

**Rechtssache C-537/22**

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

**Eingangsdatum:**

11. August 2022

**Vorlegendes Gericht:**

Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtischer Gerichtshof, Ungarn)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

31. Mai 2022

**Klägerin:**

Global Ink Trade Kft.

**Beklagte:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága  
(Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung,  
Ungarn)

---

Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts – Effektiver gerichtlicher Rechtsschutz – Steuerhinterziehung – Mehrwertsteerrichtlinie – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Umfang der allgemeinen Überprüfungspflicht des Steuerpflichtigen – Sorgfaltspflicht – Objektive Umstände

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Verwaltungsrechtliche Klage gegen einen Bescheid der nationalen Steuerbehörde, mit dem diese das Recht auf Vorsteuerabzug versagt hat, weil sie in Zusammenhang mit den Rechnungen weitere, über die Bestimmungen des Unionsrechts hinausgehende Nachweise verlangt hatte und in Ermangelung dieser Nachweise die Umsätze als fiktiv eingestuft hat.

**Vorlagefragen**

**1. Verstößt es gegen den Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts und das in Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im**

**Folgenden: Charta) verankerte Recht auf effektiven gerichtlichen Rechtsschutz, wenn das letztinstanzliche Gericht eines Mitgliedstaats eine Entscheidung des Gerichtshofs (die in Form eines Beschlusses und in Antwort auf ein Vorabentscheidungsersuchen ergangen ist, dessen Gegenstand gerade die von dem letztinstanzlichen Gericht entwickelte Rechtsprechung war) dahin auslegt, dass diese Entscheidung kein neues Element enthalte, das zu einer Verwerfung früherer Entscheidungen des Gerichtshofs bzw. einer Änderung der bisherigen nationalen Rechtsprechung des letztinstanzlichen Gerichts führe bzw. führen könne?**

**2. Sind der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts und das in Art. 47 der Charta verankerte Recht auf effektiven gerichtlichen Rechtsschutz dahin auszulegen, dass der Grundsatz des Vorrangs der Entscheidungen des Gerichtshofs auch dann zur Anwendung kommt, wenn ein letztinstanzliches Gericht eines Mitgliedstaats als Präzedenzfall auf dessen vorherige Urteile verweist? Ist die Vorlagefrage im Lichte von Art. 99 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs anders zu beantworten, wenn die Entscheidung des Gerichtshofs in Form eines Beschlusses ergangen ist?**

**3. Kann aufgrund der allgemeinen Überprüfungspflicht des Steuerpflichtigen und unabhängig von der Durchführung und der Art der in den Rechnungen genannten Umsätze nach Art. 167, Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie nach den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der steuerlichen Neutralität als Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug – ohne dass in dem Mitgliedstaat eine einschlägige Rechtsvorschrift existiert – vom Steuerpflichtigen verlangt werden, dass er mit dem Rechnungsaussteller persönlichen Kontakt unterhält oder den Lieferer nur über die offiziell mitgeteilte E-Mail-Adresse kontaktiert? Können diese Umstände unter Berücksichtigung der Tatsache, dass sie zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige die entsprechenden Überprüfungen vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung vornahm, noch nicht vorlagen, sondern Elemente der zwischen den Parteien bestehenden Geschäftsbeziehung sind, als objektiver Nachweis eines Verstoßes gegen die Sorgfaltspflicht des Steuerpflichtigen angesehen werden?**

**4. Sind eine in einem Mitgliedstaat entwickelte Rechtsauslegung und Praxis, wonach einem Steuerpflichtigen, der über eine mit der Mehrwertsteuerrichtlinie im Einklang stehende Rechnung verfügt, das Recht auf Vorsteuerabzug deshalb verweigert wird, weil er im Geschäftsverkehr nicht mit der gebotenen Sorgfalt gehandelt habe, da er mit seinem Verhalten nicht nachgewiesen habe, dass sich seine Tätigkeit nicht lediglich auf den Empfang von den formalen Voraussetzungen entsprechenden Rechnungen beschränke, selbst wenn der Steuerpflichtige alle Unterlagen in Bezug auf die strittigen Umsätze vorgelegt und die Steuerbehörde andere vom Steuerpflichtigen während des Steuerverfahrens vorgeschlagene Nachweise**

abgelehnt hat, mit den genannten Artikeln der Mehrwertsteuerrichtlinie, dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und vor allem mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs vereinbar, wonach im Rahmen der Auslegung dieser Bestimmungen die Beweislast der Steuerbehörde obliegt?

5. Kann nach den genannten Artikeln der Mehrwertsteuerrichtlinie und dem Grundsatz der Rechtssicherheit eine im Rahmen der Prüfung der Sorgfaltspflicht getroffene Feststellung, dass der Rechnungsaussteller keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, als objektiver Umstand angesehen werden, wenn nach Ansicht der Steuerbehörde die tatsächliche Erbringung (d. h. die tatsächliche Existenz) eines Umsatzes – der durch Rechnungen, Verträge und andere Buchungsbelege sowie durch den Schriftwechsel belegt und durch die Erklärungen des Lagerunternehmens, des Geschäftsführers und eines Mitarbeiters des Steuerpflichtigen bestätigt wurde – nicht nachgewiesen wurde und die Steuerbehörde sich hierbei allein auf die Erklärung des Geschäftsführers des Lieferunternehmens, der die Existenz des Umsatzes bestreitet, beruft, ohne die Umstände, unter denen er die Erklärung abgegeben hat, seine Interessen oder den Umstand zu berücksichtigen, dass der Erklärende nach den Akten der Rechtssache das Unternehmen selbst gegründet und nach den vorliegenden Informationen ein Bevollmächtigter im Namen des Unternehmens gehandelt hatte?

6. Sind die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie über den Vorsteuerabzug dahin auszulegen, dass in einem Fall, in dem die Steuerbehörde während des Steuerverfahrens feststellt, dass die in den Rechnungen angegebenen Güter ihren Ursprung in der Gemeinschaft haben und der Steuerpflichtige das zweite Mitglied einer Lieferkette ist, die Gestaltung dieses Modells – unter Berücksichtigung der Tatsache, dass Güter mit Ursprung in der Gemeinschaft von der Mehrwertsteuer befreit sind und der erste ungarische Erwerber somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, sondern nur das zweite Mitglied der Kette – als objektiver Umstand ausreicht, um eine Steuerhinterziehung festzustellen, oder hat die Steuerbehörde in diesem Fall anhand objektiver Umstände nachzuweisen, welches Mitglied oder welche Mitglieder der Kette Steuerhinterziehung begangen haben, wie sie dabei vorgegangen sind und ob der Steuerpflichtige davon wusste oder bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt davon hätte wissen müssen?

#### **Angeführte unionsrechtliche Vorschriften**

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Art. 47

## **Angeführte nationale Vorschriften**

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Gesetz Nr. CXL von 2004 über die allgemeinen Vorschriften für das Verfahren und die Leistungen der Verwaltungsbehörden): § 2 Abs. 3, § 6 Abs. 2 und § 50 Abs. 1

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Gesetz Nr. CL von 2017 über die Besteuerungsordnung): § 86 Abs. 1 und § 97 Abs. 6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz): § 119 Abs. 1, § 120 Buchst. a und § 127 Abs. 1 Buchst. a

## **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens**

- 1 Die Klägerin Global Ink Trade Kft. ist hauptsächlich als Zwischenhändlerin für den Großhandel tätig. Im Zeitraum von Juli 2012 bis Juni 2013, der Gegenstand der vorliegenden Rechtssache ist, erwarb die Klägerin vorwiegend Büromaterial und Tintenpatronen. Ihr wichtigster Lieferer war die Office Builder Kft., die der Klägerin in diesem Zeitraum 68 Rechnungen ausstellte.
- 2 Die Steuerbehörde ermittelte, dass die Office Builder Kft. keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübte, weder über eine Niederlassung oder Zweigniederlassung noch über die materiellen und personellen Voraussetzungen für die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit verfügte, ihre Angestellten nicht angemeldet hatte und ihren Steuerpflichten nicht nachkam. Bei einer Befragung in einer Justizvollzugsanstalt erklärte der Geschäftsführer der Gesellschaft, dass er in dem Unternehmen keine Funktion ausübe, keine Verträge abschließe und keine Rechnungen ausstelle. Daher vertritt die Steuerbehörde den Standpunkt, dass die in den der Klägerin ausgestellten Rechnungen angegebenen Umsätze zwischen den Parteien tatsächlich nicht erfolgt seien und dass die Gesellschaft ausschließlich als Zwischengesellschaft tätig gewesen sei.
- 3 Die Steuerbehörde befragte den Geschäftsführer der Klägerin, der auf die Frage nach der Überprüfung der Lieferer erklärte, dass bei potenziellen Geschäftspartnern (d. h. auch bei der Office Builder Kft.) administrative Kontrollen (der Daten im Handelsregister) und materielle Kontrollen (Aufgabe einer konkreten Bestellung) durchgeführt würden und er auf der Grundlage dieser Überprüfungen entscheide, ob der Vertrag geschlossen werde oder nicht. Zwar schlossen der Geschäftsführer der Klägerin und der Geschäftsführer der Office Builder Kft. den Vertrag persönlich, jedoch wickelten sie den regelmäßigen Kontakt per E-Mail und ohne persönliche Treffen ab.
- 4 Aus den erlangten Beweisen zog die Steuerbehörde den Schluss, dass sich die Aussagen der Geschäftsführer der beiden Unternehmen inhaltlich widersprächen, und sah es aufgrund dieser Widersprüche als zweifelsfrei nachgewiesen an, dass

die in den Rechnungen angegebenen Umsätze nicht in der dort angegebenen Form und mit dem dort angegebenen Inhalt bewirkt worden seien.

- 5 Die Steuerbehörde kam zu dem Ergebnis, dass der Rechnungsaussteller keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, sondern lediglich in Hinblick auf den Inhalt nicht glaubhafte Rechnungen ausstelle, und sich seine Funktion folglich darauf beschränke, bei ihm als Zwischengesellschaft zugunsten der Klägerin eine Vorsteuer für in der Union erworbene Güter zu generieren, damit diese die für angebliche inländische Umsätze geleistete Vorsteuer zu Unrecht abziehen könne. Die Steuerbehörde sah die an die Klägerin ausgestellten Rechnungen nicht als glaubhaft an, weil die Gesellschaft, die sie ausgestellt hatte, diese nicht anerkannte und sogar ausdrücklich bestritt, sie ausgestellt zu haben, mit der Folge, dass die Steuerbehörde der Klägerin das Recht auf Vorsteuerabzug versagte.
- 6 Die erstinstanzliche Steuerbehörde erklärte, dass eine Steuerdifferenz zulasten der Klägerin in Höhe von 348 876 000 Forint für die Mehrwertsteuer für den Zeitraum von Juli 2012 bis Juni 2013 bestehe; davon seien 348 773 000 Forint als Steuerfehlbetrag anzusehen. Hierfür verhängte die Steuerbehörde eine Geldbuße und einen Verspätungszuschlag.
- 7 Die zweitinstanzliche Steuerbehörde erklärte, die Klägerin habe kein Verhalten nachgewiesen, aus dem geschlossen werden könne, dass sich ihre Tätigkeit nicht nur auf den Empfang von die formalen Voraussetzungen erfüllenden Rechnungen beschränke, und folglich habe die Klägerin im Geschäftsverkehr nicht mit der gebotenen Sorgfalt gehandelt. Aus diesem Grund bestätigte die zweitinstanzliche Steuerbehörde den Bescheid der erstinstanzlichen Steuerbehörde.
- 8 Gegen diesen Bescheid hat die Klägerin beim Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtischer Gerichtshof, Ungarn) eine verwaltungsrechtliche Klage erhoben.

### **Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens**

- 9 Die Klägerin macht geltend, die Steuerbehörde habe keine eindeutigen Beweise dafür vorgelegt, dass die Rechnungen nicht glaubhaft seien, da sie ihre Entscheidung mit nicht erheblichen Tatsachen begründe, die verfügbaren Beweise einseitig zu Lasten der Klägerin beurteile und die von der Klägerin vorgelegten Beweise zurückweise. Daraus folge, dass die Schlussfolgerungen der Steuerbehörde auf Annahmen beruhten und die festgestellten Tatsachen unvollständig seien.
- 10 Die Klägerin wendet sich gegen die Feststellung, der Zwischenhandel des Lieferers diene dem Zweck, die Herkunft der in der Union erworbenen Güter nicht nachgewiesenen Ursprungs zu verschleiern und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu ermöglichen, indem angegeben werde, die Güter seien im Inland erworben worden.

- 11 Die Klägerin bestreitet ferner den Wahrheitsgehalt der Aussage des Geschäftsführers des Lieferers und beanstandet, dass die Beklagte ihre Entscheidung allein mit dieser Aussage begründe, die von der Klägerin gegen die Aussage vorgebrachten Beweise jedoch zurückweise, anstatt die Widersprüche durch Berücksichtigung weiterer Beweise aufzulösen.
- 12 Die Beklagte habe weder begründet noch nachgewiesen, in Zusammenhang mit welchen Umständen die Klägerin ihre Sorgfaltspflicht verletzt habe oder aus welchen objektiven Gründen sie gewusst haben solle, dass sie an einer Steuerhinterziehung beteiligt sei.
- 13 Die Beklagte macht geltend, ihr Bescheid sei im Lichte der Rechtsprechung des Gerichtshofs und der Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn) rechtmäßig. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs habe der Steuerpflichtige die ihm zumutbaren Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerhinterziehung zu ergreifen, und bei solchen Maßnahmen könne es sich u. a. um die Sammlung von Informationen über die Person des Lieferers handeln, was die Klägerin jedoch offensichtlich nicht getan habe. Nach der Rechtsprechung der Kúria handele es sich um passive Steuerhinterziehung, und es sei objektiv festgestellt worden, dass die Klägerin, da sie keine Informationen über den Lieferer eingeholt und keinen persönlichen Kontakt unterhalten habe, im Geschäftsverkehr nicht mit der gebotenen Sorgfalt gehandelt habe.

#### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 14 Die Auslegung der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie war Gegenstand zahlreicher Entscheidungen des Gerichtshofs, zuletzt der Beschlüsse in den ungarischen Rechtssachen Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) und Crewprint (C-611/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:674). Das vorliegende Gericht hat das Ausgangsverfahren bis zum Abschluss jener Vorabentscheidungsverfahren ausgesetzt, da Streitgegenstand in allen diesen Rechtssachen die Bestimmung der die Beweislast tragenden Partei und die Feststellung der erheblichen und objektiven Umstände war, mit denen die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug begründet wird.
- 15 Wie die genannten Beschlüsse bestätigen, ist es Sache der nationalen Gerichte zu prüfen, ob die von der Steuerbehörde angeführten objektiven Umstände die Voraussetzungen des Unionsrechts erfüllen. Aus den Gerichtsentscheidungen, die nach diesen Beschlüssen des Gerichtshofs ergangen sind, lässt sich jedoch schließen, dass bei den nationalen Gerichten hinsichtlich der Verteilung der Beweislast zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde nicht nur in Bezug auf die Auslegung und Anwendung des Unionsrechts, sondern auch in Bezug auf die Auslegung der vom Gerichtshof erlassenen Beschlüsse nach wie vor Differenzen bestehen. Trotz der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist für die verschiedenen ungarischen Gerichte und ihre Kammern die richtige Anwendung

der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht offensichtlich, und es bestehen weiterhin begründete Zweifel.

- 16 In ihrem Urteil in der Rechtssache Crewprint behält die Kúria ihren grundsätzlichen Standpunkt bei, dass zuerst zu prüfen sei, ob „es zu tatsächlichen Umsätzen zwischen den Parteien gekommen ist, und nicht, ob ... der Kläger über eine Rechnung verfügt“. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts hingegen ist Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, der nach dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts zur Anwendung kommt, dahin auszulegen, dass eine Rechnung, die die in der Richtlinie genannten Voraussetzungen erfüllt, geeignet ist, die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer nachzuweisen.
- 17 Nach den Buchhaltungsgrundsätzen, zu denen auch der Grundsatz des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes gehört, und aufgrund der Vermutung der Gutgläubigkeit wird gesetzlich vermutet, dass die Rechnung echt ist und dass der Steuerpflichtige, der sein Recht auf Vorsteuerabzug mit der Rechnung begründet, gutgläubig handelt. Diese gesetzliche Vermutung ist durch die Person, die ihr entgegentritt, d. h. in Steuersachen durch die Steuerbehörde, zu widerlegen.
- 18 Nach Überzeugung des vorlegenden Gerichts liegt der Grund für die unterschiedlichen Auslegungen darin, dass die Kúria ihre Auslegung auf § 127 Abs. 1 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes stützt, das vorlegende Gericht hingegen auf Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, der in Bezug auf die Rechnungen die Erfüllung einer Reihe von formalen und materiellen Voraussetzungen vorschreibt, sodass die genannte Vermutung nur für Rechnungen gilt, die diese Voraussetzungen erfüllen. Mit diesen Bedingungen wird sichergestellt, dass eine Rechnung als Nachweis für den Umsatz und als Grundlage für den Vorsteuerabzug herangezogen werden kann, ohne dass weitere Belege vorzulegen sind.
- 19 Aus diesem Grund ist es nach Ansicht des vorlegenden Gerichts erforderlich, dass der Gerichtshof eine Orientierungshilfe gibt, um zu verhindern, dass ein Steuerpflichtiger, der nicht wusste und auch nicht wissen konnte, dass ein Umsatz, der dem von ihm in der Lieferkette bewirkten Umsatz vorausgeht, aus Sicht des Mehrwertsteuerrechts rechtswidrig war, mit einer Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug bestraft wird.
- 20 Mit seinen ersten beiden Vorlagefragen möchte das vorlegende Gericht klären, wie unter Berücksichtigung des Grundsatzes des Vorrangs des Unionsrechts der Widerspruch zwischen zwei Entscheidungen, die als Präzedenzfälle anzusehen sind, aufgelöst werden kann. Die Urteile des Gerichtshofs sind zwar für alle Mitgliedstaaten der Union verbindlich, jedoch sind die ungarischen Gerichte verpflichtet, die in den Urteilen der Kúria enthaltenen Gründe zu berücksichtigen. Das vorlegende Gericht möchte insbesondere klären, ob ein Urteil der Kúria in einer Rechtssache, in der auch eine Vorabentscheidung ergangen ist, unberücksichtigt bleiben darf, oder ob im Gegenteil der Auffassung der Kúria zu

folgen ist, dass die Nichtberücksichtigung des Inhalts der genannten Beschlüsse aus den Vorabentscheidungsverfahren nicht rechtswidrig sei, die Beschlüsse also unberücksichtigt bleiben dürften, da sie im Vergleich mit vorhergehenden Entscheidungen des Gerichtshofs keine neuen Gesichtspunkte enthielten.

- 21 Gegenstand der anderen vier Vorlagefragen des vorlegenden Gerichts ist die Auslegung von Art. 167, Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie im Zusammenhang mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und dem Effektivitätsgrundsatz.
- 22 Nach Rn. 45 des Urteils Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373) kann das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann verweigert werden, wenn die Steuerbehörde aufgrund objektiver Umstände nachweist, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der Umsatz in eine vom Liefernden bzw. vom Leistenden oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.
- 23 Die Rechtsauslegung und -anwendung durch die Steuerbehörde und die Kúria haben sich jedoch auch nach den Beschlüssen Viking Fövállalkozó und Crewprint nicht geändert: Beide begründen die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug weiterhin mit dem angeblich fiktiven Charakter der wirtschaftlichen Tätigkeit und der Rechnungen, den sie aus von ihnen als objektiv bezeichneten Umständen herleiten, die der Gerichtshof jedoch nicht als objektive Umstände, die in rechtlich hinreichender Form belegen, dass der Steuerpflichtige von der Unregelmäßigkeit wusste oder hätte wissen müssen, anerkennt.
- 24 Unter Berufung auf Rn. 27 des Beschlusses Hardimpex (C-444/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:318) fragt das vorlegende Gericht, ob es als indirekte Ausweitung der allgemeinen Überprüfungspflicht des Steuerpflichtigen zwecks Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug sowie als Umkehr der Beweislast im Vergleich zu der vom Gerichtshof vorgesehenen Beweislast (und somit als Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit) angesehen werden kann, wenn die Steuerbehörde den Umsatz zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Rechnungsaussteller (selbst wenn nicht bestritten wird, dass ein solcher Umsatz bewirkt wurde) nur dann als tatsächlichen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz anerkennt und folglich das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann gewährt, wenn die Kommunikation und die Kontakte zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Lieferer in der von der Steuerbehörde geforderten Art und Weise (persönlich oder per E-Mail) erfolgen und der Lieferer die persönlichen und materiellen Voraussetzungen für den Erwerb der Güter in Übereinstimmung mit dem Liefervertrag in der von der Steuerbehörde geforderten Art und Weise erfüllt.