

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

19. Dezember 2013(*)

„Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 146 – Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr – Art. 131 – Von den Mitgliedstaaten festgelegte Bedingungen – Nationale Rechtsvorschriften, nach denen ein für die Ausfuhr bestimmter Gegenstand das Zollgebiet der Europäischen Union innerhalb einer starren Frist von 90 Tagen nach der Lieferung verlassen haben muss“

In der Rechtssache C-563/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Kúria (Ungarn) mit Entscheidung vom 18. Oktober 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 5. Dezember 2012, in dem Verfahren

BDV Hungary Trading Kft., in Liquidation,

gegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz (Berichterstatter) sowie der Richter E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby und C. Vajda,

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 24. Oktober 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der BDV Hungary Trading Kft., in Liquidation, vertreten durch Á. Gerey und D. Sobor, ügyvédek,
- der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, vertreten durch Z. Szilveszter und Z. Tamásné Kajati, jogtanácsos,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch K. Szíjjártó, M. Z. Fehér und G. Koós als Bevollmächtigte,
- der griechischen Regierung, vertreten durch I. Pouli und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios, V. Bottka und A. Sipos als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge

über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 15 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ? Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 (ABl. L 376, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie der Art. 131, 146 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der BDV Hungary Trading Kft. (im Folgenden: BDV), die sich im Verfahren der freiwilligen Liquidation befindet, und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága (Nationale Steuer- und Zollverwaltung – Regionale Finanzdirektion für Mittelungarn) über die Mehrwertsteuerbefreiung der Lieferung von Gegenständen, die nach Orten außerhalb der Europäischen Union versandt oder befördert worden sind.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 15 Nrn. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

1. Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden;

2. Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht im Inland ansässigen Abnehmer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, mit Ausnahme der vom Abnehmer selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen;

...“

4 Die Richtlinie 2006/112 hat gemäß ihren Art. 411 und 413 die Mehrwertsteuervorschriften der Union, insbesondere die Sechste Richtlinie, mit Wirkung vom 1. Januar 2007 aufgehoben und ersetzt. Nach dem ersten und dem dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 war eine Neufassung der Sechsten Richtlinie erforderlich, um durch eine Überarbeitung von Struktur und sprachlicher Fassung, jedoch grundsätzlich ohne Änderung des Inhalts, für Klarheit und Wirtschaftlichkeit sämtlicher anwendbaren Bestimmungen zu sorgen. Die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und die entsprechenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie sind somit im Wesentlichen identisch.

5 In Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

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

6 Art. 131 dieser Richtlinie lautet:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 [in Titel IX der Richtlinie 2006/112] 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.“

7 Art. 146 Abs. 1 in Titel IX Kapitel 6 („Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr“) dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

- a) die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden;
- 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;

...“

8 Art. 273 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„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.“

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

Ungarisches Recht

9 Art. 11 Abs. 1 des Gesetzes Nr. LXXIV aus dem Jahr 1992 über die Mehrwertsteuer (*Magyar Közlöny* 1992/128, im Folgenden: altes Mehrwertsteuergesetz) bestimmt den Begriff „Ausfuhr von Erzeugnissen“ wie folgt:

„Ausfuhr von Erzeugnissen: alle Lieferungen von Erzeugnissen, in deren unmittelbarer Folge die Zollbehörde die Erzeugnisse spätestens bis zum letzten Tag des dritten Monats nach dem Monat, in dem die Lieferung erfolgt ist, mit endgültiger Bestimmung in das Gebiet eines Drittstaats verbringen lässt. Zwischen der Lieferung und dem Verlassen des Hoheitsgebiets darf unbeschadet eines Ausprobierens oder eines Testlaufs keine Verwendung oder Verwertung der Erzeugnisse erfolgen.“

10 § 29 dieses Gesetzes sieht vor:

„Steuerfrei sind

a) die Ausfuhr von Erzeugnissen,

...“

11 Das Gesetz Nr. CXXVII aus dem Jahr 2007 über die Mehrwertsteuer (*Magyar Közlöny* 2007/155, im Folgenden: neues Mehrwertsteuergesetz) trat am 1. Januar 2008 in Kraft. § 98 dieses Gesetzes sieht vor:

„(1) Steuerfrei sind die Lieferungen von Erzeugnissen, die aus dem Inland in einen Drittstaat auf dem Postweg versandt oder befördert werden, vorausgesetzt, die Versendung oder Beförderung erfolgt

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

b) durch den Erwerber selbst oder für seine Rechnung durch einen Dritten unter den zusätzlichen Bedingungen der Abs. 3 und 4 [dieses Artikels] oder der Art. 99 und 100 dieses Gesetzes.

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

a) Die Behörde, über die die Erzeugnisse aus der Gemeinschaft verbracht werden, hat bescheinigt, dass sie dieses Gebiet bei der Lieferung oder spätestens innerhalb von 90 Tagen nach diesem Zeitpunkt verlassen haben, und

b) innerhalb der Frist nach Buchst. a ist unbeschadet eines Ausprobierens oder eines Testlaufs keine bestimmungsgemäße Verwendung oder andere Verwertung der Erzeugnisse erfolgt.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 BDV betrieb in den Jahren 2007 und 2008 einen Großhandel mit Konserven. Das Unternehmen vertrieb im Rahmen seiner Tätigkeit seine in Ungarn hergestellten Erzeugnisse in Drittstaaten. Die Verträge, die mit den außerhalb des Zollgebiets der Union ansässigen Käufern geschlossen wurden, enthielten eine der von der Internationalen Handelskammer aufgestellten internationalen Handelsklauseln (Incoterms 2000), und zwar die Klausel „ab Werk“ („ex-works“ oder EXW), nach der der Käufer die Ware an der Betriebsstätte des Verkäufers abholt.

13 Bei einer Steuerprüfung bei BDV für die Zeit vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2009 – mit Ausnahme der Zeit vom 1. Juli 2007 bis 31. März 2008 – stellte die Steuerbehörde fest, dass das Unternehmen in seiner Mehrwertsteuerbuchführung und seinen Mehrwertsteuererklärungen für den geprüften Zeitraum einige dieser Verkäufe als Ausfuhrverkäufe eingestuft hatte, obwohl die für die Ausfuhr bestimmten Waren das Zollgebiet der Union nach dem Ablauf der hierfür in Art. 11 Abs. 1 des alten Mehrwertsteuergesetzes und seit dem 1. Januar 2008 in Art. 98 Abs. 1 des neuen Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen Frist verlassen hatten.

14 Mit Bescheid vom 22. Oktober 2010 setzte die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága gegen BDV zur Steuerberichtigung eine Steuernachzahlung sowie eine Steuerstrafe und einen Säumniszuschlag fest, da das Verbringen der Waren in die Drittstaaten nach Ablauf der in den nationalen Rechtsvorschriften festgesetzten Frist erfolgt sei.

15 BDV erhob gegen diesen Bescheid Klage und machte geltend, dass die genannten

Vorschriften des alten und des neuen Mehrwertsteuergesetzes gegen die Sechste Richtlinie und gegen die Richtlinie 2006/112 verstießen. Sie wies in ihrer Klage darauf hin, dass alle von diesem Bescheid betroffenen Lieferungen tatsächlich nach Orten außerhalb der Union versandt worden seien. Zudem sei die Verantwortlichkeit für die Beförderung der Waren nach der Vertragsklausel „ex-works“ auf die Käufer übergegangen. Da sie die fristgemäße Beförderung nach Orten außerhalb der Union bei den Käufern der Waren regelmäßig angemahnt habe, sei sie mit der gebotenen Sorgfalt vorgegangen.

16 Das Budapest Környéki Törvényszék gab der Klage von BDV statt. Das Gericht ging davon aus, dass die nach den ungarischen Rechtsvorschriften für das Verlassen des Hoheitsgebiets geltende Frist nicht angewandt werden könne, wenn feststehe, dass die Warenausfuhr tatsächlich stattgefunden habe. Die Voraussetzungen, die die Mitgliedstaaten für die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr aufstellen könnten, dürften nämlich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs weder über das hinausgehen, was notwendig sei, um die in der Sechsten Richtlinie und der Richtlinie 2006/112 bestimmten Ziele zu erreichen, noch die Neutralität der Mehrwertsteuer gefährden.

17 Die Beklagte im Ausgangsverfahren legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde bei der Kúria ein. Sie machte geltend, dass nach den nationalen Rechtsvorschriften ein Verkauf nur dann als steuerfreier Ausfuhrverkauf eingestuft werden könne, wenn das Erzeugnis das Hoheitsgebiet der Union innerhalb der in diesen Rechtsvorschriften festgelegten Frist verlasse.

18 Die Kúria verweist insoweit darauf, dass es sich bei der Frist für die Verbringung eines Erzeugnisses aus dem Hoheitsgebiet nicht um eine Verfahrensfrist, eine sogenannte „technische Frist“, handle, deren Überschreiten geheilt werden könne, sondern um eine „materielle Ausschlussfrist“. Stelle die Steuerverwaltung eine Überschreitung dieser Frist fest, könnten die betroffenen Umsätze daher nicht als „steuerfreie Ausfuhrverkäufe“ eingestuft werden und würden folglich mit einer Steuer belegt.

19 Unter diesen Umständen hat die Kúria das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Können Art. 15 der Sechsten Richtlinie und Art. 146 der Richtlinie 2006/112 dahin ausgelegt werden, dass die Beförderung von für die Ausfuhr bestimmten Gegenständen nach Orten außerhalb der Gemeinschaft innerhalb einer bestimmten Frist erfolgen muss, damit sie als steuerfreie Ausfuhrlieferung eingestuft werden kann?
2. Sind bei der Beantwortung der ersten Frage die Lieferbedingungen, der Umstand, ob der Verkäufer, der Käufer oder der Beförderungsunternehmer gut- oder bösgläubig waren, mit der erforderlichen Sorgfalt oder möglicherweise schuldhaft gehandelt haben, der Erklärungszeitraum oder der Umstand, dass die Beförderung der Gegenstände tatsächlich nicht fristgemäß, aber innerhalb der Verjährungsfrist für die steuerliche Veranlagung erfolgt ist, von Bedeutung?
3. Ist es mit den Grundsätzen der Steuerneutralität, Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit vereinbar, wenn das Recht eines Mitgliedstaats zusätzlich zu den in den vorstehend genannten Richtlinien vorgesehenen Voraussetzungen weitere Voraussetzungen aufstellt und die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr von einer Reihe von objektiven Voraussetzungen abhängig macht, die in den Richtlinien nicht enthalten sind?
4. Können Art. 15 der Sechsten Richtlinie sowie die Art. 131 und 273 der Richtlinie 2006/112 dahin ausgelegt werden, dass ein Mitgliedstaat zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch sowie der korrekten Erhebung und Einziehung der Steuer steuerfreie Ausfuhrlieferungen von Voraussetzungen abhängig machen kann, wie sie in § 11 Abs. 1 des alten Mehrwertsteuergesetzes oder in § 98 Abs. 1 des neuen Mehrwertsteuergesetzes

vorgesehen sind?

5. Ist es mit den Grundprinzipien des Unionsrechts und den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und der Richtlinie 2006/112 vereinbar, wenn die Steuerbehörde die Einstufung einer steuerfreien Ausfuhrlieferung ändert und vom Steuerpflichtigen die Entrichtung der Steuer verlangt, weil Voraussetzungen nicht erfüllt sind, die Art. 15 der Sechsten Richtlinie und Art. 146 der Richtlinie 2006/112 nicht vorsehen? Sollte die Frage bejaht werden: Unter welchen Voraussetzungen ist dies möglich?

Zu den Vorlagefragen

20 Vorab ist festzustellen, dass sich die Vorlagefragen sowohl auf die Sechste Richtlinie als auch auf die Richtlinie 2006/112 beziehen, obwohl der Ausgangsrechtsstreit Verkaufsgeschäfte betrifft, die nach dem 1. Januar 2007 stattgefunden haben. Wie in Randnr. 4 dieses Urteils festgestellt, hat die Richtlinie 2006/112 die Sechste Richtlinie ab diesem Zeitpunkt geändert und ersetzt. Daher sind nur die Fragen zu den Vorschriften der Richtlinie 2006/112 zu prüfen.

21 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 146 Abs. 1 und Art. 131 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung, nach der im Rahmen einer Ausfuhrlieferung die für die Ausfuhr nach Orten außerhalb der Union bestimmten Gegenstände das Hoheitsgebiet der Union innerhalb einer starren Frist von drei Monaten oder 90 Tagen nach der Lieferung verlassen haben müssen, entgegenstehen, sofern dem Steuerpflichtigen allein durch die Überschreitung dieser Frist die Steuerbefreiung der Lieferung endgültig verwehrt ist.

22 Wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, geht es bei diesen Fragen insbesondere darum, ob nationale Rechtsvorschriften verlangen dürfen, dass die Lieferung von für die Ausfuhr bestimmten Gegenständen innerhalb einer solchen Frist erfolgt, damit sie als steuerfreie Ausfuhrlieferung angesehen werden kann.

23 Hierzu ist festzustellen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Union versandt oder befördert werden, von der Steuer befreien. Die Vorschrift ist in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie zu sehen, wonach als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

24 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 (vgl. zu innergemeinschaftlichen Lieferungen Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, Slg. 2007, I-7797, Randnr. 42, vom 7. Dezember 2010, R., C-285/09, Slg. 2010, I-12605, Randnr. 41, sowie vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, Randnrn. 31 und 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Im Ausgangsverfahren steht fest, dass Lieferungen von Gegenständen im Sinne von Art. 14 der Richtlinie 2006/112 stattgefunden haben und dass die Gegenstände, auf die sich die im Ausgangsverfahren streitigen Umsätze bezogen haben, das Hoheitsgebiet der Union physisch verlassen haben.

26 Entgegen den von der ungarischen Regierung angeführten Vorschriften der Richtlinie 2006/112 über das Recht auf Vorsteuerabzug, wonach dieses Recht grundsätzlich während des gleichen Zeitraums ausgeübt wird, in dem es entstanden ist, macht Art. 146 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie nicht zur Voraussetzung, dass der für die Ausfuhr bestimmte Gegenstand das Hoheitsgebiet der Union innerhalb einer bestimmten Frist verlassen haben muss, damit die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr gemäß dieser Vorschrift Anwendung findet. Eine solche Frist ist nur ausnahmsweise in Art. 147 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie für Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden vorgesehen.

27 Folglich kann die Einstufung eines Umsatzes als Ausfuhrlieferung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 nicht von der Einhaltung einer bestimmten Frist abhängen, innerhalb deren der fragliche Gegenstand das Zollgebiet der Union verlassen haben muss und bei deren Nichtbeachtung dem Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr endgültig verwehrt würde.

28 Wie sich aus Art. 131 der Richtlinie 2006/112 ergibt, werden jedoch die Steuerbefreiungen nach Titel IX Kapitel 2 bis 9 dieser Richtlinie, zu denen Art. 146 der Richtlinie gehört, 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.

29 Bei Ausübung ihrer Befugnisse nach Art. 131 der Richtlinie 2006/112 müssen die Mitgliedstaaten indessen die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Unionsrechtsordnung sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes zählen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Slg. 2008, I-7771, Randnr. 18, sowie R., Randnr. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Insbesondere in Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten gemäß diesem Grundsatz Mittel einsetzen müssen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen (vgl. u. a. Urteil vom 18. November 2010, X, C-84/09, Slg. 2010, I-11645, Randnr. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Demnach ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; diese Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Urteil Netto Supermarkt, Randnr. 20).

32 Zum Zweck der im alten wie im neuen Mehrwertsteuergesetz vorgesehenen Frist, innerhalb deren die für die Ausfuhr bestimmten Waren das Zollgebiet der Union verlassen haben müssen, hat die ungarische Regierung vorgebracht, dass diese Frist notwendig sei, um die Voraussetzung des Verlassens des Hoheitsgebiets, die für die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr erfüllt sein müsse, kontrollieren zu können, und dass sie die Steuerverwaltung in die Lage versetze, Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch zu verhindern.

33 Hierzu ist zu bemerken, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Richtlinie 2006/112 anerkannt und gefördert wird (Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik, C-285/11, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung). So hat der Gerichtshof festgestellt, dass das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten rechtfertigt (vgl. in diesem Sinne Urteile Teleos u. a., Randnr. 58, sowie Netto

Supermarkt, Randnr. 22).

34 Daher steht es den Mitgliedstaaten grundsätzlich frei, unter Berücksichtigung der Handelspraktiken im Bereich der Ausfuhr in Drittstaaten eine angemessene Ausfuhrfrist zu bestimmen, um feststellen zu können, ob ein Gegenstand im Rahmen einer Ausfuhrlieferung die Union tatsächlich verlassen hat.

35 Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, ist die Auferlegung einer bestimmten Frist für den Verkäufer eines für die Ausfuhr bestimmten Gegenstands, bei deren Ablauf dieser Gegenstand das Zollgebiet der Union verlassen haben muss, ein geeignetes Mittel zur Erreichung dieses Ziels.

36 Eine solche Frist, nach deren Ablauf die Lieferung eines für die Ausfuhr bestimmten Gegenstands mit einer Steuer belegt werden kann, darf jedoch nicht über das hinausgehen, was für dieses Ziel erforderlich ist.

37 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass der Umstand, dass die Lieferung eines für die Ausfuhr bestimmten Gegenstands aufgrund einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen mit einer Steuer belegt wird, wenn der betroffene Gegenstand das Hoheitsgebiet der Union nicht innerhalb der darin vorgesehenen Frist verlassen hat, nicht als solcher zur Folge hat, dass diese Regelung als unverhältnismäßig anzusehen ist. Nach dem Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems wird diese Steuer auf jeden Produktions- und Vertriebsvorgang erhoben (vgl. u. a. Urteile vom 27. September 2007, Collée, C-146/05, Slg. 2007, I-7861, Randnr. 22, und Bonik, Randnr. 28). Die Lieferung eines für die Ausfuhr bestimmten Gegenstands kann daher grundsätzlich besteuert werden, wenn der fragliche Umsatz die Voraussetzungen von Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 nicht innerhalb einer in den anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen angemessenen Frist erfüllt.

38 Allerdings stellt die im Ausgangsverfahren fragliche Frist für das Verlassen des Hoheitsgebiets nach den Angaben des vorlegenden Gerichts eine materielle Ausschlussfrist dar, deren Überschreiten nicht geheilt werden kann. Wenn ein für die Ausfuhr bestimmter Gegenstand das Zollgebiet der Union nicht innerhalb der vom alten oder neuen Mehrwertsteuergesetz gesetzten Frist verlassen hat, wird die Lieferung daher endgültig mit einer Steuer belegt, auch wenn der Gegenstand die Union nach Ablauf der in diesen Rechtsvorschriften vorgesehenen Frist tatsächlich verlassen hat.

39 Eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche geht über das hinaus, was zur Erreichung dieses Ziels notwendig ist. Sie macht nämlich – u. a. zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuermisbräuchen – die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr von der Einhaltung einer Frist für das Verlassen des Hoheitsgebiets abhängig, ohne jedoch dem Steuerpflichtigen zu gestatten, für die Zwecke der Steuerbefreiung den Nachweis zu führen, dass die Voraussetzung des Verlassens des Hoheitsgebiets nach Ablauf dieser Frist erfüllt worden ist, und ohne einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Erstattung der wegen Nichtbeachtung dieser Frist bereits entrichteten Mehrwertsteuer vorzusehen, wenn er den Beweis erbracht hat, dass die Ware das Zollgebiet der Union verlassen hat.

40 Sind nämlich die Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei der Ausfuhr nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112, u. a. die Verbringung der betroffenen Gegenstände aus dem Zollgebiet der Union, nachgewiesen, wird für eine solche Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet (vgl. entsprechend Urteil Collée, Randnr. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung). In einem solchen Fall besteht grundsätzlich keine Gefahr eines Steuerbetrugs oder finanzieller Verluste, die die Besteuerung des betroffenen Umsatzes rechtfertigen kann.

41 Daher ist festzustellen, dass eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche über das hinausgeht, was zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und Umgehung notwendig ist.

42 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 146 Abs. 1 und Art. 131 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung, nach der im Rahmen einer Ausfuhrlieferung die für die Ausfuhr nach Orten außerhalb der Union bestimmten Gegenstände das Hoheitsgebiet der Union innerhalb einer starren Frist von 90 Tagen nach der Lieferung verlassen haben müssen, entgegenstehen, sofern dem Steuerpflichtigen allein durch die Überschreitung dieser Frist die Steuerbefreiung der Lieferung endgültig verwehrt ist.

Kosten

43 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:

Art. 146 Abs. 1 und Art. 131 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung, nach der im Rahmen einer Ausfuhrlieferung die für die Ausfuhr nach Orten außerhalb der Europäischen Union bestimmten Gegenstände das Hoheitsgebiet der Europäischen Union innerhalb einer starren Frist von 90 Tagen nach der Lieferung verlassen haben müssen, entgegenstehen, sofern dem Steuerpflichtigen allein durch die Überschreitung dieser Frist die Steuerbefreiung der Lieferung endgültig verwehrt ist.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Ungarisch.