Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

17. Dezember 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr – Art. 146 Abs. 1 Buchst. b – Gegenstände, die durch einen nicht im Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedstaats ansässigen Erwerber nach Orten außerhalb der Europäischen Union versandt oder befördert werden – Art. 147 – ‚Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden', die nicht in der Union ansässig sind – Begriff – Gegenstände, die das Gebiet der Union tatsächlich verlassen haben – Beweis – Versagung der Steuerbefreiung bei der Ausfuhr – Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit – Betrug"

In der Rechtssache C-656/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szeged, Ungarn) mit Entscheidung vom 22. August 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 4. September 2019, in dem Verfahren

**BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.**

gegen

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan sowie der Richter M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos und I. Jarukaitis (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Campos Sánchez-Bordona,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., vertreten durch A. Hajós, A. I. Dobos und L. Horváth, ügyvédek,

– der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér und G. Koós als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Ungarisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Havas, L. Lozano Palacios und F. Clotuche-Duvieusart als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 16. Juli 2020

folgendes

## Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 146 und 147 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie oder Richtlinie) sowie der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (im Folgenden: Bakati) und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) (im Folgenden: Rechtsbehelfsdirektion) wegen eines Bescheids, mit dem die für Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung versagt wurde.

3 Dieser Rechtsstreit fällt seit dem 1. April 2020 in die Zuständigkeit des Szegedi Törvényszék (Gerichtshof Szeged, Ungarn), worüber dieses Gericht den Gerichtshof in Kenntnis setzte, ohne jedoch die Vorabentscheidungsfragen zurückzunehmen, die vom Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szeged, Ungarn) gestellt worden waren.

## Rechtlicher Rahmen

### *Unionsrecht*

*Mehrwertsteuerrichtlinie*

4 Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als ‚Lieferung von Gegenständen' gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen."

5 Titel IX dieser Richtlinie betrifft Steuerbefreiungen. Kapitel 1 dieses Titels besteht nur aus Art. 131 dieser Richtlinie, der vorsieht:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen."

6 Kapitel 6 („Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr") des Titels IX enthält die Art. 146 und 147 der Richtlinie. In Art. 146 Abs. 1 Buchst. b heißt es:

„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 Gemeinschaft versandt oder befördert werden, mit Ausnahme der vom Erwerber selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen“.

7 Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Betrifft die in Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe b genannte Lieferung Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden, gilt die Steuerbefreiung nur, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der Reisende ist nicht in der Gemeinschaft ansässig;

b) die Gegenstände werden vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert;

c) der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Mehrwertsteuer übersteigt 175 EUR oder den Gegenwert in Landeswährung …

Die Mitgliedstaaten können jedoch eine Lieferung, deren Gesamtwert unter dem in Unterabsatz 1 Buchstabe c vorgesehenen Betrag liegt, von der Steuer befreien.

(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 gilt ein Reisender als ‚nicht in der Gemeinschaft ansässig‘, wenn sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort nicht in der Gemeinschaft liegt. Dabei gilt als ‚Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort‘ der Ort, der im Reisepass, im Personalausweis oder in einem sonstigen Dokument eingetragen ist, das in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Lieferung bewirkt wird, als Identitätsnachweis anerkannt ist.

Der Nachweis der Ausfuhr wird durch Rechnungen oder entsprechende Belege erbracht, die mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft versehen sein müssen.

…“

8 Titel XI der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft „Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“. Zu Kapitel 7 („Verschiedenes“) dieses Titels gehört Art. 273 der Richtlinie, der in Abs. 1 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

*Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446*

9 Die 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. 2015, L 343, S. 1) enthält in Art. 1 Begriffsbestimmungen für die Zwecke der Anwendung dieser Delegierten Verordnung.

10 Gemäß Art. 1 Nr. 5 bezieht sich der Begriff „Gepäck“ auf „alle auf einer Reise von einer natürlichen Person auf beliebige Weise mitgeführte Waren“.

*Ungarisches Recht*

11 In § 98 des Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) heißt es:

„(1) Steuerfrei sind die Lieferungen von Waren, die aus dem Inland nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, vorausgesetzt, die Versendung oder Beförderung erfolgt

…

b) durch den Erwerber selbst oder durch einen für ihn handelnden Dritten unter den weiteren Bedingungen der Abs. 3 und 4 dieses Paragrafen bzw. der §§ 99 und 100 dieses Gesetzes.

(2) Abs. 1 findet unter folgenden Bedingungen Anwendung:

a) Die Behörde, über die die Waren aus dem Gebiet der Gemeinschaft ausgeführt werden, bescheinigt die Ausfuhr der Waren aus dem Gemeinschaftsgebiet, die bei der Erfüllung der Lieferung oder spätestens innerhalb von 90 Tagen nach der Lieferung stattfinden muss, …

…

(3) Abs. 1 Buchst. b kann vorbehaltlich der §§ 99 und 100 angewandt werden, wenn in diesem Zusammenhang der Erwerber nicht in Ungarn niedergelassen ist oder wenn, in Ermangelung einer Niederlassung, weder sein Wohnsitz noch sein gewöhnlicher Aufenthalt in Ungarn liegen.

…“

12 In § 99 des Umsatzsteuergesetzes heißt es:

„(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 Befreiung auch erforderlich, dass

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

b) der ausländische Reisende seine Rechtsstellung mit Hilfe von gültigen Reisedokumenten oder anderen gültigen amtlichen Unterlagen nachweist, die von Ungarn anerkannt werden und die zur Identifizierung der Person dienen;

c) die Behörde, über die die Waren aus dem Gebiet der Gemeinschaft ausgeführt werden, bestätigt, dass die Waren das Gemeinschaftsgebiet verlassen haben, indem die Behörde bei gleichzeitiger Vorlage der gelieferten Waren und der Originalrechnung, die die Erfüllung der Lieferung bestätigt, einen Sichtvermerk und einen Stempel auf dem von der Steuerverwaltung des Staates zu diesem Zweck zur Verfügung gestellten … Formular anbringt.

(2) Zur Geltendmachung der Steuerfreiheit muss der Verkäufer der Waren neben der Rechnungsausstellung – auf Antrag des ausländischen Reisenden – auch für das Ausfüllen des Antragsformulars zur Steuererstattung sorgen. … Das Antragsformular zur Steuererstattung wird vom Verkäufer der Waren in drei Exemplaren ausgestellt, von denen er die ersten beiden Exemplare an den ausländischen Reisenden übergibt, und das dritte Exemplar in seinen eigenen Unterlagen 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 Steuerbefreiung setzt voraus, dass der Verkäufer der Waren

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

b) dem ausländischen Reisenden – wenn bei der Erfüllung der Warenlieferung Steuer berechnet wurde – die berechnete Steuer gemäß den Abs. 5 bis 8 erstattet.

…

(6) Zur Erstattung der Steuer wird vom ausländische Reisenden bzw. seinem Bevollmächtigten dem Verkäufer 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.

…

(9) Wurde eine Steuer nach Abs. 4 Buchst. b berechnet und hat der Verkäufer der Waren diese zuvor als zu zahlende Steuer festgestellt und deklariert, ist er berechtigt … die … zu zahlende Steuer um den Betrag der erstatteten Steuer zu senken, vorausgesetzt, dass er diesen Betrag in seinen Unterlagen gesondert ausweist.

…“

13 § 259 Nr. 10 des Umsatzsteuergesetzes definiert den Begriff „ausländischer Reisender“ als „natürliche Personen, die weder die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats … noch ein Aufenthaltsrecht in einem Mitgliedstaat … besitzen, sowie Personen, die die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats … besitzen, aber außerhalb des Gebietes der Gemeinschaft ansässig sind“.

## Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14 Bis April 2015 war Bakati im Großhandel mit Zierpflanzen tätig. Anschließend betrieb sie Einzelhandel außerhalb von Verkaufsräumen. Seit 2015 ist ihr Jahresumsatz erheblich gestiegen, und zwar von 50 Mio. ungarischen Forint (im Folgenden: HUF) (etwa 140 000 Euro) auf 1 Mrd. HUF (etwa 2 784 000 Euro). Im Jahr 2016 bestand ihre Tätigkeit zu 95 % aus Lieferungen großer Mengen an Lebensmitteln, Kosmetik- und Reinigungsprodukten an 20 Privatpersonen aus drei Familien. Diese Einkäufe wurden per Telefon durchgeführt, und zwar mehrere hundert Male.

15 Die betreffenden Gegenstände wurden auf Rechnung von Bakati aus ihrem Lager in Szeged (Ungarn) zu einem von den Käufern angemieteten Lager in Tompa (Ungarn), nahe der ungarisch-serbischen Grenze, befördert. Dort wurden die Rechnungen und die Antragsformulare zur Erstattung der Umsatzsteuer für ausländische Reisende, die Bakati auf der Grundlage der von den Käufern übermittelten Informationen ausgestellt hatte, zusammen mit den betreffenden Gegenständen gegen Zahlung des Kaufpreises ausgehändigt. Die Käufer beförderten diese Gegenstände dann mit einem Privatfahrzeug als persönliches Gepäck nach Serbien. Ihnen wurde dafür die für Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von ausländischen Reisenden vorgesehene Umsatzsteuerbefreiung

gewährt, indem das Exemplar des Antragsformulars zur Erstattung der Umsatzsteuer mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle, dass die Waren in Tompa das Gebiet der Europäischen Union verlassen hätten, an Bakati zurückgeschickt wurde. Nach Erhalt dieses Formulars erstattete Bakati ihnen die beim Kauf entrichtete Umsatzsteuer.

16 In ihren Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2016 gab Bakati gemäß § 99 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes als abzugsfähigen Betrag der zu zahlenden Steuer die an die Käufer erstattete Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 339 788 000 HUF (ungefähr 946 000 Euro) an.

17 Im Rahmen einer Steuerprüfung stellte die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Steuer- und Zolldirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung für das Komitat Csongrád, Ungarn) fest, dass die in Rede stehenden Erwerbe über den persönlichen und familiären Bedarf der Erwerber hinausgegangen und zum Zweck des Weiterverkaufs der erworbenen Gegenstände erfolgt seien. Dies schließe aus, dass die Gegenstände persönliches Gepäck im Sinne der anwendbaren Rechtsvorschriften sein könnten. Ferner könne Bakati die Umsatzsteuerbefreiung bei der Ausfuhr nicht in Anspruch nehmen, weil sie kein zollbehördliches Ausfuhrverfahren für diese Gegenstände eingeleitet habe und nicht über die dafür notwendigen Belege verfüge. Daher verlangte die Behörde mit Bescheid vom 27. Juni 2018 von Bakati die Zahlung der Umsatzsteuerdifferenz in Höhe von 340 598 000 HUF (etwa 948 200 Euro), zuzüglich einer Steuergeldbuße in Höhe von 163 261 000 HUF (etwa 454 500 Euro) und Verzugszinsen in Höhe von 7 184 000 HUF (etwa 20 000 Euro).

18 Nachdem dieser Bescheid mit Bescheid der Rechtsbehelfsdirektion vom 31. Oktober 2018 bestätigt worden war, erhob Bakati beim Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szeged) Klage auf Nichtigerklärung des letzteren Bescheids.

19 Zur Klagebegründung machte Bakati insbesondere geltend, dass sich die Zollverwaltung angesichts des Fehlens einer Definition der Begriffe „persönliches Gepäck“ oder „Reise“ im Steuerrecht nicht weigern dürfe, ein Formular für aus dem Hoheitsgebiet Ungarns ausgeführte Waren mit einem Sichtvermerk zu versehen, nur weil vermutet werden könne, dass die Erwerber ihren Weiterverkauf beabsichtigten. Sie habe auch nicht beabsichtigt, die Steuer zu umgehen, da sie nach § 98 des Umsatzsteuergesetzes Anspruch auf Umsatzsteuerbefreiung bei der Ausfuhr gehabt habe. Außerdem könne die steuerliche Behandlung der in Rede stehenden Umsätze nicht von den Vorschriften des Zollrechts abhängen, und das Ziel der Steuerbefreiung von Ausfuhren sei gewahrt, da die fraglichen Gegenstände das Gebiet der Union tatsächlich verlassen hätten.

20 Die Rechtsbehelfsdirektion beantragte, die Klage abzuweisen.

21 Das vorlegende Gericht hebt hervor, dass Bakati zweifellos gewusst habe, dass die Erwerber die in Rede stehenden Gegenstände nicht für ihren persönlichen oder familiären Gebrauch gekauft hätten, sondern um sie auf serbischen Märkten weiterzuverkaufen, und dass sich die Mitglieder der drei Familien an den fraglichen Geschäften beteiligt hätten, damit der Gegenwert der einzelnen Lieferungen einen bestimmten Betrag nicht übersteige und so die Beförderung der Gegenstände über die Grenze zwischen Ungarn und Serbien erleichtert werde. Es sei unstreitig, dass die in Rede stehenden Gegenstände jeweils aus dem Hoheitsgebiet Ungarns ausgeführt worden seien.

22 Zur Begründetheit der Klage führt das vorlegende Gericht zunächst aus, dass nach einem Urteil der Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn) vom 8. Dezember 2016, auf das sich die Rechtsbehelfsdirektion gestützt habe, unter Umständen wie denen des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zunächst zu prüfen sei, ob die Voraussetzungen von § 99 des Umsatzsteuergesetzes vorliegen. Nach diesem Urteil entsprächen nur Gegenstände, die ein Reisender für seinen persönlichen Bedarf oder als Geschenke erwerbe, dem Begriff „Gepäck“, so dass § 99 nicht gestatte, Waren, deren Quantität Handelsmengen erreichen, als Gepäck auszuführen. Da die Lieferung eines Gegenstands jedoch in dem Land zu besteuern sei, in dem dieser letztendlich verwendet würde, verpflichte die Kúria (Oberster

Gerichtshof) somit die Steuerverwaltung – wenn nachgewiesen sei, dass die in Rede stehenden Gegenstände das Unionsgebiet verlassen hätten – zu prüfen, ob eine andere in § 98 des Umsatzsteuergesetzes vorgesehene Umsatzsteuerbefreiung anwendbar sei.

23 Da die §§ 98 und 99 des Umsatzsteuergesetzes den Art. 146 und 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprächen, stelle sich angesichts dieses Urteils erstens die Frage, wie der Begriff „persönliches Gepäck“ zu definieren sei. Dabei sei auf die allgemeine Bedeutung dieses Begriffs abzustellen, und dem Gegenstand der Ausfuhr komme entscheidende Bedeutung zu. Dies schließe aus, dass zum Weiterverkauf bestimmte Gegenstände unter diesen Begriff fallen könnten. Da es jedoch an einer einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs fehle, sei es erforderlich, ihn um Vorabentscheidung zu ersuchen.

24 Zweitens ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass die Steuerverwaltung die in Rede stehenden Lieferungen nicht anders einordnen müsse, da die betroffenen Erwerber ihre Absicht, die Umsatzsteuerbefreiung für ausländische Reisende in Anspruch zu nehmen, nicht geändert hätten und keine Ausfuhr aus Ungarn im Rahmen des einheitlichen Zollverfahrens erfolgt sei.

25 Da Bakati gewusst habe, dass die Erwerber betrügerisch handelten und die Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung für ausländische Reisende nicht erfüllt seien, sei sie nicht berechtigt gewesen, die Antragsformulare für die Umsatzsteuererstattung für ausländische Reisende auszustellen. Ob die Erwerber tatsächlich das serbische Steuerrecht umgangen hätten, sei unerheblich. Ausschlaggebend sei allein, dass Bakati durch ihr Verhalten die betrügerische Tätigkeit der Erwerber vorsätzlich erleichtert, absichtlich gegen die Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes verstoßen und damit ihre Steuerbemessungsgrundlage auf der Grundlage der Erstattung der Steuer, von der ausländische Reisende befreit seien, zu Unrecht verringert habe.

26 Wären die Steuerbehörden unter diesen Umständen verpflichtet, die Umsatzsteuerbefreiung auf einer anderen Rechtsgrundlage als der für ausländische Reisende vorgesehenen Rechtsgrundlage zu gewähren, indem die betreffenden Umsätze anders eingestuft würden, hätte das bösgläubige Verhalten von Bakati keine rechtlichen Folgen. Dies würde Bakati einen rechtswidrig erworbenen Wettbewerbsvorteil verschaffen, gegen den Grundsatz der Steuerneutralität verstoßen und der in Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Verpflichtung der Mitgliedstaaten, Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung und -umgehung zu ergreifen, zuwiderlaufen. Insoweit sei die Entscheidung im Urteil vom 17. Mai 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), übertragbar, aus dem sich ergebe, dass es einem Steuerpflichtigen nach Ablauf der dafür gesetzten Frist nicht gestattet sei, sich für eine Mehrwertsteuerbefreiung zu entscheiden.

27 Darüber hinaus hätten Bakati und die betroffenen Erwerber durch den Verstoß gegen geltende Formvorschriften ihre tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten den Steuer- und Zollbehörden gegenüber bewusst verheimlicht. Ein solcher Verstoß schließe die Feststellung aus, dass die materiellen Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbefreiung erfüllt seien. Die Behauptung von Bakati, das Abstempeln des Antragsformulars zur Erstattung der Umsatzsteuer für ausländische Reisende durch die Zollbehörden könne die Anwendung der Steuerbefreiung für eine Ausfuhrlieferung rechtfertigen, sei falsch. Die Umsatzsteuerbefreiung für ausländische Reisende betreffe nämlich eine andere Personengruppe als die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr, und es müsse festgestellt werden, auf welcher Grundlage der betreffende Erwerber einen Erstattungsanspruch habe.

28 Unter diesen Umständen hat das Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szeged) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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 Touristenverkehr (United Nations Treaty Series, Bd. 276, S. 230) und des Zusatzprotokolls zu diesem Abkommen sowie mit dem Begriff „Gepäck“ im Sinne von Art. 1 Nr. 5 der Delegierten Verordnung 2015/2446 gleichgesetzt wird, mit Art. 147 der 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 Steuerpflichtigen keine Steuerbefreiung für Lieferungen von Gegenständen an ausländische Reisende gemäß Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 den Art. 146 und 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit den unionsrechtlichen Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit vereinbar?

## Zu den Vorlagefragen

### *Vorbemerkungen*

29 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Bakati die Darstellung des Sachverhalts durch das vorlegende Gericht mit der Begründung bestreitet, dass diese unvollständig oder sogar falsch sei. Sie ersucht den Gerichtshof daher, zwei zusätzliche Fragen zu beantworten, die sie in ihren schriftlichen Erklärungen formuliert hat, oder im Rahmen der Prüfung der Fragen des vorlegenden Gerichts von Amts wegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zu berücksichtigen, da deren Berücksichtigung jedenfalls im Hinblick auf den vom vorlegenden Gericht unterbreiteten Sachverhalt erforderlich sei, um ihm eine sachdienliche Antwort zu geben.

30 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist in einem Verfahren nach Art. 267 AEUV, das auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, für die Würdigung des konkreten Sachverhalts das vorlegende Gericht zuständig. Der Gerichtshof ist daher nur befugt, sich auf der Grundlage des ihm vom vorlegenden Gericht unterbreiteten Sachverhalts zur Auslegung oder zur Gültigkeit einer Unionsvorschrift zu äußern (Urteil vom 21. Juli 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Folglich kann der Gerichtshof den zusätzlichen Sachvortrag von Bakati nicht berücksichtigen. Überdies enthalten die dem Gerichtshof vorliegenden Akten – von diesem Vortrag abgesehen – keinen Anhaltspunkt dafür, dass eine solche Berücksichtigung erforderlich wäre, um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben.

32 Im Übrigen ist es im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten nach Art. 267 AEUV allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts, in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der bei ihm anhängigen Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof von ihm vorgelegten Fragen zu beurteilen. Damit haben auch nur die innerstaatlichen Gerichte zu bestimmen, welche Fragen dem Gerichtshof vorzulegen sind; die Parteien können die Fragen inhaltlich nicht ändern (Urteil vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Außerdem wäre eine Beantwortung der von den Parteien genannten Zusatzfragen unvereinbar mit der Verpflichtung des Gerichtshofs, sicherzustellen, dass die Regierungen der Mitgliedstaaten und die Verfahrensbeteiligten die Möglichkeit haben, gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union Erklärungen abzugeben, denn den Verfahrensbeteiligten werden nach dieser Vorschrift nur die Vorlageentscheidungen zugestellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Daraus folgt, dass der Gerichtshof dem Antrag von Bakati auf Beantwortung zusätzlicher, von ihr gestellter Fragen nicht stattgeben kann.

### *Zur ersten und zur zweiten Frage*

35 Mit der ersten und der zweiten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die in Art. 147 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung für „Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden“, dahin auszulegen ist, dass darunter Gegenstände fallen, die eine Privatperson, die nicht in der Union ansässig ist, zu gewerblichen Zwecken nach Orten außerhalb der Union mit sich führt, um sie in einem Drittstaat weiterzuverkaufen.

36 Nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen von der Steuer, die durch den nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Union versandt oder befördert werden, mit Ausnahme der vom Erwerber selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen.

37 Gemäß Art. 147 Abs. 1 der Richtlinie gilt die Steuerbefreiung, wenn die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b genannte Lieferung Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden betrifft, nur dann, wenn der Reisende nicht in der Union ansässig ist, die Gegenstände vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert werden

und der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Mehrwertsteuer 175 Euro oder den Gegenwert in Landeswährung übersteigt; die Mitgliedstaaten können jedoch auch eine Lieferung, deren Gesamtwert unter diesem Betrag liegt, von der Steuer befreien.

38 Zur Frage, ob die für „Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden“ vorgesehene Steuerbefreiung im Sinne von Art. 147 Abs. 1 der Richtlinie auf Gegenstände anwendbar ist, die unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens befördert wurden, ist festzustellen, dass aus den Erfordernissen sowohl der einheitlichen Anwendung des Unionsrechts als auch des Gleichheitssatzes folgt, dass die Begriffe einer Vorschrift des Unionsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Tragweite nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Union eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten müssen (Urteile vom 18. Oktober 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 23. April 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Zudem sind Bedeutung und Tragweite von Begriffen, die das Unionsrecht nicht definiert, entsprechend ihrem üblichen Sinn nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch und unter Berücksichtigung des Zusammenhangs, in dem sie verwendet werden, und der Ziele der Regelung, zu der sie gehören, zu bestimmen (Urteile vom 18. Oktober 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 23. April 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen, soweit der Unionsgesetzgeber nicht die Mitgliedstaaten mit der Bestimmung einiger Begriffe betraut hat, autonome Begriffe des Unionsrechts darstellen, die im Gesamtzusammenhang des mit dieser Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Oktober 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 7. März 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees u. a., C-424/11, EU:C:2013:144, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Diese Befreiungen sind darüber hinaus eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass die Mehrwertsteuer auf jede Lieferung von Gegenständen und jede Dienstleistung erhoben wird, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt (Urteile vom 18. Oktober 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 29. Juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 In Ermangelung eines Verweises auf das Recht der Mitgliedstaaten und einer einschlägigen Definition in der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die Wendung „Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden“ im Sinne von Art. 147 Abs. 1 der Richtlinie daher entsprechend ihrem üblichen Sinn nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch und unter Berücksichtigung des Zusammenhangs, in dem sie verwendet wird, und der Ziele der Regelung, zu der sie gehört, auszulegen.

43 Insoweit ist angesichts der vom vorlegenden Gericht in der ersten Frage und im zweiten Teil der zweiten Frage geäußerten Fragestellungen zunächst festzustellen, dass zum einen der Begriff „persönliches Gepäck“ im Sinne von Art. 147 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht durch eine unmittelbare Heranziehung des Begriffs „persönliches Reisegut“ im Sinne des am 4. Juni 1954 in New York unterzeichneten Abkommens über die Zollerleichterungen im Touristenverkehr und des Zusatzprotokolls zu diesem Abkommen, zu dessen Parteien im Übrigen weder die Union noch alle Mitgliedstaaten gehören, definiert werden kann, da dies nicht in Einklang mit der in den Rn. 38 bis 40 des vorliegenden Urteils angeführten ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs stünde, und insbesondere nicht damit, dass die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen

autonome Begriffe des Unionsrechts darstellen. Des Weiteren kann nach dieser ständigen Rechtsprechung der Begriff „persönliches Gepäck“ auch nicht dahin ausgelegt werden, dass er sich ausschließlich auf den „allgemeinen Wortsinn“ bezieht.

44 Zum anderen kann dieser Begriff nicht mit dem Begriff „Gepäck“ in Art. 1 Nr. 5 der Delegierten Verordnung 2015/2446 gleichgesetzt werden. Nach der in Rn. 40 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung sind die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen nämlich im Gesamtzusammenhang des mit dieser Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und das Unionssystem der Erhebung von Zöllen weisen Unterschiede in Aufbau, Zielsetzung und Zweck auf, die es grundsätzlich ausschließen, dass die Begriffe einer Befreiungsvorschrift im Rahmen des Mehrwertsteuersystems durch einen Verweis auf Definitionen bestimmt werden, die in den Vorschriften über das Unionssystem der Erhebung von Zöllen für die Zwecke dieser Vorschriften vorgesehen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 28).

45 Zur Auslegung der Wendung „Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden“ ist festzustellen, dass sie in ihrem üblichen Sinn nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch Gegenstände im Allgemeinen von kleiner Größe oder in kleiner Menge erfasst, die eine natürliche Person bei einer Reise mit sich führt, die sie während der Reise benötigt und die ihrem privaten Gebrauch oder dem ihrer Familie dienen. Dazu können auch solche Gegenstände gehören, die sie während dieser Reise erwirbt.

46 Zum Zusammenhang, in den sich Art. 147 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie einfügt, ist festzustellen, dass nach dieser Bestimmung die Anwendung der in diesem Artikel vorgesehenen Befreiung nicht nur davon abhängt, dass die Lieferung „Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden“ betrifft, sondern auch davon, dass die kumulativ geltenden Bedingungen des Art. 147 Abs. 1 Buchst. a bis c erfüllt sind, also dass der Reisende nicht in der Union ansässig ist, die Gegenstände vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert werden und der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Mehrwertsteuer grundsätzlich 175 Euro oder den Gegenwert in Landeswährung übersteigt.

47 Art. 147 Abs. 2 Unterabs. 1 stellt klar, dass unter dem Begriff „Reisender, der nicht in der [Union] ansässig ist“, ein Reisender zu verstehen ist, dessen „Wohnsitz oder … gewöhnlicher Aufenthaltsort nicht in der [Union] liegt“, und dass der Begriff „Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort“ der Ort ist, „der im Reisepass, im Personalausweis oder in einem sonstigen Dokument eingetragen ist, das in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Lieferung bewirkt wird, als Identitätsnachweis anerkannt ist“.

48 Nach diesen in Art. 147 und insbesondere in Art. 147 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a und Abs. 2 aufgeführten Elementen ist der potenzielle Begünstigte der in diesem Artikel vorgesehenen Befreiung also eine natürliche Person, die nicht als Wirtschaftsteilnehmer handelt. Damit ist ausgeschlossen, dass diese Befreiung zugunsten von Wirtschaftsteilnehmern vorgesehen ist, und folglich auch, dass sie auf Ausfuhren gewerblicher Art anwendbar ist.

49 In Anbetracht dieser Feststellung und der in der Rn. 41 des vorliegenden Urteils angeführten ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, nach der die Mehrwertsteuerbefreiungen eng auszulegen sind, kann die in Art. 147 Abs. 1 der Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung für „Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden“ somit nicht auf Gegenstände angewandt werden, die eine Privatperson zu gewerblichen Zwecken nach Orten außerhalb der Union mit sich führt, um sie in einem Drittstaat weiterzuverkaufen.

50 Diese Auslegung wird durch den speziellen Zweck bestätigt, den die in Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung verfolgt. Zwar dient diese generell – ebenso wie die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie vorgesehene Befreiung – dazu, im Rahmen des internationalen Handelsverkehrs den Grundsatz zu wahren, dass die betreffenden Gegenstände an

ihrem Bestimmungsort besteuert werden, und damit zu gewährleisten, dass der fragliche Umsatz ausschließlich an dem Ort besteuert wird, an dem die Erzeugnisse verbraucht werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. Juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, Rn. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

51 Art. 147 der Richtlinie verfolgt darüber hinaus, wie der Generalanwalt in den Nrn. 67 bis 71 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, das spezifische Ziel der Förderung des Tourismus, wie die den Mitgliedstaaten durch Art. 147 Abs. 1 Unterabs. 2 eingeräumte Möglichkeit zeigt, Lieferungen von Gegenständen, deren Gesamtwert niedriger als der in Art. 147 Unterabs. 1 Buchst. c vorgesehene Betrag ist, von der Steuer zu befreien. Es würde aber jeder Bezug zu diesem Ziel der Tourismusförderung, das eng mit einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Erwerbers verbunden ist, fehlen, wenn die Steuerbefreiung nach Art. 147 für Ausfuhren zu gewerblichen Zwecken zum Weiterverkauf der betreffenden Waren in einem Drittstaat gewährt würde.

52 Für diese Auslegung spricht ferner die gesetzgeberische Entwicklung der Bestimmung, die nunmehr in Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten ist. Diese Bestimmung knüpfte, wie der Generalanwalt in den Nrn. 43 bis 59 und 63 seiner Schlussanträge ebenfalls ausgeführt hat, ursprünglich an Waren nichtgewerblichen Charakters, die für die Einfuhr im persönlichen Gepäck von Reisenden vorgesehen waren, sowie an Lieferungen auf der Einzelhandelsstufe an. Es liegen jedoch keine Anzeichen dafür vor, dass der Unionsgesetzgeber diese Anknüpfung bei den verschiedenen Änderungen, die er an dieser Bestimmung vorgenommen hat, erneut aufgreifen wollte.

53 Nach alledem ist auf die erste und die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass die in Art. 147 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung für „Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden“, dahin auszulegen ist, dass darunter keine Gegenstände fallen, die eine Privatperson, die nicht in der Union ansässig ist, zu gewerblichen Zwecken nach Orten außerhalb der Union mit sich führt, um sie in einem Drittstaat weiterzuverkaufen.

### *Zur dritten und zur vierten Frage*

54 Mit der dritten und der vierten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 146 Abs. 1 Buchst. b und Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Rechtsprechung entgegenstehen, nach der die Steuerverwaltung, wenn sie feststellt, dass die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerbefreiung für Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden nicht erfüllt sind, die betreffenden Gegenstände vom Erwerber aber tatsächlich nach Orten außerhalb der Union befördert wurden, verpflichtet ist, zu prüfen, ob die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung auf die in Rede stehende Lieferung angewandt werden kann, obwohl die einschlägigen Zollformalitäten nicht durchgeführt wurden und der Erwerber beim Kauf nicht beabsichtigte, dass diese Befreiung angewandt wird.

55 Nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten 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, mit Ausnahme der vom Erwerber selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen, von der Steuer. Diese Vorschrift ist in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie zu sehen, wonach als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (Urteile vom 28. Februar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, Rn. 24, und vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56 Aus diesen Vorschriften und insbesondere dem in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b verwendeten Begriff „versandt“ ergibt sich, dass die Ausfuhr eines Gegenstands durchgeführt worden und die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung anwendbar ist, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand an einen Ort außerhalb der Union versandt oder befördert worden ist und der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung das Hoheitsgebiet der Union physisch verlassen hat (Urteile vom 28. Februar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, Rn. 25, und vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

57 Im vorliegenden Fall ist unstreitig, dass Lieferungen von Gegenständen im Sinne von Art. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie stattgefunden haben, dass die Gegenstände, auf die sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze beziehen, von ihren Erwerbern nach Orten außerhalb der Union befördert wurden und dass für jede dieser Lieferungen die tatsächliche Ausfuhr der Gegenstände aus dem Gebiet der Union durch einen von der Ausgangszollstelle angebrachten Sichtvermerk auf einem Formular bestätigt wird, das sich im Besitz des Steuerpflichtigen befindet.

58 Im Übrigen betrifft die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Lieferung zwar Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden, doch gilt die Steuerbefreiung nur, wenn bestimmte zusätzliche, in Art. 147 der Richtlinie vorgesehene Voraussetzungen erfüllt sind (Urteil vom 28. Februar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, Rn. 27).

59 Wie aber aus dem Wortlaut von Art. 147 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der in der vorstehenden Randnummer angeführten Rechtsprechung ausdrücklich hervorgeht, stellt Art. 147 der Richtlinie nur einen besonderen Anwendungsfall der in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung dar, und die in Art. 147 festgelegten Voraussetzungen kommen zu den in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Voraussetzungen hinzu. Somit schließt der Umstand, dass diese speziell in Art. 147 vorgesehenen Voraussetzungen nicht erfüllt sind, nicht aus, dass die Voraussetzungen des Art. 146 Abs. 1 Buchst. b erfüllt sind.

60 Ferner sieht Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie zum einen keine Voraussetzung vor, nach der die für die Ausfuhr geltenden Zollformalitäten zu beachten sind, damit die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung bei der Ausfuhr anwendbar ist (vgl. entsprechend Urteil vom 28. März 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, Rn. 26).

61 Zum anderen hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ einen objektiven Charakter hat und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar ist. Die Steuerverwaltung ist dabei nicht verpflichtet, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des betroffenen Steuerpflichtigen zu ermitteln oder gar die Absicht eines von diesem Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers zu berücksichtigen (Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62 Hieraus ergibt sich, dass Umsätze wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen von Gegenständen im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen, wenn sie die in Rn. 56 des vorliegenden Urteils dargelegten objektiven Kriterien erfüllen, auf denen dieses Konzept beruht (vgl. entsprechend Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 23).

63 Daher kann die Einordnung eines Umsatzes als „Ausfuhrlieferung“ im Sinne dieser Bestimmung weder von der Beachtung der für die Ausfuhr geltenden Zollformalitäten abhängen (vgl. entsprechend Urteil vom 28. März 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung)

noch davon, dass der Erwerber beim Kauf beabsichtigte, dass nicht die in dieser Bestimmung, sondern die in Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung zur Anwendung kommt. Diese Umstände schließen nämlich nicht aus, dass diese objektiven Kriterien erfüllt sind.

64 Nach alledem ist auf die dritte und die vierte Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 146 Abs. 1 Buchst. b und Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Rechtsprechung nicht entgegenstehen, nach der die Steuerverwaltung, wenn sie feststellt, dass die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerbefreiung für Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden nicht erfüllt sind, die betreffenden Gegenstände vom Erwerber aber tatsächlich nach Orten außerhalb der Union befördert wurden, verpflichtet ist, zu prüfen, ob die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung auf die in Rede stehende Lieferung angewandt werden kann, obwohl die einschlägigen Zollformalitäten nicht durchgeführt wurden und der Erwerber beim Kauf nicht beabsichtigte, dass diese Befreiung angewandt wird.

### *Zur fünften Frage*

65 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 146 Abs. 1 Buchst. b und Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, nach der die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen automatisch die in diesen Bestimmungen vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung versagt, wenn sie feststellt, dass der Steuerpflichtige das Formular bösgläubig ausgestellt hat, auf dessen Grundlage der Erwerber sich auf die in Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung berufen hat, obwohl feststeht, dass die betroffenen Gegenstände das Gebiet der Union verlassen haben.

66 Wie sich aus der Prüfung der ersten und der zweiten Frage ergibt, ist die in Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung nicht anwendbar auf Gegenstände, die von ihrem Erwerber nach Orten außerhalb der Union zu gewerblichen Zwecken mit sich geführt wurden, um sie in einem Drittstaat weiterzuverkaufen. Jedoch stellt, wie bereits in Rn. 59 des vorliegenden Urteils ausgeführt, die Steuerbefreiung nach Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur einen besonderen Anwendungsfall der in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie vorgesehenen Befreiung dar, und der Umstand, dass die speziellen Voraussetzungen des Art. 147 nicht erfüllt sind, schließt nicht aus, dass die Voraussetzungen des Art. 146 Abs. 1 Buchst. b erfüllt sind.

67 Folglich darf eine Steuerverwaltung, wenn sie feststellt, dass die in Rede stehende Ausfuhr gewerblichen Zwecken dient und damit die Steuerbefreiung nach Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht in Anspruch genommen werden kann, nicht automatisch schlussfolgern, dass die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie vorgesehene Befreiung ebenfalls zu verweigern ist.

68 Ferner hängt, wie ebenfalls bereits in den Rn. 62 und 63 des vorliegenden Urteils ausgeführt, die Einordnung eines Umsatzes als „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie davon ab, ob er die in Rn. 56 des vorliegenden Urteils dargelegten objektiven Kriterien, auf denen dieses Konzept beruht, erfüllt; sie kann weder von der Beachtung der Zollformalitäten noch von der Absicht des Steuerpflichtigen oder eines anderen, an derselben Lieferkette beteiligten Akteurs abhängen.

69 Nach Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie werden die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 des Titels IX der Richtlinie, zu denen die Art. 146 und 147 der Richtlinie gehören, allerdings unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung

oder Missbrauch festlegen. Ferner können die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden.

70 Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten bei Ausübung ihrer Befugnisse nach den Art. 131 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten müssen, die Bestandteil der Unionsrechtsordnung sind und zu denen u. a. der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zählt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Februar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 26).

71 In Bezug auf diesen Grundsatz ist darauf hinzuweisen, dass eine nationale Praxis dann über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, wenn sie das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung im Wesentlichen von der Einhaltung formaler Pflichten abhängig macht, ohne dass die materiellen Voraussetzungen berücksichtigt würden und insbesondere ohne dass in Betracht zu ziehen wäre, ob diese erfüllt sind. Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern (vgl. entsprechend Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

72 Sind die materiellen Voraussetzungen erfüllt, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formalen Anforderungen nicht genügt hat (Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

73 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gibt es nur zwei Fälle, in denen die Nichteinhaltung einer formalen Anforderung den Verlust des Rechts auf Mehrwertsteuerbefreiung nach sich ziehen kann (Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

74 Erstens kann der Verstoß gegen eine formale Anforderung zur Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung führen, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

75 In Anbetracht der vom vorlegenden Gericht formulierten Fragen ist in diesem Zusammenhang festzustellen, dass die Befreiung gemäß Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar eine „Steuerbefreiung bei der Ausfuhr“ ist und es daher erforderlich ist, die tatsächliche Ausfuhr den zuständigen Steuerbehörden gegenüber hinreichend nachzuweisen. Dieses Erfordernis, das sich somit auf die materiellen Voraussetzungen bezieht, die erfüllt sein müssen, damit die Steuerbefreiung gewährt wird, kann demnach nur als eine rein formale Pflicht im Sinne der in Rn. 71 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung angesehen werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 47 und 48, und vom 28. März 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, Rn. 36).

76 Jedoch kann eine alle anderen Beweismodalitäten ausschließende Beweismodalität nicht vorgeschrieben werden, und jedes Beweismittel, das bei der zuständigen Steuerbehörde die erforderliche Überzeugung begründet, ist zuzulassen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 49 und 50).

77 Im vorliegenden Fall ist, wie bereits in Rn. 57 des vorliegenden Urteils ausgeführt, allerdings unstreitig, dass Lieferungen von Gegenständen im Sinne von Art. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie stattgefunden haben, dass die Gegenstände, auf die sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze beziehen, von ihren Erwerbern nach Orten außerhalb der Union befördert wurden und dass für jede

dieser Lieferungen die tatsächliche Ausfuhr der Gegenstände aus dem Gebiet der Union durch einen von der Ausgangszollstelle angebrachten Sichtvermerk auf einem Formular bestätigt wird, das sich im Besitz des Steuerpflichtigen befindet.

78 Dass das im Ausgangsverfahren in Rede stehende Formular für die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen war, schließt jedoch nicht aus, dass der darauf angebrachte Sichtvermerk die Annahme zulassen kann, dass das materielle Erfordernis der tatsächlichen Verbringung der Gegenstände aus dem Gebiet der Union erfüllt worden ist. Zum einen stellt nämlich das Anbringen dieses Sichtvermerks auf einer Rechnung oder einem entsprechenden Beleg eine der in Art. 147 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich anerkannten Möglichkeiten dar, die Ausfuhr von Gegenständen aus der Union nachzuweisen. Zum anderen stellt eine Überführung der betreffenden Gegenstände in das Zollverfahren der Ausfuhr, sei es vor oder nach der Ausfuhr, eine formale Verpflichtung dar, die darüber hinaus nicht unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, sondern unter das Zollsystem fällt. Daher schließt die Nichtbeachtung dieser Verpflichtung es als solche nicht aus, dass die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung erfüllt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. März 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, Rn. 39).

79 Daher ist es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht vereinbar, wenn eine Mehrwertsteuerbefreiung für eine Lieferung von Gegenständen deshalb verweigert wird, weil der betroffene Steuerpflichtige kein zollbehördliches Ausfuhrverfahren für diese Gegenstände durchgeführt hat und nicht über die notwendigen Belege verfügt, obwohl feststeht, dass die Gegenstände entsprechend den in Rn. 56 des vorliegenden Urteils genannten Kriterien tatsächlich ausgeführt wurden, was durch einen von der Ausgangszollstelle angebrachten Sichtvermerk bestätigt wird, und diese Lieferung daher durch ihre objektiven Merkmale die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt (vgl. entsprechend Urteil vom 28. März 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, Rn. 30). Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, die in diesem Zusammenhang erforderlichen Feststellungen zu treffen.

80 Zweitens kann sich ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdenden Steuerhinterziehung beteiligt hat, für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung nicht auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität berufen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verstößt es nicht gegen das Unionsrecht, von einem Wirtschaftsteilnehmer zu fordern, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Sollte der betreffende Steuerpflichtige gewusst haben oder hätte er wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und hat er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um diese zu verhindern, müsste ihm der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung versagt werden (Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

81 Dagegen kann der Lieferer nicht unabhängig davon, ob er an dem vom Abnehmer begangenen Betrug beteiligt war, auf Zahlung der Mehrwertsteuer in Anspruch genommen werden. Es wäre nämlich offenkundig unverhältnismäßig, einem Steuerpflichtigen anzulasten, dass durch betrügerische Machenschaften Dritter, auf die er keinen Einfluss hat, Steuereinnahmen entgehen (Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

82 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass dann, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei der Ausfuhr nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, u. a. die Verbringung der betroffenen Gegenstände aus dem Zollgebiet der Union, nachgewiesen sind, für eine solche Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet wird und grundsätzlich keine Gefahr eines Steuerbetrugs oder finanzieller Verluste mehr besteht, die die

Besteuerung des betroffenen Umsatzes rechtfertigen kann (Urteile vom 19. Dezember 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, Rn. 40, und vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 35).

83 Auch hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass ein Betrug, der das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, nicht allein deshalb ausgeschlossen werden kann, weil die betrügerischen Handlungen in einem Drittstaat begangen wurden, und dass es in einem solchen Fall Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu prüfen, ob die fraglichen Umsätze tatsächlich in einen solchen Betrug einbezogen waren, und gegebenenfalls zu beurteilen, ob der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass dies der Fall war (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, Rn. 37).

84 Im vorliegenden Fall macht das vorlegende Gericht jedoch keine näheren Angaben zur Art des von Bakati begangenen Betrugs, insbesondere zu dem Ausmaß, in dem ihr Verhalten zu finanziellen Verlusten geführt oder das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hätte. Insoweit kann eine bloße Steigerung des Umsatzes dieser Gesellschaft zulasten des Umsatzes ihrer Konkurrenten nicht von vornherein eine solche Gefährdung darstellen.

85 Im Übrigen ist festzustellen, dass die Anwendung einer Steuerbefreiung bei der Ausfuhr im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht von der Ausübung einer Option durch den Steuerpflichtigen abhängt, da diese Befreiung grundsätzlich rechtmäßig ist, wenn die entsprechenden materiellen Voraussetzungen nach der in Rn. 56 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung erfüllt sind. Folglich lassen sich entgegen dem, was das vorlegende Gericht zu erwägen scheint, die Erkenntnisse aus der auf das Urteil vom 17. Mai 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), zurückgehenden Rechtsprechung zur Möglichkeit für einen Mitgliedstaat, die rückwirkende Anwendung einer besonderen Mehrwertsteuerregelung, die eine Steuerbefreiung für Kleinunternehmen vorsieht, auf einen Steuerpflichtigen auszuschließen, der die hierfür erforderlichen materiellen Voraussetzungen erfüllt, der aber von der Möglichkeit, die Anwendung dieser Regelung zu wählen, nicht zu dem Zeitpunkt Gebrauch gemacht hat, zu dem er der Steuerverwaltung die Aufnahme seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten angezeigt hat, nicht auf Umstände wie die des Ausgangsverfahrens übertragen.

86 Aus dem Wortlaut der fünften Vorlagefrage und den Gründen der Vorlageentscheidung geht jedoch hervor, dass Bakati an dem Verstoß gegen Art. 147 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie beteiligt war.

87 Ein solcher punktueller Verstoß gegen eine Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie, der nicht zu einem finanziellen Verlust für die Union führt, kann jedoch nicht als Gefährdung des Funktionierens des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems angesehen werden.

88 Daher kann ein solcher Verstoß, ohne dass die Möglichkeit ausgeschlossen wäre, deshalb nach nationalem Recht verhältnismäßige Verwaltungssanktionen wie z. B. Geldbußen zu verhängen, nicht mit der Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung für die tatsächlich durchgeführten Ausfuhren geahndet werden.

89 Nach alledem ist auf die fünfte Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 146 Abs. 1 Buchst. b und Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, nach der die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen automatisch die in diesen Bestimmungen vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung versagt, wenn sie feststellt, dass der Steuerpflichtige das Formular bösgläubig ausgestellt hat, auf dessen Grundlage der Erwerber sich auf die in Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung berufen hat, obwohl feststeht, dass die betroffenen Gegenstände das Gebiet der Union verlassen haben. Unter diesen Umständen ist die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen, wenn der Verstoß gegen eine formale Anforderung den sicheren Nachweis verhindert, dass

die materiellen Anforderungen hinsichtlich der Anwendung dieser Befreiung erfüllt wurden, oder wenn festgestellt wird, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der fragliche Umsatz in einen Betrug einbezogen war, der das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet.

## Kosten

90 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die in Art. 147 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vorgesehene Steuerbefreiung für „Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden“, ist dahin auszulegen, dass darunter keine Gegenstände fallen, die eine Privatperson, die nicht in der Europäischen Union ansässig ist, zu gewerblichen Zwecken nach Orten außerhalb der Europäischen Union mit sich führt, um sie in einem Drittstaat weiterzuverkaufen.**

2. **Art. 146 Abs. 1 Buchst. b und Art. 147 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Rechtsprechung nicht entgegenstehen, nach der die Steuerverwaltung, wenn sie feststellt, dass die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerbefreiung für Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden nicht erfüllt sind, die betreffenden Gegenstände vom Erwerber aber tatsächlich nach Orten außerhalb der Union befördert wurden, verpflichtet ist, zu prüfen, ob die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung auf die in Rede stehende Lieferung angewandt werden kann, obwohl die einschlägigen Zollformalitäten nicht durchgeführt wurden und der Erwerber beim Kauf nicht beabsichtigte, dass diese Befreiung angewandt wird.**

3. **Art. 146 Abs. 1 Buchst. b und Art. 147 der Richtlinie 2006/112 sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, nach der die Steuerverwaltung einem Steuerpflichtigen automatisch die in diesen Bestimmungen vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung versagt, wenn sie feststellt, dass der Steuerpflichtige das Formular bösgläubig ausgestellt hat, auf dessen Grundlage der Erwerber sich auf die in Art. 147 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung berufen hat, obwohl feststeht, dass die betroffenen Gegenstände das Gebiet der Europäischen Union verlassen haben. Unter diesen Umständen ist die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen, wenn der Verstoß gegen eine formale Anforderung den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen hinsichtlich der Anwendung dieser Befreiung erfüllt wurden, oder wenn festgestellt wird, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der fragliche Umsatz in einen Betrug einbezogen war, der das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet.**

Unterschriften