraussetzungen nicht vorlägen. Sie verwies insoweit auf die Erklärungen der Klägerin, dass diese nach der Absicht der Käufer davon ausgegangen sei, dass sich um Lieferungen von Gegenständen an ausländischer Reisende handle.

Die Beklagte führt aus, die Kúria (Oberster Gerichtshof) habe in ihrem Urteil KfV.1.35.502/2016/6 vom 8. Dezember 2016 bezüglich der Definition des

Begriffs „persönliches Gepäck“ von Reisenden hervorgehoben, dass insoweit Menge der Gegenstände und die Häufigkeit der Erwerbe von Bedeutung seien. Weder das Umsatzsteuergesetz noch die Mehrwertsteuerrichtlinie definierten den Begriff des persönlichen Gepäcks, das Zollrecht der Union enthalte hierzu ebenfalls keine Anhaltspunkte, und das New Yorker Abkommen definiere lediglich den Begriff „persönliches Reisegut“. Nach der nationalen Praxis könne man als Reisegepäck Gegenstände ansehen, die der Reisende für den eigenen persönlichen Bedarf oder als Geschenke erwerbe, er dürfe jedoch keinesfalls den Zweck verfolgen, damit zu handeln. Die Regelmäßigkeit ebenso wie die große Menge der Waren schlossen deren Einordnung als Reisegepäck aus, so dass § 99 des Umsatzsteuergesetzes nicht erlaube, Gegenstände in Handelsmengen bei der Ausreise aus dem Gemeinschaftsgebiet als Reisegepäck mitzuführen. Denn nach dieser Vorschrift könne, wenn der Erwerber ein ausländischer Reisender und die von ihm erworbene Ware ein Teil seines persönlichen Gepäcks bzw. seines Reisegepäcks sei, die Steuerbefreiung in § 98 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes anwendbar sein, sofern

- der Gesamtwert der Lieferungen (einschließlich der Steuer) einen 175 Euro entsprechenden Betrag übersteige;
- der ausländische Reisende durch ein Reisedokument seine Rechtsstellung nachweise;
- die Tatsache, dass der Gegenstand das Gebiet der Gemeinschaft verlassen habe, von der Ausgangszollstelle des Gegenstands durch die Anbringung des Sichtvermerks und ihres Stempels auf dem Steuererstattungsformular zur bescheinigt werde. Auf Verlangen des ausländischen Reisenden müsse der Lieferer des Gegenstands für das Ausfüllen des Steuererstattungsformulars sorgen.

Zudem sei nach § 99 des Umsatzsteuergesetzes auch Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung, dass der Lieferer des Gegenstands im Besitz des mit Sichtvermerk und Stempel versehenen Erstexemplars des Steuererstattungsformulars sei und dass er, wenn die Steuer zum Zeitpunkt der Lieferung des Gegenstands in Rechnung gestellt worden sei, dem ausländischen Reisenden die in Rechnung gestellte Steuer erstattet habe. Die erstattete Steuer stehe dem ausländischen Reisenden in Forint zu und sei in bar auszuzahlen. Die Parteien könnten aber auch eine andere Währung oder eine andere Zahlungsweise vereinbaren.

Sei die Steuer nach Abs. 4 Buchst. b) des Umsatzsteuergesetzes in Rechnung gestellt worden und habe sie der Lieferer zuvor als zu entrichtende Steuer festgestellt und erklärt, so sei dieser frühestens in dem Steuerzeitraum, in dem die Erstattung an den ausländischen Reisenden stattgefunden habe, den von ihm festgestellten Betrag der zu entrichtenden Steuer um den erstatteten Steuerbetrag zu mindern.

Nach der nationalen Praxis müsse die Steuerbehörde, soweit nachgewiesen werde, dass die Gegenstände das Gemeinschaftsgebiet verlassen hätten, prüfen, ob die Voraussetzungen einer steuerbefreiten Lieferung auf anderer rechtlicher Grundlage vorlägen, insbesondere, ob die Klägerin Anspruch auf die Steuerbefreiung nach § 98 des Umsatzsteuergesetzes habe. Danach sei die in ein Gebiet außerhalb der Gemeinschaft erfolgende Lieferung eines Gegenstandes, der im Inland als Sendung aufgegeben oder aus dem Inland heraus befördert werde, steuerfrei.

Nach der nationalen Praxis werde hierbei die Rechtsprechung des Gerichtshofs berücksichtigt, nach der die Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten zwar gestatte, die formellen Voraussetzungen für die Anwendung der Regelungen über die Ausübung des Rechts auf Steuerabzug festzulegen, diese Voraussetzungen aber nicht über dasjenige hinausgehen dürften, was erforderlich sei, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

- 10 Die Beklagte hat ferner festgestellt, dass der Klägerin unter Berücksichtigung des angeführten Urteils der Kúria auch unter dem Gesichtspunkt der Ausfuhrlieferung kein Recht auf Steuerbefreiung zustehe, da für diese Umsätze kein zollbehördliches Ausfuhrverfahren eingeleitet worden sei und nach den Angaben der Klägerin keine zollrechtliche Abwicklung dieser Umsätze als Ausfuhren beabsichtigt gewesen sei, da die Erwerber ausdrücklich die Anwendung der Steuerbefreiung zugunsten ausländischer Reisender gewünscht hätten.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

Vorbringen der Klägerin

- 11 In ihrer Klageschrift hat die Klägerin die Nichtigkeitsklage des Bescheids der Beklagten und des erstinstanzlichen Bescheids beantragt. Weder das Unionsrecht noch das Umsatzsteuergesetz enthielten eine Definition des persönlichen Gepäcks oder des Reisegepäcks. Angesichts des Fehlens einer Definition im Steuerrecht dürfe die Zollbehörde keine Unterscheidung zwischen über die Grenze gebrachten Gegenständen treffen und könne sich somit auch nicht weigern, das Steuererstattungsformular für diese Gegenstände mit einem Sichtvermerk zu versehen, weil sie sich auf eine mutmaßliche Absicht zum Weiterverkauf dieser Gegenstände berufe. Im Fall der Klägerin sei auch keine Steuerhinterziehung beabsichtigt, da der Steuerpflichtige auch unter dem Gesichtspunkt einer Ausfuhrlieferung Anspruch auf die Steuerbefreiung nach § 98 des Umsatzsteuergesetzes habe. Die Klägerin verweist außerdem auf das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Netto Supermarkt, C-271/06, wonach in Steuersachen die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Zollsachen nicht geltend gemacht werden könne, so dass die von der Klägerin genutzte steuerliche Konstruktion nicht anhand von zollrechtlichen Vorschriften beurteilt werden könne.

- 12 Außerdem lehnt die Klägerin die Rechtsansicht der Steuerbehörde ab, dass die Ausgangszollstelle gemäß § 12/A des Gesetzes über die nationale Steuer- und Zollverwaltung allein aufgrund der Tatsache, dass sie im Bereich der Steuerbehörde tätig werde, nicht die Gesamtheit der gesetzlich vorgesehenen steuerlichen Verwaltungsaufgaben durchführe und somit lediglich bescheinige, dass die Ware das Hoheitsgebiet der Europäischen Union verlassen habe, aber nicht, dass das Verlassen dieses Hoheitsgebiets als Teil des persönlichen Gepäcks oder Reisegepäck gemäß § 99 des Umsatzsteuergesetzes erfolgt sei bzw. dass die Anforderungen dieser Vorschrift erfüllt gewesen seien.

Vorbringen der Beklagten

- 13 Die Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, und wiederholt den in der Begründung ihres Bescheids eingenommenen Rechtsstandpunkt.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 14 Das vorliegende Gericht nimmt Bezug auf ein Urteil der Kúria, in dem diese in einer Rechtssache mit ähnlichem Sachverhalt — Verlassen des Gemeinschaftsgebiets einer Ware in Handelsmenge nach der Regelung über ausländische Reisende — festgestellt hat, dass zunächst das Vorliegen der Voraussetzungen von § 99 des Umsatzsteuergesetzes zu prüfen sei und erst, wenn die Gegenstände das Hoheitsgebiet der Union tatsächlich verlassen hätten, ob eine andere Vorschrift des Umsatzsteuergesetzes anwendbar sei. Auch wenn weder das Umsatzsteuergesetz noch die Mehrwertsteuerrichtlinie den Begriff des Reisegepäcks definierten und auch das Zollrecht der Union bzw. das internationale Recht keine eindeutige Definition dieses Begriffs enthielten, ließe sich trotzdem feststellen, dass als Reisegepäck Gegenstände anzusehen seien, die der Reisende für seinen persönlichen Bedarf oder als Geschenke erwerbe und dass er auf keinen Fall die Absicht haben dürfe, mit diesen Gegenständen Handel zu treiben. Im angeführten Urteil sei festgestellt worden, dass Art. 99 des Umsatzsteuergesetzes nicht gestatte, Gegenstände in Handelsmengen als Reisegepäck aus dem Hoheitsgebiet zu transportieren, so dass weder die für diese Regelung vorgesehene Steuerbefreiung noch der entsprechende Steuerabzug gewährt werden könnten. Lieferungen von Gegenständen seien in dem Land zu besteuern, in dem die gelieferten Gegenstände letztendlich verwendet würden, so dass die Prüfung der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach § 98 Umsatzsteuergesetz erforderlich sei. Eine Voraussetzung der Anwendung dieser Vorschrift sei insbesondere die Bescheinigung durch die Ausgangszollstelle, dass der Gegenstand das Gebiet der Gemeinschaft zum Zeitpunkt der Lieferung bzw. spätestens neunzig Tage danach verlassen habe. Es sei Sache der Steuerbehörde zu bestimmen, inwieweit die Klägerin zur Steuerbefreiung nach § 98 des Umsatzsteuergesetzes berechtigt sei.
- 15 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass die Bestimmungen der §§ 98 und 99 des Umsatzsteuergesetzes, soweit für diese Rechtssache von Belang, den

Bestimmungen der Art. 146 und 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprechen, weshalb es die genannten Artikel der Mehrwertsteuerrichtlinie auslegen und anwenden muss.

- 16 Nach Auffassung des vorliegenden Gerichts ist für die Definitionen der Begriffe „persönliches Gepäck“ und Reisegepäcks von deren alltäglicher Bedeutung auszugehen, wobei die Vorschriften des Zollkodex der Gemeinschaften, des EU-Zollkodex und des New Yorker Abkommens Bezug zu berücksichtigen sind. Diese Auffassung wird auch durch die Rechtsprechung der nationalen Gerichte gestützt. Um den Begriff des Reisegepäcks zu beurteilen, ist nach Ansicht des vorliegenden Gerichts entscheidend, zu welchem Zweck die Gegenstände das Hoheitsgebiet verlassen. Der Begriff des Reisegepäcks schließt – unabhängig von der Menge und der Art der Beförderung – Gegenstände aus, die nicht erworben wurden, um einen persönlichen oder familiären Bedarf zu decken oder um als Geschenke zu dienen, sondern zu dem Zweck, sie weiterzuverkaufen. Jedoch ist für die Definition dieses Begriffs in Anbetracht des Fehlens einer an den einschlägigen Normen orientierten Auslegung eine Vorlage zur Vorabentscheidung erforderlich.
- 17 Im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren hat die Beklagte, da die Vorschriften über die Steuerbefreiung zugunsten ausländischer Reisender nicht anwendbar sind, geprüft, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen vorlagen, und festgestellt, dass der Klägerin bekannt war, dass sie Gegenstände an Personen verkaufte, die sie später auf serbischen Märkten weiterverkauften. Die Klägerin musste einräumen, dass die rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung zugunsten ausländischer Reisender hier nicht vorliegen, so dass sie sich im vorliegenden Verfahren nicht mit Erfolg darauf zurückziehen kann, die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns angewandt zu haben. Sie hat insoweit auf Rn. 29 des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache Netto Supermarkt hingewiesen. Die Beklagte hat außerdem angemerkt, dass entgegen dem Vortrag der Klägerin das Umsatzsteuergesetz keine spezifische Vorschrift enthält, die den Verkäufer bei einem entsprechenden Antrag des Käufers verpflichtet, unter ähnlichen Umständen wie im vorliegenden Fall das Steuererstattungsformular auszustellen.
- 18 Allerdings ist das vorliegende Gericht der Auffassung, dass der Verkäufer zum Zeitpunkt der Lieferung auch die erklärte Absicht der Käufer nicht übergehen konnte, die Gegenstände als ausländische Reisende aus dem Land zu verbringen, was die Möglichkeit ausschließt, eine Rechnung ohne Umsatzsteuer für eine Ausfuhrlieferung auszustellen. Die Vorschriften, die die Steuerbefreiung zugunsten ausländischer Reisender regeln, unterscheiden sich hiervon und sind strenger als diejenigen für Ausfuhrlieferungen – es handelt sich um eine beschränkte Art von Gegenständen, das Recht auf Steuerbefreiung hängt von einer mengenmäßigen Grenze ab und die Rechnung kann nicht von Anfang an ohne Mehrwertsteuer ausgestellt werden. Dies hat als logische Konsequenz, dass der Aussteller der Rechnungen die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht einseitig gegenüber Käufern anwenden konnte, die sich selbst als ausländische

Reisende bezeichneten und als solche strengeren Vorschriften über die Mehrwertsteuerbefreiung unterlagen, da er damit rechnen musste, dass solche Käufer die Gegenstände als ausländische Reisende außer Landes bringen würden. Folglich hat der Aussteller richtig gehandelt, als er in seinen Rechnungen die Umsatzsteuer ausgewiesen hat. Hätten die ausländischen Käufer ihre ursprüngliche Absicht geändert und die Gegenstände letztendlich im Rahmen des einheitlichen Zollverfahrens ausgeführt, so hätte die Möglichkeit einer Berichtigung der Rechnung geprüft werden können. Im vorliegenden Fall haben die ausländischen Erwerber ihre ursprüngliche Absicht jedoch beibehalten, so dass in diesem Rechtsstreit nicht streitig ist, dass sie die Erzeugnisse als ausländische Reisende nach Serbien verbracht haben. Damit waren die Rechnungen zum Zeitpunkt ihrer Ausstellung richtig, und es ergab sich auch später keine Änderung des Sachverhalts, aufgrund derer sie hätten berichtigt werden müssen, so dass auch die Steuerbehörde nicht gezwungen war, ihren Inhalt anders einzustufen.

- 19 Im vorliegenden Fall ziehen die Parteien nicht in Zweifel, dass die ausländischen Kunden des Rechnungsausstellers Gegenstände in Handelsmengen über die serbisch-ungarische Grenze verbracht haben, allerdings als ausländische Reisende. Es ist auch unstrittig, dass diese Kunden darauf geachtet haben, dass der Wert der in Rechnung gestellten Gegenstände jeweils einen bestimmten Betrag nicht überschritt, wodurch die Zollkontrolle umgangen wurde. Dem Aussteller der Rechnungen war das betrügerische Handeln seiner Kunden bekannt, und ihm war auch bewusst, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für ausländische Reisende nicht vorlagen und er deshalb das Steuererstattungsformular, das ihnen erlaubte, diese Befreiung zu nutzen, nicht hätte ausfüllen dürfen. Das vorliegende Gericht hält für irrelevant, wie konkret die serbischen Vorschriften lauten, deren Anwendung die ausländischen Käufer umgehen wollten und welche Vorteile sie dadurch hatten, dass sie als ausländische Reisende die Gegenstände in das serbische Hoheitsgebiet einführten. Im Hinblick auf die Überprüfung der Entscheidung der Steuerbehörde ist maßgeblich, dass der Aussteller der Rechnungen die Weiterverkaufsabsicht seiner Kunden kannte, weshalb er ihnen die Steuerbefreiung für ausländische Reisende nicht hätte ermöglichen dürfen. Da die Klägerin zusammen mit ihren ausländischen Kunden an der Umgehung der steuerlichen Vorschriften in Ungarn beteiligt war und die Umsatzsteuer, obwohl sie die Weiterverkaufsabsicht ihrer Kunden kannte, d. h. wusste, dass die wesentlichen Voraussetzungen der Befreiung für ausländische Reisende nicht vorlagen, erstattete und als abziehbare Position in ihre Steuererklärung für das hier in Rede stehende Steuerjahr aufnahm, erlangte die Klägerin einen erheblichen Wettbewerbsvorteil gegenüber ihren rechtstreuen Wettbewerbern.
- 20 Als Folge des bewussten Handelns der Rechnungsausstellerin und ihrer Kunden, aus dem sich auf einen übereinstimmenden Willen schließen lässt, erfolgte weder eine Gestellung der Gegenstände an der serbischen Zollstelle, noch wurden diese einer eingehenden Kontrolle unterzogen. Ihre Herkunft war nicht weiter nachvollziehbar, Zölle und andere bei der Zollstelle anfallende Ausgaben – die in diesem Rechtsstreit nicht konkret genannt und beziffert worden sind – wurden nicht entrichtet. Gleichzeitig erhielten die Käufer die Möglichkeit, die angeblich

zum Privatgebrauch nach Serbien verbrachten Gegenstände unter Vermeidung der dortigen Steuervorschriften weiterzuverkaufen. Dabei ist für den hier vorliegenden Sachverhalt irrelevant, ob die serbischen Käufer diese Gelegenheit später tatsächlich genutzt haben oder nicht, da die Steuer und die sonstigen Folgen in Serbien sich dem Prüfungsrahmen dieses Rechtsstreits entziehen. Auch ist nicht Gegenstand der Prüfung, welche Ausgaben nicht getätigt worden sind, weil kein Zollverfahren stattgefunden hat. Allein wesentlich ist, dass die Ausstellerin der Rechnungen mit ihrem Handeln bewusst bei den betrügerischen Machenschaften der serbischen Käufer mitgewirkt hat und dass sie bei der Ausstellung der Rechnungen und beim Ausfüllen der Formulare nach den Vorschriften für ausländische Reisende sowie dadurch, dass sie ohne Rechtfertigungsgrund ihre Bemessungsgrundlage in Höhe der an die ausländischen Reisenden erstatteten Steuer vermindert hat, wissentlich gegen die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes über die Lieferung von Gegenständen verstoßen hat.

- 21 Sollte im Fall, dass die Erstattung der Steuer aufgrund der Befreiung für ausländische Reisende nicht möglich ist, die Steuerbehörde eine Befreiung auf einer anderen rechtlichen Grundlage gewähren müssen, so würde die Bösgläubigkeit der Ausstellerin der Rechnungen im Wesentlichen ohne Rechtsfolgen bleiben, insbesondere, wenn man berücksichtigt, dass mangels einer rechtsgrundlosen Erstattung auch die Voraussetzungen für die Verhängung eines Bußgelds nicht vorliegen. Dies würde aufgrund des Wettbewerbsvorteils, den der Rechnungsaussteller unrechtmäßig erlangt, einerseits dem Grundsatz der Steuerneutralität nicht gerecht werden und andererseits der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zuwiderlaufen, gegen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung vorzugehen.
- 22 Der Gerichtshof hat sich zum Grundsatz der Steuerneutralität im Hinblick auf Steuerbefreiungen bereits geäußert und festgestellt, dass der Unionsgesetzgeber damit den Gleichbehandlungsgrundsatz im Bereich der Mehrwertsteuer verankert hat. Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, dürfen nicht in der Form eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen. Würde Steuerpflichtigen erlaubt, nach der gesetzten Frist eine Steuerbefreiungsregelung zu wählen, würde ihnen ein unfairer Wettbewerbsvorteil zum Nachteil der Wirtschaftsteilnehmer eingeräumt, die den in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung festgelegten Verfahrenspflichten nachgekommen sind. Diese Steuerpflichtigen wären nämlich in der Lage, sich zu einem späteren Zeitpunkt zu entscheiden und dementsprechend – gestützt auf die konkreten Ergebnisse ihrer Tätigkeit – die Steuerregelung zu wählen, die sich als die für sie günstigste erweist (Urteil vom 17. Mai 2018, Vámos, C-566/16).
- 23 Nach Auffassung des vorliegenden Gerichts sind die Erwägungen aus dem Urteil Vámos auch in dieser Rechtssache anwendbar. In der Tat hat die Rechnungsausstellerin unter Umgehung der Vorschriften über die Mehrwertsteuer einen Abzug von ihrer Bemessungsgrundlage vorgenommen, zu dem sie nicht

berechtigt war; danach hat sie sich, nachdem die Steuerbehörde die Unregelmäßigkeit aufgedeckt hatte, im Nachhinein auf eine andere Steuerbefreiung, nämlich auf diejenige für Ausfuhrlieferungen, berufen. Würde die Steuerbehörde die Anwendung der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im Nachhinein gestatten, so würde die Rechnungsausstellerin einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil gegenüber ihren Wettbewerbern erlangen, was gegen den Grundsatz der Steuerneutralität verstieße.

- 24 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs dürfen die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche nicht hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen dürfen (Urteil Nidera Handelscompagnie, C-385/09).
- 25 Folglich kann die Nichterfüllung der formellen Voraussetzungen nur zum Verlust des Abzugsrechts führen, wenn sie es unmöglich macht, zu prüfen, ob die materiellen Anforderungen erfüllt sind. Das vorliegende Gericht ist der Auffassung, dass gerade dies hier der Fall ist, da die Rechnungsausstellerin und die Erwerber nicht nur die Erfüllung der formellen Voraussetzungen unterlassen haben, sondern, indem sie die Formvorschriften verletzt haben, auch ihre tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit wissentlich gegenüber den Steuer- und Zollbehörden verschleiert haben.
- 26 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts wird der Grundsatz der Steuerneutralität nur dann gewahrt, wenn die Steuerbehörde angesichts der Verringerung der Bemessungsgrundlage aufgrund der Erstattung der Mehrwertsteuer an die ausländischen Reisenden die Einordnung der Umsätze nicht in Umsätze aus Ausfuhrlieferungen abändert, zumal diese Praxis die einzige ist, die auch die Anforderung der Verhältnismäßigkeit erfüllt.
- 27 Unter Hinweis auf die Unterschiede des Begriffs der Ausfuhr im Steuer- und im Zollrecht bemängelt die Klägerin, dass die Steuerbehörde sie hinsichtlich der möglichen Verbringung der Gegenstände aus dem Hoheitsgebiet als Exporteurin zur Rechenschaft ziehen will. Allerdings ist, was die streitgegenständlichen Gegenstände betrifft, aus den Akten nicht ersichtlich, dass die Klägerin oder eine andere Person eine Zollanmeldung als Exporteurin durchgeführt hätten; auch war nach den Erklärungen des gesetzlichen Vertreters der Klägerin auch nie daran gedacht worden, hinsichtlich dieser Umsätze als Ausfuhrlieferungen ein Zollverfahren durchzuführen.
- 28 Entgegen dem Vorbringen der Klägerin genügt es zur Einordnung des Sachverhalts nicht, nachzuweisen, dass die Gegenstände das Hoheitsgebiet verlassen haben. Denn wie bereits dargestellt, besteht die Steuerbefreiung für ausländische Reisende als Spezialregelung gegenüber der Befreiung von Ausfuhrlieferungen und betrifft nur eine bestimmte Personengruppe. Dies macht es erforderlich, anzugeben, aus welchem Rechtsgrund der Käufer einen Anspruch

auf Erstattung hat. Damit aber ist die Argumentation der Klägerin, dass der von der Zollbehörde auf dem Steuererstattungsformular angebrachte Sichtvermerk, mit dem nachgewiesen wird, dass die Gegenstände das Hoheitsgebiet als Reisegepäck verlassen habe, auch geeignet sei, die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen zu rechtfertigen, nicht sachgerecht.

- 29 Angesichts der vorstehenden Erwägungen hegt das vorlegende Gericht auch Zweifel daran, dass dann, wenn die Rechtswidrigkeit der Steuerbefreiung für ausländische Reisende festgestellt wird, in sämtlichen Fällen, in denen die Gegenstände das Gebiet der Gemeinschaft als Reisegepäck verlassen haben, parallel das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung zu prüfen ist.
- 30 Gleichzeitig hält es das vorlegende Gericht im vorliegenden Fall auch für entscheidend, dass die Klägerin bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten eindeutig bösgläubig gehandelt hat. Dies rechtfertigt es mit Rücksicht auf die Grundsätze der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit des Unionsrechts, dass außer der Verweigerung des Abzugs von der Bemessungsgrundlage auch die Möglichkeit einer neuen Einordnung als Ausfuhrlieferung ausgeschlossen ist, und zwar selbst dann, wenn die Steuerbehörde ansonsten das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ausfuhrlieferung prüfen müsste.
- 31 Das vorlegende Gericht hält ein Vorabentscheidungsverfahren zu den vorstehenden Fragen für notwendig. Nach seiner Kenntnis sind derzeit bei den ungarischen Gerichten noch weitere verwaltungsgerichtliche Verfahren mit ähnlichem Gegenstand anhängig.