

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

NILS WAHL

vom 23. November 2017(1)

**Rechtssache C-566/16**

**Dávid Vámos**

**gegen**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság**

(Vorabentscheidungsersuchen des Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság  
[Verwaltungs- und Arbeitsgericht Nyíregyháza, Ungarn])

„Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 281 bis 294 – Sonderregelung für Kleinunternehmen – Steuerbefreiungsregelung – Verpflichtung, sich zum Zeitpunkt der Anzeige der Aufnahme steuerpflichtiger Tätigkeiten für die Anwendung der Sonderregelung zu entscheiden – Keine Anzeige der Aufnahme steuerpflichtiger Tätigkeiten – Rückwirkende Anwendung der Regelung“

1. In der vorliegenden Rechtssache möchte das Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Nyíregyháza, Ungarn) vom Gerichtshof wissen, ob das Unionsrecht einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der es untersagt ist, eine besondere Steuerregelung – die eine Steuerbefreiung für Kleinunternehmen vorsieht und die gemäß den Vorschriften von Titel XII Kapitel 1 Abschnitt 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)(2) erlassen wurde – rückwirkend auf einen Steuerpflichtigen anzuwenden, der alle materiellen Voraussetzungen erfüllt, die Aufnahme seiner Tätigkeiten jedoch nicht zu gegebener Zeit den Steuerbehörden angezeigt und sich nicht für die Anwendung dieser Regelung entschieden hat.

## **I. Rechtlicher Rahmen**

### **A. Unionsrecht**

2. Nach Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als „Steuerpflichtiger“ ... wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt“.

3. Art. 213 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Jeder Steuerpflichtige hat die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen.“

4. Art. 282 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Steuerbefreiungen und Ermäßigungen nach diesem Abschnitt gelten für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen, die von Kleinunternehmen bewirkt werden.“

5. In Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, können Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren, wenn ihr Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert der folgenden Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist:

...

12. Ungarn: 35 000 [Euro];

...“

6. Art. 289 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Steuerpflichtige, die eine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen, haben kein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 und 173 bis 177 und dürfen die Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen nicht ausweisen.“

7. Art. 290 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Steuerpflichtige, die für die Steuerbefreiung in Betracht kommen, können sich entweder für die normale Mehrwertsteuerregelung oder für die Anwendung der in Artikel 281 genannten vereinfachten Modalitäten entscheiden. In diesem Fall gelten für sie die in den nationalen Rechtsvorschriften gegebenenfalls vorgesehenen degressiven Steuerermäßigungen.“

## B. Ungarisches Recht

1. *Gesetz Nr. CXXVII aus dem Jahr 2007 über die Umsatzsteuer*

8. In § 2 Buchst. a des Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII aus dem Jahr 2007 über die Umsatzsteuer, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) heißt es:

„Nach diesem Gesetz ist Steuer zu zahlen für:

a) die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger – in dieser Eigenschaft – im Inland und gegen Entgelt durchführt ...“

9. § 187 des Umsatzsteuergesetzes sieht vor:

„(1) Der Steuerpflichtige, der sich zu wirtschaftlichen Zwecken im Inland angesiedelt hat oder, wenn es an einer Ansiedlung zu wirtschaftlichen Zwecken fehlt, dessen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort im Inland liegt, kann sich den Festlegungen in diesem Abschnitt

entsprechend für die subjektive Steuerbefreiung entscheiden.

(2) Übt der Steuerpflichtige sein in Abs. 1 genanntes Wahlrecht aus, ist er für die Dauer der subjektiven Steuerbefreiung in seinem subjektiv steuerfreien Status

- a) nicht zur Steuerzahlung verpflichtet;
- b) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt;
- c) nur berechtigt, Rechnungen auszustellen, in denen weder der Betrag der entrichteten Steuer noch der in § 83 festgelegte Steuersatz ausgewiesen sind.“

10. § 188 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes bestimmt:

„Die subjektive Steuerbefreiung kann gewählt werden, wenn die entrichtete oder geschuldete Gegenleistung für alle Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen des Steuerpflichtigen im Sinne von § 2 Buchst. a, in Forint ausgedrückt und auf Jahresebene kumuliert,

- a) weder im Kalenderjahr vor dem Referenzkalenderjahr tatsächlich
- b) noch im Referenzkalenderjahr mit hoher Wahrscheinlichkeit bzw. tatsächlich

die in Abs. 2 festgelegte Obergrenze übersteigt.“

11. § 188 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der bis zum 31. Dezember 2012 geltenden Fassung sah vor, dass die Obergrenze, bis zu der subjektive Steuerbefreiung gewählt werden kann, einem Geldbetrag von 5 000 000 ungarischen Forint (HUF) entspricht. Mit Wirkung vom 1. Januar 2013 wurde die Grenze auf 6 000 000 HUF angehoben.

2. *Gesetz Nr. XCII aus dem Jahr 2003 über das Besteuerungsverfahren*

12. § 16 des Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (Gesetz Nr. XCII aus dem Jahr 2003 über das Besteuerungsverfahren, im Folgenden: Gesetz über das Besteuerungsverfahren) lautet:

„(1) Eine steuerpflichtige Tätigkeit darf außer in den in den §§ 20 und 21 genannten Fällen nur von einem Steuerpflichtigen ausgeübt werden, der über eine Steuernummer verfügt.

(2) Ein Steuerpflichtiger, der eine steuerpflichtige Tätigkeit ausüben möchte, ist zwecks Zuteilung einer Steuernummer zur Anzeige bei der staatlichen Steuerbehörde verpflichtet.“

13. § 17 Abs. 1 Buchst. a des Gesetzes über das Besteuerungsverfahren sieht vor: „Ist seine Steuerpflicht bzw. seine steuerpflichtige Tätigkeit eine Tätigkeit als Einzelunternehmer im Sinne des Gesetzes über Einzelunternehmer, beantragt der Steuerpflichtige mit der Einreichung der Anmeldung (des entsprechend ausgefüllten Anmeldeformulars) bei der für Angelegenheiten mit Bezug zur Tätigkeit als Einzelunternehmer zuständigen Behörde die Zuteilung einer Steuernummer, wodurch er seine Pflicht zur Anzeige bei der staatlichen Steuerbehörde erfüllt“.

14. § 22 Abs. 1 Buchst. c des Gesetzes über das Besteuerungsverfahren lautet:

„Der Umsatzsteuerpflichtige gibt gleichzeitig mit der Anzeige der Aufnahme seiner steuerpflichtigen Tätigkeit eine Erklärung darüber ab, ob er die subjektive Steuerbefreiung wählt.“

15. § 172 Abs. 1 Buchst. c dieses Gesetzes bestimmt:

„Vorbehaltlich der Regelung in Abs. 2 kann dem Steuerpflichtigen, der eine Privatperson ist, eine Geldbuße bis 200 000 [HUF] und, wenn es sich um einen anderen Steuerpflichtigen handelt, eine Geldbuße bis 500 000 [HUF] auferlegt werden, wenn er seine Anzeigepflicht (Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit und Anzeige von Änderungen), seine Pflicht zur Mitteilung von Daten oder zur Eröffnung eines Girokontos oder die Pflicht zur Einreichung von Steuererklärungen nicht erfüllt.“

## II. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

16. In der Zeit von 2007 bis zum 22. Januar 2014 führte Herr Dávid Vámos 778 Verkäufe von elektronischen Artikeln auf zwei Internetportalen durch. Er meldete sich nicht als Steuerpflichtiger an und deklarierte die Einkünfte aus diesen Verkäufen nicht.

17. Die ungarische Steuerbehörde führte bei Herrn Vámos eine Prüfung durch. Im Zuge des Verwaltungsverfahrens befand die Steuerbehörde, dass Herr Vámos der nach innerstaatlichem Recht bestehenden Anzeigepflicht nicht nachgekommen sei, und setzte daher eine Geldbuße gegen ihn fest. Die Steuerbehörde stellte zudem fest, dass Herr Vámos seine Tätigkeit ohne Genehmigung, ohne eine Steuernummer zu besitzen und ohne Gesellschafter einer Handelsgesellschaft zu sein, ausgeübt und über die Verkäufe keine Belege, Quittungen oder Rechnungen ausgestellt habe.

18. Am 22. Januar 2014 meldete sich Herr Vámos als Mehrwertsteuerpflichtiger an und wählte die „subjektive Steuerbefreiung“, eine ungarische Regelung zur Steuerbefreiung für Kleinunternehmen, die in den §§ 187 ff. des Umsatzsteuergesetzes geregelt ist und von den ungarischen Behörden zur Durchführung der Art. 281 bis 292 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen worden war. Von diesem Zeitpunkt an ging Herr Vámos neben einer Tätigkeit auf fremde Rechnung mit einem Umfang von mehr als 36 Wochenstunden einer Tätigkeit als Einzelunternehmer nach.

19. Unabhängig vom ersten Verfahren, das zur Verhängung der Geldbuße führte, leitete die Steuerbehörde in Bezug auf die Steuererklärungen von Herrn Vámos für die Jahre 2012 bis 2014 ein zweites Verfahren ein. Aufgrund dieser Untersuchung stellte die Steuerbehörde Mehrwertsteuerschulden (neben Schulden bei der Einkommensteuer und den Sozialabgaben) für die Zeit vom ersten Quartal 2012 bis zum ersten Quartal 2014 fest und verhängte gegen Herrn Vámos eine Geldbuße sowie einen Säumniszuschlag.

20. Den von ihm eingelegten Einspruch beschied die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Direktion für Rechtsbehelfsangelegenheiten der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) dahin, dass Herr Vámos gewerbsmäßig, dauerhaft und regelmäßig eine Tätigkeit des Verkaufs von Gegenständen ausgeübt habe, die eine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, und dass er mehrwertsteuerpflichtig sei. Hinsichtlich der subjektiven Steuerbefreiung war die Steuerbehörde der Ansicht, dass sich Steuerpflichtige nach nationalem Recht nicht rückwirkend für diese Steuerbefreiung entscheiden könne. Sie gelangte daher zu dem Ergebnis, dass Herr Vámos, da er sich erst am 22. Januar 2014 bei der Steuerbehörde angemeldet habe, nicht berechtigt sei, für den vor diesem Datum liegenden Zeitraum die subjektive Steuerbefreiung zu wählen.

21. Herr Vámos focht diese Entscheidung vor dem Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Nyíregyháza) mit der Begründung an, die Steuerbehörde hätte ihn fragen müssen, ob er hinsichtlich der Verkäufe, die er vor seiner Anmeldung als Steuerpflichtiger durchgeführt habe, die subjektive Steuerbefreiung wählen wolle, weil er die materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Regelung erfülle.

22. Da das vorliegende Gericht Zweifel hinsichtlich der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie hat, hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Verstößt eine nationale Regelung, nach der die Steuerbehörde anlässlich einer nachträglichen Steuerprüfung die Möglichkeit, die subjektive Steuerbefreiung zu wählen, deshalb ausschließen kann, weil der Steuerpflichtige dieses Wahlrecht nur zum Zeitpunkt der Anzeige der Aufnahme seiner steuerpflichtigen Tätigkeit ausüben kann, gegen das Unionsrecht?

23. Die ungarische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist keine mündliche Verhandlung abgehalten worden.

### III. Würdigung

24. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach Titel XII Kapitel 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie drei Arten von Sonderregelungen für Kleinunternehmen einführen (oder beibehalten) können: (i) Vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und die Steuererhebung (Art. 281 der Richtlinie), (ii) Steuerbefreiungen (Art. 282 bis 290 der Richtlinie) und (iii) degressive Steuerermäßigungen (Art. 282 bis 285 und 291 der Richtlinie).

25. Der vorliegende Fall betrifft eine von den ungarischen Behörden eingeführte Sonderregelung, die Unternehmen, deren Umsatz eine gewisse Grenze nicht überschreitet, eine Steuerbefreiung gewährt (im Folgenden: Steuerbefreiungsregelung). Das vorliegende Gericht möchte wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, die es einem Steuerpflichtigen nicht ermöglicht, eine rückwirkende Anwendung der Steuerbefreiungsregelung zu beantragen, wenn er alle materiellen Voraussetzungen dafür erfüllt, die Aufnahme seiner Tätigkeiten jedoch nicht zum entsprechenden Zeitpunkt angezeigt und sich nicht ausdrücklich für die Anwendung dieser Regelung entschieden hat.

26. Zur Beantwortung dieser Frage ist zu bestimmen, ob Mitgliedstaaten, wenn sie beschließen, im Einklang mit den Bestimmungen in Titel XII Kapitel 1 Abschnitt 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Steuerbefreiungsregelung für Kleinunternehmen einzuführen, die Anwendung einer solchen Regelung davon abhängig machen können, dass der Steuerpflichtige die Aufnahme seiner Tätigkeiten ordnungsgemäß angezeigt und sich ausdrücklich für die Anwendung dieser Regelung entschieden hat.

27. Aus den im Folgenden dargelegten Gründen sollte diese Frage meiner Ansicht nach bejaht werden.

#### A. Anmeldepflicht

28. Gemäß Art. 272 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige, die eine Steuerbefreiungsregelung für Kleinunternehmen in Anspruch nehmen, von bestimmten oder allen Pflichten nach Titel XI Kapitel 2 bis 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien. Zu diesen Pflichten gehört namentlich die Pflicht gemäß Art. 213 der

Mehrwertsteuerrichtlinie, die Aufnahme einer Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen. Die ungarischen Behörden haben sich indes dafür entschieden, von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch zu machen, und diese Entscheidung ist vom Gerichtshof in der Rechtssache Balogh(3) für rechtmäßig erklärt worden.

29. In dieser Rechtssache – die dieselbe, von demselben Gericht wie hier vorgelegte ungarische Steuerbefreiungsregelung betraf – hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, nach der ein Steuerpflichtiger die Aufnahme seiner wirtschaftlichen Tätigkeit anzuzeigen hat, und zwar auch dann, wenn sein Jahresumsatz die für die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen geltende Grenze nicht überschreitet. Auch können die Mitgliedstaaten – so der Gerichtshof weiter – eine verwaltungsrechtliche Geldbuße verhängen, mit der die Nichtbeachtung dieser Verpflichtung seitens eines Steuerpflichtigen geahndet wird, vorausgesetzt, dass diese Geldbuße verhältnismäßig ist(4).

30. Dies zeigt, dass im vorliegenden Fall das für Herrn Vámos nach ungarischem Recht geltende Erfordernis, die Aufnahme seiner Tätigkeiten den inländischen Steuerbehörden anzuzeigen, nach dem Unionsrecht zulässig ist. Da er dieser Verpflichtung nicht nachgekommen ist, war die Steuerbehörde somit berechtigt, ihn mit einer Geldbuße zu belegen.

31. Vor diesem Hintergrund ist als nächstes zu prüfen, ob es unionsrechtliche Vorschriften gibt, die es den Mitgliedstaaten verbieten, (i) von Steuerpflichtigen, die die Aufnahme von Tätigkeiten angezeigt haben, zu verlangen, in diesem Zusammenhang auch unter den für sie in Frage kommenden Steuerregelungen diejenige zu wählen, die sie in Anspruch nehmen möchten, und (ii) festzulegen, dass eine entsprechende Wahl nur für die Zukunft wirksam werden kann.

## **B. Die Sonderregelungen für Kleinunternehmen**

32. Als Erstes sieht der Wortlaut der Art. 281, 284, 285, 286 und 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass die Mitgliedstaaten eine der darin vorgesehenen besonderen Steuerregelungen einführen *können*, nicht aber müssen. Dies wird durch den 49. Erwägungsgrund dieser Richtlinie bestätigt, wonach den Mitgliedstaaten „[i]n Bezug auf Kleinunternehmen ... gestattet werden [sollte], ihre Sonderregelungen ... beizubehalten“.

33. In diesem Erwägungsgrund wird des Weiteren klargestellt, dass diese Regelungen „gemäß gemeinsamen Bestimmungen im Hinblick auf eine weiter gehende Harmonisierung“ beizubehalten sind. Dementsprechend stellen die Sonderregelungen für Kleinunternehmen bislang(5) eine auf Unionsebene nicht vollständig harmonisierte Materie dar(6), in der die Mitgliedstaaten zwangsläufig über einen gewissen Ermessensspielraum verfügen, vorausgesetzt, ihre nationalen Rechtsvorschriften stehen mit den einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts im Einklang. Insbesondere enthält die Mehrwertsteuerrichtlinie nur eine beschränkte Anzahl an Bestimmungen über die Art und Weise, wie diese Regelungen auszugestalten und zu handhaben sind und räumt dadurch den Mitgliedstaaten ein weites Ermessen ein.

34. Keine dieser Bestimmungen kann meiner Ansicht nach dahin verstanden werden, dass sie Kleinunternehmen *ausdrücklich* ein uneingeschränktes Recht gewährt, die Regelung über die Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen. Insbesondere findet sich im Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Grundlage dafür, dass ein Steuerpflichtiger das Recht haben sollte, eine solche Regelung *rückwirkend* in Anspruch zu nehmen, wenn er sich nicht ausdrücklich dafür entschieden hat. Deshalb bewegt sich die Entscheidung der ungarischen Behörden, eine solche Regelung einzuführen, ihre Anwendung aber an die Einhaltung bestimmter verfahrensrechtlicher Voraussetzungen zu knüpfen, meines Erachtens im Rahmen des Ermessens, das die Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten einräumt.

35. Diese Schlussfolgerung steht somit im Einklang mit der Aufteilung der Zuständigkeiten, wie sie in Titel XII Kapitel 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf Sonderregelungen für Kleinunternehmen festgelegt ist.

36. Als Zweites überzeugt mich das Vorbringen der Kommission nicht, wonach sich ein uneingeschränktes Recht, eine Steuerbefreiungsregelung (und zwar gegebenenfalls auch rückwirkend) in Anspruch zu nehmen, *implizit* aus einer systematischen Auslegung anderer Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebe und/oder aus den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit folge. Die Bestimmungen und Grundsätze, auf die die Kommission verweist, scheinen mir, insbesondere bei einer Auslegung im Lichte der bisherigen Rechtsprechung, eher die gegenteilige Ansicht zu stützen.

### C. Art. 290 der Mehrwertsteuerrichtlinie

37. Wie sowohl die Kommission als auch die ungarische Regierung hervorgehoben haben, ergibt sich aus Art. 290 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass dann, wenn ein Mitgliedstaat eine Sonderregelung für die Steuerbefreiung von Kleinunternehmen einführt, die Anwendung dieser Regelung auf die Steuerpflichtigen, die einen Anspruch darauf haben, *optional* – und nicht zwingend – ist. Der Steuerpflichtige kann sich nämlich auch für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder der in Art. 281 vorgesehenen Sonderregelung (sofern eine derartige Regelung in dem betreffenden Mitgliedstaat existiert) entscheiden. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die letztgenannte Regelung, und sind die einschlägigen Voraussetzungen erfüllt, kann er auch die degressive Steuerermäßigung in Anspruch nehmen (dies wiederum nur dann, wenn eine solche Steuerermäßigung in dem betreffenden Mitgliedstaat existiert). Somit gibt es gemäß Art. 290 der Mehrwertsteuerrichtlinie für Kleinunternehmen – je nach den einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften – bis zu drei unterschiedliche Mehrwertsteuerregelungen, für die sie sich entscheiden können.

38. Wie die Kommission einräumt, ist keine der drei Regelungen grundsätzlich für alle Steuerpflichtigen vorzuziehen oder günstiger. Ob die eine oder die andere Regelung für einen Steuerpflichtigen eher geeignet oder finanziell günstiger ist, hängt nämlich von zahlreichen Variablen ab, insbesondere davon, wie er seine wirtschaftliche Tätigkeit gestaltet hat und ausübt.

39. Da die Anwendung der Steuerbefreiungsregelung nach Art. 289 der Mehrwertsteuerrichtlinie Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs nimmt, kann insbesondere nicht davon ausgegangen werden, dass alle Steuerpflichtigen, die diese Befreiung in Anspruch nehmen könnten, in Ermangelung einer ausdrücklichen Entscheidung, auch davon Gebrauch machen möchten. So werden etwa Kleinunternehmen, die zwecks Aufnahme ihres Geschäftsbetriebs erhebliche Investitionen tätigen müssen, die Anwendung der normalen Regelung möglicherweise vorziehen, um den erheblichen Betrag an entrichteter Vorsteuer abziehen zu können. Mit anderen Worten besteht keine Grundlage für die Annahme, dass dann, wenn es eine Steuerbefreiungsregelung für Kleinunternehmen gibt, diese Regelung auf

Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen erfüllen, automatisch angewandt wird oder werden sollte.

40. Die Sonderregelungen für Kleinunternehmen stellen einen (fakultativen) Ausnahmetatbestand gegenüber der Standardregelung dar, so dass meines Erachtens kein Grund dafür ersichtlich ist, warum einem Mitgliedstaat die Annahme verwehrt sein sollte, dass in Fällen, in denen der Steuerpflichtige keine Wahl zum Ausdruck gebracht hat, die normale Mehrwertsteuerregelung zur Anwendung kommen sollte.

41. In diesem Zusammenhang erläutert die ungarische Regierung, dass es besondere Gründe dafür gebe, dass sie von Kleinunternehmen verlange, ausdrücklich und *ex ante* zu erklären, welche Steuerregelung sie angewandt wissen möchten. Insbesondere ziehe die Entscheidung für eine Sonderregelung diverse Konsequenzen sowohl für die Steuerverwaltung als auch für den Steuerpflichtigen nach sich. So könnten damit u. a. unterschiedliche Verfahrenspflichten für den Steuerpflichtigen verbunden sein (etwa in Bezug auf die Rechnungsstellung, die Rechnungslegung oder die Berichterstattung) und auch die Steuerbehörde könnte bei der Anwendung und der Sicherstellung der Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften (etwa für die Besteuerung mit und der Erhebung der geschuldeten Mehrwertsteuer) unterschiedliche Verfahren einzuhalten haben.

42. Eine Rückwirkung der Entscheidung für eine Steuerregelung könne darüber hinaus auch bestimmte Konsequenzen für die Wirtschaftsteilnehmer haben, die mit dem betreffenden Steuerpflichtigen Geschäfte abgewickelt hätten. So zahlten etwa Steuerpflichtige, die die Befreiung in Anspruch nähmen, grundsätzlich keine Mehrwertsteuer und brauchten daher keine Mehrwertsteuer auf ihre Kunden abzuwälzen. Umgekehrt müssten Steuerpflichtige, die der normalen Regelung (oder den vereinfachten Verfahren oder der Steuerermäßigung) unterlägen, Mehrwertsteuer zahlen, weshalb diese Steuer auf ihren Rechnungen erscheinen müsse. Im letztgenannten Fall könnten die Kunden des Steuerpflichtigen – im Gegensatz zum erstgenannten Fall – diese Mehrwertsteuer abziehen. Eine rückwirkende Anwendung einer Steuerregelung, die von der ursprünglich angewandten abweiche, könne daher zu Unsicherheiten hinsichtlich der mehrwertsteuerrechtlichen Stellung dieser Geschäftsvorgänge führen.

43. Im Lichte der obigen Erwägungen erscheint mir das – sich insbesondere auf die gute Verwaltung und die Rechtssicherheit beziehende – Vorbringen der ungarischen Regierung, um zu erklären, warum die Steuerbehörde von Steuerpflichtigen verlangt, ausdrücklich und *ex ante* zu entscheiden, welche Steuerregelung sie angewandt wissen möchten, berechtigt.

#### **D. Grundsatz der steuerlichen Neutralität**

44. Nach Ansicht der Kommission verstoßen die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften allerdings auch gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Sie verweist auf die Schlussanträge von Generalanwalt Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache Plöckl(7), in der er aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität einen Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts der Union ableitet, den er als „Grundsatz der Ablehnung von Formalismus“ bezeichnet. Der Kommission zufolge impliziert der Grundsatz der Ablehnung von Formalismus, dass es einem Steuerpflichtigen, der die formalen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiungsregelung nicht erfülle, nicht allein deshalb verwehrt werden könne, die Regelung in Anspruch zu nehmen.

45. Insoweit sei darauf hingewiesen, dass Generalanwalt Saugmandsgaard Øe in seinen Schlussanträgen das Bestehen eines solchen Grundsatzes aus mehreren Rechtssachen abgeleitet hat, in denen der Gerichtshof beispielsweise entschieden hat, dass das Recht auf Vorsteuerabzug(8) oder Befreiung von der Mehrwertsteuer im Fall von Lieferungen innerhalb der Europäischen Union(9) nicht allein deshalb versagt werden solle, weil der Steuerpflichtige

ungeachtet der Einhaltung der materiellen Voraussetzungen bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt habe(10).

46. Ungeachtet des Bestehens und der Reichweite eines solchen Grundsatzes liegt es meiner Erachtens jedoch auf der Hand, dass sich der vorliegende Fall von den Fallgestaltungen, die Generalanwalt Saugmandsgaard Øe geprüft hat, grundlegend unterscheidet. Sowohl das Recht auf Vorsteuerabzug(11) als auch das Recht auf Befreiung im Fall von Lieferungen innerhalb der Europäischen Union(12) sind Rechte, die ein Steuerpflichtiger unmittelbar aus dem Unionsrecht ableitet und die durch nationales Recht lediglich umgesetzt werden. Umgekehrt handelt es sich bei der Einführung einer Steuerbefreiung für Kleinunternehmen, wie dargelegt, nur um eine Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, die in Bezug auf deren Ausgestaltung und Handhabung – innerhalb der oben skizzierten Grenzen – auch über ein weites Ermessen verfügen.

47. In den Fällen, in denen der Gerichtshof einen formalistischen Ansatz abgelehnt hat, ging es darum, sicherzustellen, dass Geschäftsvorgänge – ungeachtet eines geringfügigen Verfahrensfehlers seitens des Steuerpflichtigen – im Einklang mit ihren objektiven Merkmalen besteuert werden(13). Mitgliedstaaten können den Umstand, dass die formalen Voraussetzungen nicht strikt eingehalten wurden, nicht in einer Weise ahnden, die die Neutralität des Mehrwertsteuersystems gefährden könnte, etwa dadurch, dass sie konkurrierende Unternehmen unterschiedlich behandeln oder zentralen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie ihre praktische Wirksamkeit nehmen.

48. Aber gerade diese Logik gilt für den vorliegenden Fall nicht. Zunächst lässt sich daran zweifeln, dass die Nichtbeachtung der Pflicht, die Aufnahme von Tätigkeiten gemäß Art. 213 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuzeigen, stets als geringfügiger Verfahrensfehler angesehen werden kann: Diese Pflicht kann bedeutend sein, um die ordnungsgemäße Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden(14). Es handelt sich hierbei zwar um eine *formale*, nicht aber, wie man sagen könnte, um eine *formalistische* Voraussetzung.

49. Hinzu kommt, dass das Versäumnis, die Aufnahme von Tätigkeiten anzuzeigen und sich ausdrücklich für eine besondere Steuerregelung zu entscheiden, nicht dazu führt, dass irgendein Geschäftsvorgang unter Missachtung seiner objektiven Eigenheiten besteuert würde. Die von einem Steuerpflichtigen wie Herrn Vámos in der Vergangenheit durchgeführten Geschäftsvorgänge wurden nämlich lediglich im Einklang mit einer bestimmten anstelle einer anderen Steuerregelung besteuert, die beide möglich und rechtmäßig sind.

50. Darüber hinaus habe ich den Eindruck, dass die in Rede stehende nationale Regelung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, in dem der Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck kommt(15), im Einklang steht. Nach diesem Grundsatz ist es unzulässig, gleichartige, miteinander in Wettbewerb stehende Waren hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln(16) und dadurch den Wettbewerb zu verzerren(17).

51. Würde im vorliegenden Fall Steuerpflichtigen, die die Aufnahme ihrer Tätigkeiten nicht angezeigt haben, erlaubt, sich rückwirkend für die Steuerbefreiungsregelung zu entscheiden, würde ihnen offensichtlich ein unfairer, zu einer Wettbewerbsverzerrung zu ihren Gunsten führender Vorteil eingeräumt. Meldet sich ein Steuerpflichtiger an und entscheidet er sich für die Anwendung einer besonderen Steuerregelung, stützt er seine Wahl notwendigerweise auf Prognosen über seinen zukünftigen Geschäftsbetrieb. Demgegenüber könnte ein Steuerpflichtiger, der sich nicht anmeldet und sich erst später entscheidet – etwa dann, falls und sobald er von den Steuerbehörden kontrolliert wird – die Regelung wählen, die sich rückblickend als die für ihn günstigste erweist.

52. Das Ergebnis ist paradox: Der Steuerpflichtige, der den Verfahrensfehler begeht, könnte

aus diesem Fehler sogar Nutzen ziehen und somit besser gestellt sein als konkurrierende Wirtschaftsteilnehmer, die ihrerseits allen in den einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften festgelegten Verfahrenspflichten nachgekommen sind.

53. Ein derartiger Vorteil wiederum könnte Unternehmen zu einem Rechtsbruch verleiten, indem sie die Aufnahme ihrer Tätigkeiten nicht anzeigen, und würde deshalb Steuerhinterziehung wahrscheinlicher machen. Insoweit genügt der Hinweis, dass nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie „[d]ie Mitgliedstaaten ... vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen [können], die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden...“

54. Aus diesem Grund erscheint mir das Vorbringen der ungarischen Regierung plausibel, dass nämlich das Verbot der rückwirkenden Anwendung einer Regelung wie der Steuerbefreiungsregelung nicht nur mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Einklang stehe, sondern auch darauf abziele, Steuerhinterziehung und ?betrug zu vermeiden.

#### **E. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit**

55. Schließlich ist die Kommission der Ansicht, dass die einem Unternehmen auferlegte Verpflichtung, neben der verwaltungsrechtlichen Geldbuße auf die vor der Anzeige der Aufnahme von Tätigkeiten getätigten Verkäufe Mehrwertsteuer zu entrichten, zu einer übermäßigen Ahndung des Versäumnisses der Anzeige der Aufnahme von Tätigkeiten und dadurch zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit führen würde.

56. Wie oben dargelegt, hat der Gerichtshof in der Rechtssache Balogh(18) entschieden, dass eine verwaltungsrechtliche Geldbuße verhängt werden kann, um das Versäumnis der Anzeige der Aufnahme von Tätigkeiten zu ahnden, soweit sie verhältnismäßig ist. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu bestimmen, ob eine solche Geldbuße verhältnismäßig ist(19).

57. Hierzu genügt die Feststellung, dass das nationale Gericht bei der Beurteilung, ob die Geldbuße verhältnismäßig ist, die Eintreibung der Mehrwertsteuer grundsätzlich nicht berücksichtigen darf. Das Erfordernis, für in der Vergangenheit liegende Verkäufe, die der Mehrwertsteuer unterliegen, die für sie aber nicht entrichtet wurde, Mehrwertsteuer zu entrichten, ist nämlich keine Strafe, sondern lediglich die Eintreibung nicht entrichteter Steuern.

58. Mit der Aufnahme der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlangte Herr Vámos die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen, weshalb die in den anwendbaren Mehrwertsteuervorschriften vorgesehenen Pflichten für ihn galten. Zu diesen Pflichten gehört – was kaum der Erwähnung bedarf – die Pflicht zur Entrichtung der geschuldeten Mehrwertsteuer(20).

59. Es ist möglicherweise hilfreich, erneut festzuhalten, dass die – in Ermangelung einer ausdrücklichen Wahl – auf Herrn Vámos angewandte Standardregelung keineswegs unrechtmäßig oder außergewöhnlich ist. Sie ist nämlich eine der Steuerregelungen, die auf ihn angewandt werden konnte, und diejenige, die in den nationalen Rechtsvorschriften als *Standard* regelung festgelegt wurde. Herr Vámos hat sich dadurch, dass er die Aufnahme seiner Tätigkeit und seinen Wunsch, diese Steuerbefreiungsregelung angewandt zu wissen, nicht zu gegebener Zeit angezeigt hat, selbst die Möglichkeit genommen, für bestimmte Jahre diese Steuerbefreiungsregelung zu wählen.

60. Nebenbei bemerkt können sich Steuerpflichtige, die einen Anspruch auf die Anwendung der Steuerbefreiungsregelung haben, nach den in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften

von einem Steuerjahr zum nächsten für die Anwendung einer anderen Regelung entscheiden. Somit sitzen Kleinunternehmen dadurch, dass sie zunächst die Aufnahme ihrer Tätigkeit nicht anzeigen und sich nicht ausdrücklich für die Anwendung der von ihnen bevorzugten Steuerregelung entscheiden, nicht „in der Falle“. Sie haben jedes Jahr die Möglichkeit, ihrer Anmeldepflicht nachzukommen und die Anwendung der Steuerbefreiungsregelung für die Zukunft zu beantragen und dadurch schwerwiegendere Konsequenzen abzuwenden.

#### IV. Ergebnis

61. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorabentscheidungsfrage des Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Nyíregyháza, Ungarn) wie folgt zu beantworten:

Das Unionsrecht steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, nach der es untersagt ist, eine besondere Steuerregelung – die eine Steuerbefreiung für Kleinunternehmen vorsieht und die gemäß den Bestimmungen von Titel XII Kapitel 1 Abschnitt 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem erlassen wurde – rückwirkend auf einen Steuerpflichtigen anzuwenden, der alle materiellen Voraussetzungen erfüllt, die Aufnahme seiner Tätigkeiten jedoch nicht zu gegebener Zeit den Steuerbehörden angezeigt und sich nicht für die Anwendung dieser Regelung entschieden hat.

1 Originalsprache: Englisch.

2 ABl. 2006, L 347, S. 1.

3 Beschluss vom 30. September 2015, Balogh (C–424/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:708).

4 Beschluss vom 30. September 2015, Balogh (C–424/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:708, Rn. 29 und 33 bis 36).

5 Art. 293 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezieht sich auf die „Notwendigkeit einer allmählichen Konvergenz der nationalen Regelungen“ von Sonderregelungen für Kleinunternehmen, und Art. 294 dieser Richtlinie ermächtigt den Rat, zu entscheiden, „ob im Rahmen der endgültigen Regelung eine Sonderregelung für Kleinunternehmen erforderlich ist“ und gegebenenfalls „über die gemeinsamen Beschränkungen und Bedingungen für die Anwendung der genannten Sonderregelung“ zu befinden.

6 Dies wird im Übrigen durch den siebten Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie bestätigt, der wie folgt lautet: „Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte, *selbst wenn* die Sätze und *Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden*, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.“ (Hervorhebung nur hier).

7 C?24/15, EU:C:2016:204.

8 Urteile vom 1. April 2004, Bockemühl, C–90/02 (EU:C:2004:206, Rn. 49 bis 52), und vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, Rn. 58 bis 61). Vgl. auch die Schlussanträge von Generalanwalt Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204, Fn. 20).

9 Urteile vom 27. September 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29 bis 31), und vom 9. Oktober 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 35, 36 und 43). Vgl. auch Schlussanträge von Generalanwalt Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache Plöckl (C?24/15,

EU:C:2016:204, Fn. 21).

10 Schlussanträge von Generalanwalt Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204, Nr. 87).

11 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

12 Art. 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

13 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, Rn. 37).

14 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Juli 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, Rn. 45).

15 Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, Rn. 49).

16 Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, Rn. 47).

17 Vgl. den siebten Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie und hierzu Urteil vom 10. November 2011, Rank Group (C?259/10 und C?260/10, EU:C:2011:719, Rn. 35).

18 Beschluss vom 30. September 2015, Balogh (C?424/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:708).

19 Siehe oben, Nr. 29.

20 Art. 193 bis 212 der Mehrwertsteuerrichtlinie.