Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 19. Dezember 2024 [1]

Rechtssache C-427/23

Határ Diszkont Kft.
gegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Vorabentscheidungsersuchen des Szegedi Törvényszék [Stuhlgericht Szeged, Ungarn])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 1 Abs. 2, Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 78 – Erstattung von Mehrwertsteuervorauszahlungen an nicht in der Europäischen Union ansässige Käufer – Bearbeitungsgebühren – Eigenständige Leistung, die der Mehrwertsteuer unterliegt – Begriffe ‚einheitlich komplexe Leistung', ‚Nebenleistung zur Hauptleistung' und ‚Selbständigkeit der Leistungen' – Steuerbefreiungen nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. d und Art. 146 Abs. 1 Buchst. e – Vertrauensschutz – Steuerbemessungsgrundlage"

I. Einführung

1. Im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren soll sich der Gerichtshof erneut mit der in der Praxis wichtigen Frage befassen, wann im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Behandlung bestimmter Umsätze von einer einzigen Leistung und wann von mehreren Leistungen auszugehen ist. Im letzteren Fall stellt sich auch die Frage, ob diese Leistungen als „selbständige Leistungen", „einheitlich komplexe Leistung" oder „Nebenleistung zur Hauptleistung" einzustufen sind [2].

2. Im vorliegenden Fall verkaufte ein ungarisches Unternehmen verschiedene Waren an nicht in der Europäischen Union ansässige Käufer zum Zweck der Ausfuhr aus der Union. Diese Verkäufe fanden in seinem Geschäft statt, das sich in Ungarn in der Nähe der Grenze zu Serbien befindet. Diese Umsätze waren als Lieferungen von Gegenständen, die von dem nicht ansässigen Erwerber an einen Ort außerhalb der Union versandt oder befördert werden, grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit. Das genannte Unternehmen erstattete den gebietsfremden Käufern anschließend die Beträge, die diese als Vorschuss auf die Mehrwertsteuer gezahlt hatten, die geschuldet worden wäre, falls die genannte Steuerbefreiung nicht zur Anwendung gekommen wäre. Für die Bearbeitung dieser Erstattungen stellte das Unternehmen allerdings Kosten in Höhe von 15 % des erstatteten Betrags in Rechnung. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wie diese Bearbeitungsgebühren steuerrechtlich zu behandeln sind. Stellt die Bearbeitung

[1] Originalsprache: Französisch.

[2] Vgl. zu diesen Fragen jüngst Urteile vom 4. März 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), und vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855 Nrn. 14 bis 47, wo sich mehrere Verweise auf die Rechtsprechung finden).

eine selbständige, steuerpflichtige Leistung dar oder ist sie eine Nebenleistung, die dem steuerrechtlichen Schicksal der steuerbefreiten Hauptleistung, d. h. der Lieferung von für den Export bestimmten Waren, folgt? Oder ist sie eventuell aufgrund anderer Bestimmungen von der Steuer befreit?

3. Die vorliegende Rechtssache bietet dem Gerichtshof die Gelegenheit, die Kriterien für die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung derartiger Umsätze zu präzisieren. Sie wirft, hilfsweise, noch Fragen zum Vertrauensschutz in einer Situation auf, in der die Steuerverwaltung über mehrere Jahre hinweg Mehrwertsteuererklärungen, in denen diese Umsätze als von der Steuer befreit betrachtet wurden, geprüft und akzeptiert hat, sowie zu der in diesem Fall zu berücksichtigenden Steuerbemessungsgrundlage und der Methode zur Berechnung der Mehrwertsteuer.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[3] legt den unionsrechtlichen Rahmen fest. Art. 1 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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 Verbrauchsteuer 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.

…“

5. Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

…

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

…“

[3] ABl. 2006, L 347, S. 1, in der für den streitigen Zeitraum geltenden Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

6. Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen."

7. Art. 78 dieser Richtlinie bestimmt:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

…

b) Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger fordert.

…"

8. Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

d) Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen;

…"

9. Art. 146 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

b) die Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der [Union] versandt oder befördert werden;

…

e) Dienstleistungen, einschließlich Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten zur Beförderung, ausgenommen die gemäß den Artikeln 132 und 135 von der Steuer befreiten Dienstleistungen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen stehen, für die Artikel 61 oder Artikel 157 Absatz 1 Buchstabe a gilt."

B. Ungarisches Recht

10. Die für den vorliegenden Fall relevanten nationalen Mehrwertsteuervorschriften sind im Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer) (*Magyar Közlöny* 2007/155) in seiner geltenden Fassung enthalten (im Folgenden: ungarisches Umsatzsteuergesetz).

11. § 98 Abs. 1 des ungarischen Umsatzsteuergesetzes bestimmt:

„Steuerfrei sind die Lieferungen von im Inland als Sendungen versandten oder aus dem Inland nach außerhalb der [Union] beförderten Gegenständen, vorausgesetzt, ihre Versendung oder Beförderung erfolgt

a) durch den Lieferer selbst oder für seine Rechnung durch einen Dritten;

b) unter den zusätzlichen Voraussetzungen der Abs. 3 und 4 bzw. der §§ 99 und 100 durch den Erwerber selbst oder für seine Rechnung durch einen Dritten."

12. § 99 dieses Gesetzes sieht vor:

„1. Handelt es sich bei dem Erwerber um einen ausländischen Reisenden und gehören die gelieferten Gegenstände … zu seinem persönlichen Gepäck oder Reisegepäck, ist für die Anwendung der in § 98 Abs. 1 vorgesehenen Steuerbefreiung auch erforderlich, dass

a) der Gesamtgegenwert der Lieferung, einschließlich Steuern, einen Betrag, der 175 Euro entspricht, übersteigt;

b) der ausländische Reisende seine Rechtsstellung mit gültigen Reisedokumenten oder anderen gültigen amtlichen Unterlagen nachweist, die von Ungarn anerkannt werden und die zur Identifizierung der Person dienen (im Folgenden zusammen: Reisedokumente);

c) die Behörde, über die die Gegenstände aus dem Gebiet der Gemeinschaft ausgeführt werden, bescheinigt, dass die Gegenstände das [Unionsgebiet] verlassen haben, indem die Behörde bei gleichzeitiger Vorlage der gelieferten Gegenstände und der Originalrechnung, die die Erfüllung der Lieferung bezeugt, einen Sichtvermerk und einen Stempel auf dem von der Steuerverwaltung des Staates zu diesem Zweck standardisierten Formular oder einem anderen, von der nationalen Steuerverwaltung zugelassenen Formular, das die in Abs. 10 genannten Angaben enthält (im Folgenden zusammen: Antragsformular zur Steuererstattung), anbringt.

2) Zur Geltendmachung der Steuerfreiheit muss der Lieferer der Gegenstände neben der Rechnungsausstellung – auf Antrag des ausländischen Reisenden – auch für das Ausfüllen des Antragsformulars zur Steuererstattung sorgen. Die Angaben zur Identifizierung des ausländischen Reisenden auf der Rechnung und auf dem Antragsformular zur Steuererstattung dürfen nicht von den Angaben in den Reisedokumenten abweichen. Der ausländische Reisende ist verpflichtet, dem Lieferer der Gegenstände die Reisedokumente vorzulegen. Das Antragsformular zur Steuererstattung darf nur die Angaben zur Lieferung von Gegenständen aus einer einzigen Rechnung enthalten und diese Angaben dürfen nicht von denjenigen auf der Rechnung abweichen. Das Antragsformular zur Steuererstattung wird vom Lieferer der Gegenstände in drei Exemplaren ausgestellt, von denen er die ersten beiden Exemplare an den ausländischen

Reisenden übergibt und das dritte Exemplar in seinen eigenen Buchhaltungsunterlagen aufbewahrt.

3) Bestätigt die Zollbehörde die Ausfuhr nach Abs. 1 Buchst. c, zieht sie vom ausländischen Reisenden das mit einem Sichtvermerk versehene und abgestempelte zweite Exemplar des Antragsformulars zur Steuererstattung ein.

4) Die Geltendmachung der Steuerfreiheit setzt voraus, dass

a) der Lieferer der Waren das gemäß Abs. 1 Buchst. c mit einem Sichtvermerk versehene und abgestempelte erste Exemplar des Antragsformulars zur Steuererstattung besitzt und

b) – sofern bei der Lieferung von Gegenständen Steuer berechnet wurde – der Lieferer dem ausländischen Reisenden die berechnete Steuer gemäß den Abs. 5 bis 8 erstattet.

5) Die Steuerrückerstattung kann vom ausländischen Reisenden persönlich oder von einem in seinem Namen und in seinem Auftrag handelnden Bevollmächtigten beim Lieferer beantragt werden. Wenn der ausländische Reisende

a) persönlich vorgeht, muss er sein Reisedokument vorlegen;

b) nicht persönlich vorgeht, muss die in seinem Namen und in seinem Auftrag handelnde Person eine auf ihren Namen lautende schriftliche Vollmacht beilegen.

6) Zur Erstattung der Steuer wird vom ausländischen Reisenden bzw. seinem Bevollmächtigten dem Lieferer der Waren

a) das gemäß Abs. 1 Buchst. c mit einem Sichtvermerk versehene und abgestempelte erste Exemplar des Antragsformulars zur Steuererstattung übergeben und

b) das die Erfüllung der Warenlieferung nachweisende Original der Rechnung vorgelegt.

7) Die erstattete Steuer steht dem ausländischen Reisenden in Forint zu, die ihm in bar auszuzahlen ist. Der Lieferer und der ausländische Reisende können aber auch eine davon abweichende Währung und Zahlungsweise vereinbaren.

8) Der Lieferer muss gleichzeitig sicherstellen, dass die Rechnung, die die Lieferung von Gegenständen bezeugt, keinen Anspruch auf eine erneute Steuerrückerstattung begründet. Zu diesem Zweck muss das Original der Rechnung vor der Rückgabe [an den Reisenden] zwingend mit dem Vermerk ‚Mehrwertsteuer abgerechnet' versehen werden, und der Lieferer muss eine Fotokopie der so gekennzeichneten Rechnung anfertigen, die er in seinen Unterlagen aufzubewahren hat.

…"

13. Gemäß Art. 98 Abs. 3 des 2017. Évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (Gesetz Nr. CLI von 2017 über das Verwaltungsverfahren in Steuersachen) (*Magyar Közlöny* 2017/192) muss der Steuerpflichtige, wenn ihm eine Steuerbefreiung gewährt wird, dies durch ein Dokument oder auf andere geeignete Weise belegen.

14. Das Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Gesetz Nr. LXXIV von 1992 über die allgemeine Umsatzsteuer) (*Magyar Közlöny* 1992/128), das bis zum 31. Dezember 2007 in Kraft war, umfasste in der Liste der Lieferungen von Gegenständen und der Leistungen, die nach Art. 30 Abs. 1 dieses Gesetzes in Verbindung mit Anhang 2 dieses Gesetzes von der Steuer befreit waren, auch „Steuererstattungen, die ein Händler einem ausländischen Reisenden aufgrund einer Sondervorschrift gewährt".

III. Vorgeschichte des Rechtsstreits

15. Im Jahr 2020 verkaufte die ungarische Gesellschaft Határ Diszkont Kft. (im Folgenden: Határ Diszkont) in ihrem Geschäft in Tompa, das in Ungarn nahe der serbisch-ungarischen Grenze liegt, verschiedene Waren an nicht in der Union ansässige Käufer, konkret an in Serbien ansässige Käufer. Diese ausländischen Käufer exportierten die in Ungarn gekauften Waren noch am selben Tag. Die Rechnungen für die Barzahlung dieser Käufe trugen den Vermerk „Mehrwertsteuer abgerechnet".

16. Im Anschluss an die Ausfuhr erstattete Határ Diszkont den genannten Käufern die gesamte in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer und stellte die entsprechende Auszahlungsquittung aus. Um die als Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer gezahlten Beträge zurückzuerhalten, musste der gebietsfremde Käufer offenbar noch einmal vor Ort in das Geschäft von Határ Diszkont zurückkehren [4]. Für die Bearbeitung dieser Erstattungen stellte Határ Diszkont den ausländischen Kunden eine Bearbeitungsgebühr in Höhe von 15 % der erstatteten Mehrwertsteuer in Rechnung.

17. Der Vorgang bestand aus folgenden Einzelschritten: a) Überprüfung des gültigen Reisedokuments des gebietsfremden Käufers beim Verkauf, b) Übergabe eines Antragsformulars zur Steuererstattung und einer Rechnung an den genannten Käufer, c) Überprüfung des gültigen Reisedokuments des Käufers und des zurückgebrachten Antragsformulars zur Steuerrückerstattung zum Zweck der Mehrwertsteuererstattung, d) Änderung, Kopie und Archivierung der Verkaufsrechnung, e) Rückerstattung des als Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer gezahlten Betrags an den gebietsfremden Käufer an der Kasse, f) Ausstellung einer Auszahlungsquittung und Unterzeichnung dieser Quittung durch den Käufer, g) Ausstellung einer Rechnung für die Bearbeitungsgebühr, h) Ausstellung einer Einzahlungsquittung und Unterzeichnung dieser Quittung durch den gebietsfremden Käufer, i) Zahlung der Bearbeitungsgebühr an der Kasse.

18. Am Tag der Erstattung der Vorauszahlungen auf die Mehrwertsteuer stellte Határ Diszkont Rechnungen über Barzahlungen für die genannten Bearbeitungsgebühren aus, deren Zahlung durch Eingangsquittungen belegt wurde. In seinen Mehrwertsteuererklärungen wies Határ Diszkont die Einnahmen aus diesen Bearbeitungsgebühren als Entgelt für steuerbefreite Leistungen aus.

[4] Dieser Umstand ist von der ungarischen Regierung in der mündlichen Verhandlung bestätigt worden. Außerdem ist nach § 99 Abs. 7 des ungarischen Umsatzsteuergesetzes die Erstattung der als Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer gezahlten Beträge grundsätzlich in bar zu entrichten.

19. Bei einer Prüfung der Steuerbehörde [5] für das Jahr 2020 unter anderem in Bezug auf die Mehrwertsteuer vertrat Határ Diszkont den Standpunkt, dass es sich bei den Bearbeitungstätigkeiten im Zusammenhang mit der Rückerstattung von als Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen um eine von der Mehrwertsteuer befreite Dienstleistung handele.

20. In diesem Zusammenhang verwies Határ Diszkont auf eine Auskunft der Steuerbehörde selbst [6], die diese auf eine speziell zu diesem Thema gestellte Anfrage erteilt hatte. Aus dieser Auskunft ging hervor, dass die Bearbeitungsgebühren aufgrund der Tatsache, dass sie die Folge der Steuerbefreiung seien, als mit der Lieferung von Gegenständen verbundene Kosten anzusehen seien und daher unter die für den Hauptumsatz geltende Regelung der Mehrwertsteuerbefreiung fallen müssen.

21. Im Verlauf des Kontrollverfahrens brachte Határ Diszkont außerdem vor, dass die Dienstleistung im Zusammenhang mit der Erstattung der als Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer gezahlten Beträge nach der nationalen Bestimmung zur Umsetzung der in Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung für Umsätze im Finanzbereich und der nationalen Bestimmung zur Umsetzung der in Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung für Umsätze im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen hätte befreit sein müssen [7].

22. Die Steuerbehörde wies Határ Diszkonts Argumente zurück. Mit Bescheid vom 22. Juli 2022 stellte sie einen Mehrwertsteuerrückstand fest. Diese Entscheidung wurde durch Bescheid der Steuerbehörde [8] vom 27. Oktober 2022 bestätigt.

23. Határ Diszkont erhob beim vorlegenden Gericht, dem Szegedi Törvényszék (Stuhlgericht Szeged, Ungarn), Klage und beantragte die Nichtigerklärung des letztgenannten Bescheids.

IV. Vorlagefragen

24. Mit Entscheidung vom 3. Juli 2023 hat das Szegedi Törvényszék (Stuhlgericht Szeged) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden vier Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, die die Mehrwertsteuererstattung an einen ausländischen Reisenden – die die administrativen Schritte von der Ausstellung der standardisierten Formulare für die Rückforderung der Mehrwertsteuer bis zur Erstattung der Mehrwertsteuer umfasst – als von der steuerbefreiten Lieferung von Gegenständen gesonderte, unabhängige Leistung behandelt, auf die die Mehrwertsteuer nach den allgemeinen Vorschriften zu berechnen und zu entrichten ist, und zwar so, dass die Berechnung und Fakturierung der als Prozentsatz der zu erstattenden Mehrwertsteuer festgesetzten Bearbeitungsgebühr zu einem anderen Zeitpunkt als dem der Lieferung und Fakturierung der Gegenstände, nach der

[5] Die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Steuer- und Zolldirektion des Komitats Bács-Kiskun der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn).

[6] Die Auskunft war von dem Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Abteilung für Kontakte zu Nutzern und für Information der Zentraldirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) erteilt worden.

[7] Art. 86 Abs. 1 Buchst. d und e bzw. Art. 102 Abs. 1 Buchst. b des ungarischen Umsatzsteuergesetzes.

[8] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Beschwerdeabteilung der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn).

Bezahlung des Gegenwerts der Gegenstände durch den Käufer und deren Ausfuhr in ein Drittland, gleichzeitig mit der Erstattung der Mehrwertsteuer, erfolgt, mit Art. 1 Abs. 2, Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 78 und Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar?

2. Falls die erste Frage bejaht wird: Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, nach der im Anschluss an die Lieferung von Gegenständen an ausländische Reisende die für die Bearbeitung der Mehrwertsteuererstattung zu zahlende Gebühr nicht als „Umsatz im Zahlungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen" steuerbefreit ist, mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar?

3. Falls die erste und die zweite Frage bejaht werden: Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, nach der der Aussteller der Rechnung verpflichtet ist, die Mehrwertsteuer auf die Bearbeitungsgebühr auch rückwirkend zu entrichten, obwohl die Steuerverwaltung den Rechnungsaussteller in den Jahren vor der Prüfung mehrfach geprüft hat und seine Praxis, die Bearbeitungsgebühr als mehrwertsteuerfrei zu behandeln, im Rahmen der Prüfungen geprüft, aber nicht beanstandet hat und sie den Rechnungsaussteller nicht darüber informiert hat, dass die bis zum 31. Dezember 2007 geltende nationale Regelung, nach der zu den mehrwertsteuerfreien Leistungen ausdrücklich die „durch den Händler zugunsten des ausländischen Reisenden nach einer gesonderten Rechtsvorschrift durchgeführte Steuerrückerstattung" gehörte, geändert wurde, mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes als einem Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vereinbar?

4. Falls die Fragen 1 bis 3 bejaht werden: Ist die Praxis der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats, nach der der steuerfreie Gegenwert der über die Bearbeitungsgebühr ausgestellten Rechnungen als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer betrachtet wird, auf die nach den allgemeinen Vorschriften aufgrund des Bescheids der Steuerverwaltung der Rechnungsaussteller Mehrwertsteuer zu entrichten hat, obwohl der vom ausländischen Reisenden gezahlte Gegenwert diesen Betrag nicht enthielt, mit den Art. 73 und 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar?

25. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die ungarische Regierung und die Europäische Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht und an der mündlichen Verhandlung vom 17. Oktober 2024 teilgenommen.

V. Würdigung

A. Zur ersten Vorlagefrage

1. Vorbemerkungen

26. Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 1 Abs. 2, Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass ein Bearbeitungsvorgang wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende, der sich auf die „Erstattung der Mehrwertsteuer" zugunsten von außerhalb der Union ansässigen Käufern im Zusammenhang mit der steuerfreien Lieferungen von Gegenständen bezieht, eine unabhängige und von diesen Lieferungen von Gegenständen gesonderte Dienstleistung darstellt und somit als

solche mehrwertsteuerpflichtig ist. Falls dies der Fall ist, möchte das genannte Gericht wissen, ob eine solche Dienstleistung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerfrei ist.

27. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass in der vorliegenden Rechtssache technisch gesehen keine „Erstattung" der Mehrwertsteuer vorliegt. Denn es steht fest, dass im vorliegenden Fall die Verkäufe (Lieferungen durch Határ Diszkont an nicht in der Union ansässige Käufer) nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie wegen der Ausfuhr dieser Gegenstände von der Mehrwertsteuer befreit sind. Da es sich um steuerfreie Umsätze handelt, muss für diese Umsätze keine Mehrwertsteuer gezahlt werden. Folglich kann auch keine „Erstattung" der Mehrwertsteuer erfolgen.

28. Im vorliegenden Fall zahlen die gebietsfremden Käufer beim Kauf der Gegenstände einen Bruttogesamtpreis (im Folgenden: Bruttopreis) an Határ Diszkont, der einen Betrag in Höhe der Mehrwertsteuer enthält, die geschuldet würde, wenn die in Rede stehende Steuerbefreiung nicht zur Anwendung gelangen würde, weil der Gegenstand letztlich nicht ausgeführt wird oder weil der Käufer nicht die erforderlichen Unterlagen vorlegt, um nachzuweisen, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind. Vor diesem Hintergrund stellen die Zahlungen von Határ Diszkont an gebietsfremde Käufer Erstattungen von Beträgen dar, die bis zur Höhe der Beträge, die gegebenenfalls als Mehrwertsteuer geschuldet würden, vorausgezahlt wurden (im Folgenden: Beträge die als Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer gezahlt werden). Es handelt sich also nicht um „Erstattungen" der Mehrwertsteuer.

29. Dies vorausgeschickt, begründet eine Bearbeitung der Erstattung von Beträgen, die als Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer gezahlt werden – wie im Ausgangsverfahren geschehen – meines Erachtens keine spezifische Leistung, die steuerpflichtig ist und der Mehrwertsteuer unterliegt, da sie nur eine Umsetzung der in Rede stehenden Steuerbefreiung darstellt (dazu unter 2.). Hilfsweise, falls angenommen würde, dass im vorliegenden Fall von einer steuerpflichtigen Leistung auszugehen ist, würde es sich jedenfalls um eine Nebenleistung handeln, die nicht unabhängig von der Hauptleistung, d. h. der Lieferung der von der Steuer befreiten Gegenstände ist, und derselben Befreiung unterliegt (dazu unter 3.). Schließlich ist die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung im vorliegenden Fall nicht einschlägig (dazu unter 4.).

2. Zum Fehlen einer steuerpflichtigen Leistung

30. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt.

31. Ein Umsatz ist dann steuerbar, wenn die Parteien eine Vereinbarung über einen Preis oder einen Gegenwert getroffen haben. Eine Dienstleistung ist somit nur dann steuerbar, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet [9].

[9] Vgl. u. a. Urteil vom 26. Oktober 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, Rn. 32 und 33 sowie die dort angeführte Rechtsprechung); vgl. auch Urteil vom 4. Juli 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32. Die Bearbeitung der Rückerstattung der als Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer gezahlten Beträge stellt somit nur dann eine spezifische steuerpflichtige Leistung dar, wenn ein solches Rechtsverhältnis festgestellt werden kann, das zu einem Austausch von gegenseitigen Leistungen führt.

33. Im vorliegenden Fall erwerben die nicht in der Union ansässigen Käufer bei Határ Diszkont Gegenstände, die nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind. Damit diese Steuerbefreiung bei diesen Umsätzen zur Anwendung gelangt, muss Határ Diszkont als Steuerpflichtige gegenüber der Steuerverwaltung jedoch nachweisen, dass die materiellen Voraussetzungen für diese Steuerbefreiung erfüllt sind [10]. Der Verstoß gegen eine formale Anforderung kann nämlich zur Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung führen, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden [11].

34. Um gegenüber der Steuerverwaltung einen solchen Nachweis zu erbringen, muss Határ Diszkont über alle notwendigen Unterlagen verfügen, die es ihr ermöglichen, nachzuweisen, dass es sich tatsächlich um steuerbefreite Umsätze handelt. Diese Unterlagen, die im Wesentlichen vom Käufer bereitzustellen sind, müssen unter anderem die tatsächliche Ausfuhr des gekauften Gegenstands belegen. Sie können also nicht zum Zeitpunkt des Kaufs des Gegenstands vorgelegt werden, sondern erst, nachdem die Ausfuhr des Gegenstands tatsächlich stattgefunden hat. Dies geht im Übrigen auch eindeutig aus § 99 des ungarischen Umsatzsteuergesetzes hervor.

35. Um nachweisen zu können, dass die materiellen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt sind [12], muss Határ Diszkont sämtliche Unterlagen, die für die Umsetzung der Steuerbefreiung relevant sind, beschaffen, verwalten und kontrollieren. Darüber hinaus trägt sie das Risiko von etwaigen Fehlern oder anderen Problemen im Zusammenhang mit diesen Unterlagen.

36. In diesem Zusammenhang muss sie, wie aus Nr. 17 der vorliegenden Schlussanträge hervorgeht, eine Reihe von administrativen Aufgaben erfüllen, die von der Aushändigung des Formulars für den Antrag auf Erstattung der Steuer bis zur Erstattung der entsprechenden Beträge reichen, sobald sie über alle Unterlagen verfügt, die nachweisen, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind.

37. Alle diese Tätigkeiten, die zweifellos Kosten verursachen, dienen dem Zweck, die Anwendung der Steuerbefreiung für Lieferungen von Ausfuhrgegenständen zu gewährleisten, und scheinen nicht Ausdruck einer spezifischen und von den genannten Lieferungen unabhängigen Dienstleistung zu sein.

38. Der wirtschaftliche Zweck der von gebietsfremden Käufern in der Union getätigten Kaufumsätze ist der mehrwertsteuerfreie Erwerb von Gegenständen zum Zweck der Ausfuhr. Ohne die Durchführung der oben genannten Bearbeitungstätigkeiten könnten diese Umsätze jedoch nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden, und ohne Steuerbefreiung würden die Erwerbe nicht wirklich stattfinden, wie im Übrigen ausdrücklich aus der Vorlageentscheidung hervorgeht [13]. Die Anwendung der Steuerbefreiung ist somit ein wesentliches Element für die Erfüllung des wirtschaftlichen Zwecks der Erwerbsumsätze.

[10] Dies ist im Übrigen im ungarischen Recht ausdrücklich in § 98 Abs. 3 des Gesetzes Nr. CLI von 2017 vorgesehen.

[11] Vgl. u. a. Urteil vom 29. Februar 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[12] Zu den materiellen Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit diese Steuerbefreiung anwendbar ist, vgl. Urteil vom 17. Dezember 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, Rn. 55 ff.).

[13] Vgl. Abs. 2 des Abschnitts „Le recours au principal“ auf den S. 8 und 9 der französischen Übersetzung des Vorabentscheidungsersuchens.

39. Daraus folgt, dass die Bearbeitung der betreffenden Unterlagen unter dem Gesichtspunkt des genannten wirtschaftlichen Zwecks als untrennbar mit diesen Umsätzen verbunden und für ihre Ausführung unerlässlich erscheint.

40. Unter diesen Umständen wäre es meiner Meinung nach künstlich, die im Rahmen einer steuerfreien Lieferung erfolgten Tätigkeiten in Gestalt der Bearbeitung von Unterlagen für die Erstattung der als Vorauszahlung auf die Mehrwertsteuer entrichteten Beträge von der eigentlichen Lieferung abzuspalten [14]. In Anbetracht sämtlicher Umstände, unter denen diese Umsätze erfolgen, handelt es sich nämlich um einen Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt und im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf [15].

41. In diesem Zusammenhang stellen die als Bearbeitungsgebühr erhobenen Beträge vorbehaltlich der tatsächlichen Würdigung durch das vorlegende Gericht folglich lediglich einen Aufschlag auf den Verkaufspreis der Gegenstände dar, der von den gebietsfremden Käufern als Deckung der späteren Kosten akzeptiert wird, die aufgrund der Anwendung der Steuerbefreiung für den Erwerb der Gegenstände anfallen. Wenn somit beispielsweise der Mehrwertsteuersatz 27 % beträgt und der Bruttopreis sich für den Kauf eines für die Ausfuhr bestimmten Gegenstands auf 127 beläuft (100 als Preis der Ware + 27 als Mehrwertsteuervorauszahlung), beträgt der (Netto-)Preis für den Erwerb des Gegenstands bei Anwendung der Steuerbefreiung letztlich 104,05 [16].

42. Außerdem hängte Határ Diszkont, wie das vorlegende Gericht feststellt, im Geschäft Informationen über die Bearbeitungsgebühren aus und informierte die gebietsfremden Käufer hierüber. Als sie den Kauf der Waren zum Zweck der Ausfuhr tätigten, hatten diese also volle Kenntnis von diesen Gebühren und mussten sie zweifellos bei ihrer Entscheidung über den Kauf der zur Ausfuhr bestimmten Gegenstände berücksichtigt haben. Daraus folgt, dass diese Käufer diese Bedingungen beim Abschluss des Kaufvertrags für die betreffenden Gegenstände notwendigerweise zumindest stillschweigend akzeptiert haben müssen. Die im Vorabentscheidungsersuchen enthaltene Beschreibung der Vertragsbeziehungen zwischen Határ Diszkont und den nicht in der Union ansässigen Käufern bestätigt diese Einschätzungen [17].

43. Aus der Vorlageentscheidung geht außerdem hervor, dass Határ Diszkont unwidersprochen behauptet, dass der Betrag der Bearbeitungsgebühr, nämlich 15 % der als Mehrwertsteuervorschuss gezahlten und anschließend erstatteten Beträge, auf der Grundlage der entstandenen Kosten berechnet worden sei. Somit stellen die als Bearbeitungsgebühr erhobenen Beträge kein Entgelt dar, das den tatsächlichen Gegenwert einer Dienstleistung an einen Empfänger darstellt und zu Einnahmen aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit führt, die sich von derjenigen unterscheidet, die mit der Lieferung der steuerbefreiten Gegenstände verbunden ist, sondern diese Beträge dienen im Wesentlichen dazu, die späteren Kosten zulasten von Határ Diszkont zu decken, die sich aus der Abwicklung der Steuerbefreiung im Zusammenhang mit der Lieferung der betreffenden Gegenstände ergeben.

[14] Vgl. u. a. Urteil vom 18. April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nr. 16 ff. mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung).

[15] Vgl. u. a. Urteil vom 18. April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, Rn. 35).

[16] 15 % von 27 entspricht 4,05.

[17] Vgl. Abs. 3 des Abschnitts „Le recours au principal“ auf S. 9 der französischen Übersetzung des Vorabentscheidungsersuchens.

44. Im Übrigen fungieren nach ständiger Rechtsprechung die Lieferer auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse. Sie schulden die Mehrwertsteuer, obwohl diese als Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird [18]. Határ Diszkonts Vergütungen für eine solche Inkassotätigkeit für Rechnung des Staates – d. h. für die Gewährleistung der Anwendung der Steuerbefreiung durch eine Senkung des Preises von 127 auf 104,05 – mit der Mehrwertsteuer zu besteuern wäre jedoch zumindest systemfremd.

45. Zu dem in der Entscheidung der Steuerverwaltung hervorgehobenen Umstand, dass der Verkauf der exportierten Gegenstände und die Bearbeitungstätigkeiten zeitlich nicht zusammenfallen würden [19], ist festzustellen, dass eine Änderung des Preises einer Lieferung oder Leistung grundsätzlich nie gleichzeitig mit dem Verkauf oder der Lieferung erfolgt, sondern immer erst danach. Im vorliegenden Fall geht es letztlich um eine Frage der Preisänderung. Wenn die gebietsfremden Käufer diesen von der Steuer befreiten Umsatz beim Einkauf von Gegenständen in dem Geschäft von Határ Diszkont tätigen wollten, mussten sie bei der Anwendung der Steuerbefreiung eine nachträgliche Preisänderung akzeptieren. Falls sie mit diesem Preis nicht einverstanden gewesen wären, hätten sie sich an ein anderes Geschäft wenden müssen.

46. Nach alledem begründen im vorliegenden Fall die Bearbeitungstätigkeiten für die Erstattung der als Mehrwertsteuervorauszahlung gezahlten Beträge zum Zweck der Steuerbefreiung der Lieferungen meines Erachtens keine spezifische und von diesen Lieferungen unabhängige Dienstleistung, die nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerbar wäre.

3. Hilfsweise: zur Natur einer unselbständigen Nebenleistung

47. Für den Fall, dass der Gerichtshof zu der Auffassung gelangen sollte, dass die Bearbeitungstätigkeiten für die Rückerstattung der als Mehrwertsteuervorauszahlung gezahlten Beträge eine eigenständige Dienstleistung darstellen, würde es sich meiner Meinung nach auf jeden Fall um eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung, nämlich der steuerbefreiten Lieferung von Gegenständen, handeln, die folglich deren steuerrechtliches Schicksal, d. h. die Steuerfreiheit teilt.

48. In seiner ständigen Rechtsprechung geht der Gerichtshof davon aus, dass für die Mehrwertsteuer jede Leistung in der Regel als eigene und selbständige Leistung zu betrachten ist. Allerdings ist der Grundsatz der Selbständigkeit einer jeden Leistung nicht absolut. Nach der Rechtsprechung kann von diesem Grundsatz abgewichen werden, wenn eine Leistung lediglich eine unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung ist [20].

49. So sind unter bestimmten Umständen mehrere formal eigenständige Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind. Das ist namentlich

[18] Urteile vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25), und vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21).

[19] Vgl. Abs. 4 des Abschnitts „Décision de l'autorité fiscale de premier degré" auf S. 6 der französischen Fassung des Vorabentscheidungsersuchens.

[20] Vgl. u. a. Urteil vom 18. April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nrn. 16 ff. mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung).

dann der Fall, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als eine oder mehrere Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen [21].

50. In seiner Rechtsprechung hat der Gerichtshof bestimmte Indizien herausgearbeitet, um das Vorliegen einer unselbständigen Nebenleistung zu bestimmen.

51. Erstens haben unselbständige Nebenleistungen typischerweise kein eigenständiges wirtschaftliches Interesse für den Empfänger der Hauptleistung. Wirtschaftlich gesehen haben sie eine reine Hilfsfunktion, da sie nur der Abrundung und Ergänzung der Hauptleistung dienen und deshalb üblicherweise in deren Gefolge auftreten [22]. Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers kann ihr wirtschaftlicher Zweck nur in Verbindung mit der Hauptleistung erreicht werden. So ist eine Leistung dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen [23].

52. Dieses Kriterium ist in der vorliegenden Rechtssache erfüllt. Denn wie aus den Nrn. 38 und 39 der vorliegenden Schlussanträge hervorgeht, haben die nicht in der Union ansässigen Käufer ein wirtschaftliches Interesse an den Bearbeitungstätigkeiten für die Erstattung der als Mehrwertsteuervorauszahlung gezahlten Beträge, das im Verhältnis zur Hauptleistung, die in der von der Mehrwertsteuer befreiten Lieferung der zur Ausfuhr bestimmten Gegenstände besteht, nicht unabhängig ist. Die Steuerbefreiung und damit die Ausführung der Tätigkeiten zur Umsetzung dieser Steuerbefreiung hängen unmittelbar von den genannten Lieferungen ab. Ohne Lieferungen und somit ohne Steuerbefreiung gäbe es keine Bearbeitung der genannten Unterlagen und umgekehrt. Die wirtschaftlichen Interessen an den Lieferungen und den Bearbeitungstätigkeiten sind also voneinander abhängig.

53. Zweitens berücksichtigt der Gerichtshof den jeweiligen Wert der Haupt- und der Nebenleistung, wobei Letztere im Vergleich zu Ersterer normalerweise einen vernachlässigbaren Wert hat [24].

54. Im vorliegenden Fall entspricht der von Határ Diszkont als Bearbeitungsgebühr verlangte Betrag 15 % der als Mehrwertsteuervorauszahlung gezahlten Beträge, die, wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, auf einen Satz von 27 % festgesetzt ist. Der Wert der Leistung (falls es eine gibt), die in der Bearbeitung der Unterlagen für die Erstattung der genannten Beträge besteht, entspricht somit 4,05 % des Preises der Lieferungen und kann folglich im Vergleich zum Wert der Hauptleistung als marginal betrachtet werden.

55. Was den von der Kommission in ihren Erklärungen hervorgehobenen Umstand betrifft, dass der Antrag auf Erstattung der als Mehrwertsteuervorschuss gezahlten Beträge möglicherweise bei einem mit der Bearbeitung der Unterlagen betrauten Vertreter gestellt werden könnte, so dass die Leistung auch von einem Dritten erbracht werden könnte, der von dem Wirtschaftsteilnehmer, der die Gegenstände geliefert habe, unabhängig sei, so ist dieser Umstand irrelevant. Denn aus

[21] Vgl. u. a. Urteil vom 18. April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, Rn. 36 und 37 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

[22] Vgl. hierzu meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nr. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[23] Vgl. u. a. Urteil vom 4. Mai 2023, Finanzamt X (Auf Dauer eingebaute Vorrichtungen und Maschinen) (C-516/21, EU:C:2023:372, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung), und Urteil vom 18. April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[24] Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nr. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

der Rechtsprechung geht hervor, dass die Tatsache, dass die unselbständige Nebenleistung theoretisch auch von einem Dritten erbracht werden könnte, einer unselbständigen Nebenleistung nicht entgegensteht[25]. Darüber hinaus wird die unselbständige Nebenleistung stets von demselben Wirtschaftsteilnehmer erbracht, der auch die Hauptleistung erbringt. Dies ist dem Nebenleistungscharakter der betreffenden Leistung inhärent. Würde die gleiche Leistung von einem Dritten als unabhängige Leistung und damit nicht als Nebenleistung erbracht, wäre sie steuerpflichtig. Als Beispiel seien hier die Transportkosten genannt: Wenn der Verkäufer den Transport des Gegenstands (z. B. eines Buches) selbst durchführt, handelt es sich um eine Nebenleistung (die zum ermäßigten Steuersatz zu versteuern wäre); wenn der Käufer hingegen einen Dritten mit dem Transport des Gegenstands (des Buches) beauftragt, handelt es sich um eine selbständige Dienstleistung (die zum Regelsteuersatz zu versteuern wäre).

56. Schließlich soll die für Lieferungen von Gegenständen geltende Steuerbefreiung, also die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung, im Rahmen des internationalen Handels den Grundsatz der Besteuerung der betreffenden Gegenstände an deren Bestimmungsort wahren und somit sicherstellen, dass der betreffende Umsatz ausschließlich an dem Ort besteuert wird, an dem die betreffenden Erzeugnisse verbraucht werden[26]. Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Verbrauchsteuer handelt, die innerhalb des ungarischen Steuergebiets erhoben wird, die ausgeführten Gegenstände jedoch außerhalb dieses Gebiets verbraucht werden, wird auf ihre Lieferung keine Mehrwertsteuer erhoben. Auf diese Weise wird eine Doppelbesteuerung (normalerweise besteuert der andere Staat die Einfuhr der Güter) verhindert[27] und die in der EU hergestellten und aus der EU ausgeführten Erzeugnisse erleiden aufgrund dieser Doppelbesteuerung keinen Wettbewerbsnachteil.

57. Eine Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie, die es erlauben würde, Leistungen als steuerpflichtig zu behandeln, die sich auf die Erstattung von Beträgen beziehen, die in Anwendung der oben genannten Steuerbefreiung als Mehrwertsteuervorauszahlung gezahlt wurden, würde diesen Zielen jedoch zuwiderlaufen. Indem sie eine Nebenleistung, die notwendig ist, um die Erstattung dieser Beträge in Anwendung der genannten Steuerbefreiung zu erhalten, mit Mehrwertsteuer belastet, würde sie nämlich die bezweckte steuerrechtliche Neutralität von Ausfuhren gefährden.

4. Zur Steuerbefreiung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie

58. Weiter hilfsweise gehe ich auf die Frage der Anwendung der in Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung ein, auf die sich das vorlegende Gericht bezieht.

59. Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie, der in Titel IX Kapitel 6 dieser Richtlinie enthalten ist, verpflichtet die Mitgliedstaaten, „Dienstleistungen, einschließlich Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten zur Beförderung, ausgenommen die gemäß den Artikeln 132 und 135 von der Steuer befreiten Dienstleistungen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen stehen, für die Artikel 61 oder Artikel 157 Absatz 1 Buchstabe a [der Mehrwertsteuerrichtlinie] gilt“, von der Mehrwertsteuer zu befreien.

[25] Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nr. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[26] Urteile vom 17. Oktober 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 20), und vom 17. Dezember 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, Rn. 50).

[27] Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, Nr. 66 und die dort angeführte Rechtsprechung).

60. Aus ihrem Wortlaut ergibt sich, dass die in Rede stehende Bestimmung mit Ausnahme der Steuerbefreiungen für Tätigkeiten, die dem Gemeinwohl gemäß Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie dienen, sowie der Steuerbefreiungen für eine Reihe verschiedener Tätigkeiten, die unter Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, Dienstleistungen, einschließlich Beförderungsleistungen und Nebenumsätze, die unmittelbar mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen zusammenhängen, *die unter Art. 61 oder Art. 157 Abs. 1 Buchst. a* der Mehrwertsteuerrichtlinie *fallen*, von der Steuer befreit.

61. Bei den in Art. 61 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Gegenständen handelt es sich um solche, die sich nicht im freien Verkehr befinden, sondern in ein Zolllager oder ein ähnliches Lager verbracht werden [28], oder die sich im freien Verkehr befinden, aber unter die Regelung des internen Unionsversands fallen, oder die der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder der Regelung des externen Versandverfahrens unterliegen. Art. 157 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie betrifft Gegenstände, die in ein anderes Lager als ein Zolllager oder ein ähnliches Lager verbracht werden sollen.

62. Es ist jedoch festzustellen, dass es in den Akten keinen Hinweis darauf gibt, dass die Gegenstände, die im vorliegenden Fall Gegenstand der Ausfuhr waren, unter eine der von Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie erfassten Situationen fallen würden. Daraus folgt, dass diese Bestimmung im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist [29].

5. Zwischenergebnis

63. Im Ergebnis schlage ich vor, die erste Vorlagefrage wie folgt zu beantworten: Art. 1 Abs. 2 und Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie sind dahin auszulegen, dass die vom Verkäufer ausgeführten Bearbeitungstätigkeiten für die Erstattung von Beträgen, die von nicht in der Union ansässigen Käufern als Mehrwertsteuervorauszahlung im Zusammenhang mit mehrwertsteuerfreien Lieferungen von Gegenständen, die diese anschließend ausführen, gezahlt werden, keine spezifischen und von diesen Lieferungen unabhängigen Dienstleistungen begründen. Folglich sind diese Tätigkeiten nach dieser Richtlinie nicht steuerpflichtig, da sie lediglich eine Durchführung der Steuerbefreiung darstellen und nicht Ausdruck der Ausübung einer spezifischen wirtschaftlichen Tätigkeit sind, die sich von derjenigen der Lieferung der Gegenstände unterscheidet.

B. Zur zweiten, zur dritten und zur vierten Vorlagefrage

64. In Anbetracht der Antwort, die ich auf die erste Vorlagefrage zu geben vorschlage, erübrigt sich eine Beantwortung der zweiten, der dritten und der vierten Vorlagefrage. Dennoch werde ich im Folgenden hilfsweise kurz meine Erwägungen zu diesen Fragen darlegen.

[28] Art. 61 der Richtlinie verweist ausdrücklich auf Art. 156 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

[29] Insoweit weise ich darauf hin, dass das Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), auf das sich das vorlegende Gericht in der Vorlageentscheidung bezieht, Gegenstände im externen Versandverfahren betraf (vgl. Rn. 8, 24, 51 und 61 dieses Urteils).

1. Zur zweiten Vorlagefrage

65. Mit seiner zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht für den Fall, dass die in Rede stehenden Bearbeitungstätigkeiten eine steuerpflichtige Dienstleistung darstellen sollten, wissen, ob eine solche Dienstleistung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie als steuerbefreit anzusehen ist.

66. Nach dieser Bestimmung befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer u. a. Umsätze „im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren".

67. Das vorlegende Gericht hegt Zweifel an der Anwendbarkeit dieser Bestimmung, da die nicht in der Union ansässigen Käufer, die die Lieferung der Gegenstände erhalten hätten, nach dem Gesetz einen Zahlungsanspruch gegen Határ Diszkont auf Erstattung der als Mehrwertsteuervorauszahlung gezahlten Beträge hätten und die Bearbeitungsgebühren mit diesem Anspruch verbunden seien.

68. Im vorliegenden Fall fand jedoch kein Finanzgeschäft statt, das die Anwendung der in Rede stehenden Bestimmung rechtfertigen würde [30]. Insbesondere gewährte Határ Diszkont den gebietsfremden Käufern keine Kredite. Sie behielt lediglich die Beträge ein, die der Mehrwertsteuer auf die betreffenden Käufe entsprachen und die sie ohne die Anwendung der Steuerbefreiung an die Staatskasse hätte abführen müssen. Dies geschah in der Erwartung, dass die gebietsfremden Käufer die Unterlagen vorlegen würden, mit denen sie nachweisen konnten, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung tatsächlich erfüllt waren. Als die einschlägigen Unterlagen vorgelegt wurden und geklärt war, dass für diese Umsätze aufgrund der Anwendung der Steuerbefreiung keine Umsatzsteuer geschuldet wurde, zahlte sie den entsprechenden Betrag an den gebietsfremden Käufer zurück.

69. Daraus folgt, dass die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist.

2. Zur dritten Vorlagefrage

70. Mit seiner dritten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob es – für den Fall, dass die erste und die zweite Frage bejaht werden – mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes vereinbar ist, dass die Steuerverwaltung bestimmte Umsätze, die sich auf einen vergangenen Zeitraum beziehen, der Mehrwertsteuer unterwirft, wenn folgende drei Situationen vorliegen: Erstens, wenn die Steuerverwaltung die Mehrwertsteuererklärungen des Steuerpflichtigen mehrere Jahre lang geprüft und akzeptiert hat, ohne bei diesen Steuerprüfungen die Einstufung dieser Umsätze als mehrwertsteuerfreie Umsätze zu beanstanden; zweitens, wenn sie den Steuerpflichtigen nicht über die Änderung der geltenden nationalen Rechtsvorschriften, die in ihrer Fassung vor der Gesetzesänderung die genannten Umsätze ausdrücklich als steuerbefreite Dienstleistungen nannten, informiert hat; und drittens nimmt die Vorlageentscheidung auf den Umstand Bezug, dass Határ Diszkont während der in Rede stehenden Steuerprüfung im Jahr 2020 die Steuerbehörde um eine Stellungnahme bat [31]. Határ Diszkont erhielt eine Antwort, wonach die fraglichen Bearbeitungsgebühren als

[30] Vgl. hierzu Urteil vom 17. Dezember 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[31] Vgl. Nr. 20 der vorliegenden Schlussanträge.

Nebenkosten einer von der Mehrwertsteuer befreiten Lieferung von Gegenständen anzusehen seien und als solche das Schicksal des Hauptumsatzes hinsichtlich der Regelung der Mehrwertsteuerbefreiung teilen würden.

71. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zählt der Grundsatz des Vertrauensschutzes zu den tragenden Grundsätzen der Union [32]. Der Gerichtshof hat klargestellt, dass sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes jeder berufen kann, bei dem eine Verwaltungsbehörde aufgrund bestimmter Zusicherungen, die sie ihm gegeben hat, begründete Erwartungen geweckt hat [33]. Dieser Grundsatz setzt voraus, dass die Handlungen der Verwaltungsbehörden in der Vorstellung eines umsichtigen und besonnenen Wirtschaftsteilnehmers vernünftige und berechtigte Erwartungen begründet haben [34].

72. Erstens stellt sich die Frage, ob es mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes vereinbar ist, wenn bei mehreren Steuerprüfungen nicht beanstandet wurde, dass die Bearbeitungstätigkeiten für die Erstattung der als Umsatzsteuervorauszahlung gezahlten Beträge als umsatzsteuerbefreite Umsätze behandelt wurden.

73. Aus der Rechtsprechung geht hervor, dass der bloße Umstand, dass die nationale Steuerverwaltung Mehrwertsteuererklärungen, die auf bestimmte Umsätze entfallende Beträge nicht enthielten, akzeptierte – selbst wenn dies über mehrere Jahre hinweg geschah –, nicht genügt, um eine bestimmte Zusicherung der Steuerverwaltung dahin zu begründen, dass auf diese Umsätze keine Mehrwertsteuer anfalle, und vermag daher insoweit kein schutzwürdiges Vertrauen entstehen zu lassen [35]. Ebenso kann die bloße Akzeptanz der Mehrwertsteuererklärungen eines Steuerpflichtigen über mehrere Jahre hinweg, ohne bei Steuerprüfungen die Einstufung dieser Umsätze als von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze zu hinterfragen, meiner Meinung nach grundsätzlich nicht als bestimmte Zusicherung gelten. Eine solche bloße Akzeptanz kann somit bei einem durchschnittlich umsichtigen und besonnenen Wirtschaftsteilnehmer keine berechtigten Erwartungen auf eine Steuerbefreiung dieser Umsätze begründen [36].

74. Im vorliegenden Fall geht jedoch aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Protokolle der Steuerprüfungen „eindeutig bezeugen“, dass „die Steuerverwaltung jahrelang davon ausging, dass [Határ Diszkont] rechtmäßig mehrwertsteuerfreie Rechnungen für die Dienstleistung der Bearbeitung der Unterlagen ausgestellt habe“. Das vorlegende Gericht macht diesbezüglich jedoch keine weiteren Angaben. Es wäre daher Sache dieses Gerichts, zu prüfen, ob die genannten Protokolle „bestimmte Zusicherungen“ im Sinne der oben genannten Rechtsprechung

[32] Vgl. Urteile vom 7. Juni 2005, VEMW u. a. (C-17/03, EU:C:2005:362, Rn. 73 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 14. März 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[33] Vgl. u. a. Urteil vom 15. April 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 90 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[34] Vgl. hierzu meine Schlussanträge in der Rechtssache BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, Nr. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[35] Urteil vom 15. April 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 92).

[36] Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 9. Juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, Rn. 46), und vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 47 und 48).

des Gerichtshofs hinsichtlich der steuerrechtlichen Behandlung der betreffenden Bearbeitungsdienstleistung enthielten, wenn eine solche Dienstleistung – *quod non* – im vorliegenden Fall zu bejahen wäre [37].

75. Was zweitens die fehlende Information über die Änderung der geltenden nationalen Rechtsvorschriften betrifft, so sehe ich nicht, wie ein solches etwaiges Versäumnis eine „bestimmte Zusicherung" darstellen könnte, die begründete Erwartungen im Sinne der in Nr. 71 der vorliegenden Schlussanträge erwähnten Rechtsprechung wecken würde. Im Übrigen scheint es keine Verpflichtung der Steuerverwaltung zu geben, die Steuerpflichtigen über Änderungen der Steuergesetzgebung zu informieren, von denen durchschnittlich umsichtige und besonnene Wirtschaftsteilnehmer Kenntnis haben sollten.

76. Drittens kann auch die von der Steuerverwaltung als Antwort auf Határ Diszkonts Anfrage erteilte Auskunft meines Erachtens im vorliegenden Fall nicht als „bestimmte Zusicherung", die begründete Erwartungen weckt, qualifiziert werden. Denn wie das vorlegende Gericht selbst feststellt, wurde diese Mitteilung, die außerdem unverbindlicher Natur war, während der Steuerprüfung (und aufgrund dieser Prüfung) versandt. Eine solche unverbindliche „*Ex-post*" -Information konnte somit keine Auswirkungen auf die bereits ausgeführten Umsätze haben, die Gegenstand der Steuerprüfung waren.

3. Zur vierten Vorlagefrage

77. In seiner vierten Vorlagefrage äußert das vorlegende Gericht Zweifel an der Auslegung der Art. 73 und 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die im vorliegenden Fall zu berücksichtigende Besteuerungsgrundlage und die Methode zur Berechnung der Mehrwertsteuer. Insbesondere hat das vorlegende Gericht in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs Zweifel an dem von der Steuerverwaltung gewählten Ansatz, im vorliegenden Fall die Bearbeitungsgebühren als Nettobetrag und nicht als Bruttobetrag einschließlich der Mehrwertsteuer zu betrachten. Diese Frage wäre nur dann zu beantworten, wenn bei einer Bejahung der ersten drei Fragen die genannten Bearbeitungstätigkeiten als steuerpflichtige und nicht als steuerfreie Dienstleistung anzusehen wären.

78. In diesem Zusammenhang erinnere ich daran, dass nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Bemessungsgrundlage „alles [umfasst], was den Wert der Gegenleistung bildet", die der Dienstleistungserbringer erhält oder erhalten soll. Der Wert der Gegenleistung entspricht dem vereinbarten Preis, den der Leistungsempfänger hierfür zahlt. Des Weiteren stellt Art. 78 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie klar, dass alle Steuern, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst, ebenfalls in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Auf diese Bemessungsgrundlage ist sodann der jeweilige Steuersatz anzuwenden (Art. 93 der Mehrwertsteuerrichtlinie). Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie spricht noch deutlicher davon, dass bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer geschuldet wird, die sich nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags errechnet [38].

[37] Insoweit weise ich darauf hin, dass es nicht ausgeschlossen ist, dass in besonderen Situationen eine Praxis der Steuerverwaltung in Bezug auf die steuerrechtliche Behandlung bestimmter Umsätze bei einem Wirtschaftsteilnehmer begründete Erwartungen in Bezug auf diese Behandlung begründen kann, so dass sich eine rückwirkende abweichende Anwendung, die auf einer Meinungsänderung dieser Verwaltung beruht, als problematisch erweisen könnte. In Anbetracht der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Vorlagefrage halte ich es jedoch nicht für erforderlich, hier auf die heikle Frage einzugehen, was eine „bestimmte Zusicherung" der Steuerverwaltung im Rahmen von Steuerprüfungen, die sich auf vergangene Steuerzeiträume beziehen, darstellt.

[38] Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz) (C-606/22, EU:C:2023:893, Nr. 29).

79. Die Folge hiervon ist, dass zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage aus jeder Gegenleistung im Sinne von Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer, wie sie kraft Gesetzes geschuldet ist, nach Art. 78 Buchst. a dieser Richtlinie herauszurechnen ist [39].

80. Aus all diesen Erwägungen ergibt sich, dass jeder vereinbarte (Brutto-)Preis immer die Mehrwertsteuer in Höhe des gesetzlich vorgesehenen (korrekten) Betrags enthält, ohne dass es für die Steuer, die dem Steuergläubiger zusteht, relevant ist, ob die Vertragsparteien diesen korrekten Betrag kannten oder nicht [40].

81. So hat der Gerichtshof ausdrücklich festgestellt, dass es eine Folge von Art. 78 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, dass die Mehrwertsteuer auch im Fall eines Irrtums des Steuerpflichtigen bei der Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes von Rechts wegen immer im vereinbarten Preis enthalten ist [41].

82. Im vorliegenden Fall müsste für den Fall, dass die in Rede stehenden Bearbeitungstätigkeiten – *quod non* – als steuerpflichtige und nicht steuerbefreite Dienstleistung angesehen werden sollten, der vereinbarte Preis, d. h. 15% der als Mehrwertsteuervorauszahlung gezahlten und anschließend erstatteten Beträge, als Bruttopreis angesehen werden, der bereits die Mehrwertsteuer enthält. Die Steuerbemessungsgrundlage, auf die dann der Mehrwertsteuersatz anzuwenden wäre, müsste entsprechend berechnet werden. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige die betreffenden Umsätze möglicherweise fälschlich als steuerbefreit betrachtet hat und der auf diese Umsätze anwendbare Steuersatz daher seiner Meinung nach null hätte betragen müssen, wäre in diesem Zusammenhang nicht relevant.

VI. Ergebnis

83. Im Licht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen des Szegedi Törvényszék (Stuhlgericht Szeged, Ungarn) wie folgt zu beantworten:

Art. 1 Abs. 2 und Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

sind dahin auszulegen, dass

die vom Verkäufer ausgeführten Bearbeitungstätigkeiten für die Erstattung von Beträgen, die von nicht in der Europäischen Union ansässigen Käufern als Mehrwertsteuervorauszahlung im Zusammenhang mit mehrwertsteuerfreien Lieferungen von Gegenständen, die diese anschließend ausführen, gezahlt werden, keine spezifischen und von den genannten Lieferungen unabhängigen Dienstleistungen begründen. Folglich sind diese Tätigkeiten nach dieser Richtlinie nicht steuerpflichtig, da sie lediglich eine Durchführung der Steuerbefreiung darstellen und nicht Ausdruck der Ausübung einer spezifischen wirtschaftlichen Tätigkeit sind, die sich von derjenigen der Lieferung der Gegenstände unterscheidet.

[39] Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz) (C-606/22, EU:C:2023:893, Nr. 30).

[40] Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz) (C-606/22, EU:C:2023:893, Nr. 32). Vgl. auch Urteil vom 21. März 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz) (C-606/22, EU:C:2024:255, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[41] Urteil vom 21. März 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz) (C-606/22, EU:C:2024:255, Rn. 27).