

62017CC0495

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 12. Juli 2018 (1)

Rechtssache C-495/17

Cartrans Spedition Srl

gegen

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ploie?ti – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Prahova,

Direc?ia Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Mijlocii

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunalul Prahova [Landgericht Prahova, Rumänien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 146 Abs. 1 Buchst. e und Art. 153 – Steuerbefreiungen – Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen – Beweis, dass die beförderten Gegenstände aus dem Unionsgebiet ausgeführt wurden – Durch das Zollübereinkommen über den internationalen Warentransport geschaffenes System – Carnets TIR“

1.

Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen ersucht das Tribunalul Prahova (Landgericht Prahova, Rumänien) um Hinweise zur Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates (2). Das vorliegende Gericht möchte klären lassen, ob innerstaatliche Vorschriften, die einen Steuerpflichtigen verpflichten, spezifische Dokumente vorzulegen, um in den Genuss einer Befreiung von der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen (einschließlich Beförderungsleistungen) zu gelangen, wenn diese unmittelbar mit der Ausfuhr von Gegenständen aus dem Unionsgebiet im Zusammenhang stehen, mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar sind. Das vorliegende Gericht möchte unter der Prämisse, dass solche Gegenstände gemäß dem durch das Zollübereinkommen über den internationalen Warentransport geschaffenen System auf der Grundlage eines Carnet für den internationalen Güterkraftverkehr (Carnet TIR) befördert werden, klären lassen, ob solche Dokumente einen Beweis darstellen, dass die Gegenstände ausgeführt wurden.

Unionsrechtsrahmen

Die Mehrwertsteuerrichtlinie

2.

Art. 131 befindet sich in Titel IX („Steuerbefreiungen“) und bestimmt: „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,

Steuerungumgehung oder Missbrauch festlegen“.

3.

Art. 146 befindet sich in Kapitel 6 („Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr“) des Titels IX. Art. 146 Abs. 1 Buchst. e nennt unter diesen Steuerbefreiungen „Dienstleistungen, einschließlich Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten zur Beförderung, ausgenommen die gemäß den Artikeln 132 und 135 von der Steuer befreiten Dienstleistungen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen stehen ...“.

4.

Gemäß Art. 153 „[befreien] die Mitgliedstaaten Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, von der Steuer, wenn sie in den Kapiteln 6, 7 und 8 genannte Umsätze oder Umsätze außerhalb der [Union] betreffen“.

Der Zollkodex

5.

Der durch die Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates (3) erlassene Zollkodex legt den Rechtsrahmen für die Zollvorschriften und das Zollverfahren im Zollgebiet der Union fest. Nach Art. 4 Nr. 16 Buchst. b und h umfasst der Begriff „Zollverfahren“ das Versandverfahren und das Ausfuhrverfahren. Gemäß Art. 4 Nr. 17 bezeichnet der Begriff „Zollanmeldung“ die Handlung, mit der eine Person in der vorgeschriebenen Form und nach den vorgeschriebenen Bestimmungen die Absicht bekundet, eine Ware in ein bestimmtes Zollverfahren überführen zu lassen. Nach Art. 59 sind alle Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt werden sollen, zu dem betreffenden Verfahren anzumelden. Waren, die z. B. zur Ausfuhr oder zum Versandverfahren angemeldet worden sind, stehen vom Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung an unter zollamtlicher Überwachung, „bis sie aus dem Zollgebiet [der Union] verbracht oder vernichtet oder zerstört werden oder bis die Zollanmeldung für ungültig erklärt wird“.

6.

Art. 91 Abs. 1 Buchst. a und b sahen vor, dass im externen Versandverfahren Nicht-Unionswaren und Unionswaren zwischen zwei innerhalb des Zollgebiets der Union gelegenen Orten befördert werden können. Wurden Waren nach Maßgabe des Art. 91 Abs. 1 mit einem Carnet TIR befördert, war dies eine zulässige Beförderung im Sinne des Art. 91 Abs. 2 Buchst. b, sofern 1. eine solche Beförderung außerhalb der Union begonnen hatte oder enden sollte oder 2. eine solche Beförderung sowohl Warensendungen betraf, die im Zollgebiet der Union abgeladen werden sollten, als auch Warensendungen, die in einem Drittland abgeladen werden sollten, oder 3. eine solche Beförderung zwischen zwei innerhalb der Union liegenden Orten über das Gebiet eines Drittlandes vorgenommen wurde.

7.

Art. 161 trug den Titel „Ausfuhr“. Art. 161 Abs. 1 sah vor, dass Unionswaren im Ausfuhrverfahren aus dem Zollgebiet der Union verbracht werden konnten. Art. 161 Abs. 2 bestimmte, dass jede zur Ausfuhr bestimmte Unionsware mit Ausnahme der in die passive Veredelung oder in ein Versandverfahren übergeführten Waren in das Ausfuhrverfahren zu überführen war.

8.

Gemäß Art. 163 Abs. 1 konnten im internen Versandverfahren Unionswaren zwischen zwei

innerhalb des Zollgebiets der Union gelegenen Orten ohne Änderung ihres zollrechtlichen Status über das Gebiet eines Drittlandes befördert werden. Eine Beförderung dieser Art konnte u. a. mit einem Carnet TIR erfolgen (Art. 163 Abs. 2).

9.

Gemäß Art. 182a Abs. 1 musste für Waren, die aus dem Zollgebiet der Union verbracht wurden, eine Zollanmeldung oder, sofern eine solche Anmeldung nicht erforderlich war, eine summarische Anmeldung vorliegen (4). Gemäß Art. 182b Abs. 1 musste, wenn solche Waren eine zollrechtliche Bestimmung erhalten sollten, für die eine Zollanmeldung erforderlich war, diese Zollanmeldung vor dem Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet der Union bei der Ausgangsstelle abgegeben werden. Art. 183 sah vor, dass Waren, die aus dem Zollgebiet der Union verbracht werden, der zollamtlichen Überwachung unterliegen.

Das TIR-Übereinkommen

10.

Das TIR-Versandssystem wurde nach dem Zweiten Weltkrieg unter der Schirmherrschaft der Wirtschaftskommission der Vereinten Nationen für Europa (United Nations Economic Commission for Europe – UNECE) zum Wiederaufbau der Volkswirtschaften Nachkriegseuropas entwickelt. Das am 14. November 1975 in Genf abgeschlossene Zollübereinkommen über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR (im Folgenden: TIR-Übereinkommen) wurde mit der Verordnung (EWG) Nr. 2112/78 des Rates im Namen der damaligen Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft genehmigt und gilt daher unmittelbar (5). Für die jetzige Europäische Union trat das TIR-Übereinkommen am 20. Juni 1983 in Kraft (6). Vertragsparteien sind alle Mitgliedstaaten der Union und die Union selbst. Eine konsolidierte Fassung des Übereinkommens wurde als Anhang zum Beschluss 2009/477/EG des Rates veröffentlicht (7).

11.

Art. 1 des TIR-Übereinkommens definiert den Begriff „TIR-Transport“ als die Beförderung von Waren von einer Abgangszollstelle bis zu einer Bestimmungszollstelle im Rahmen des TIR-Verfahrens. „Inhaber“ eines Carnet TIR ist diejenige Person, für die ein Carnet TIR gemäß den einschlägigen Bestimmungen des Übereinkommens ausgestellt und in deren Namen eine Zollanmeldung in Form eines Carnet TIR vorgenommen worden ist, wodurch die Absicht zum Ausdruck gebracht wurde, Waren bei der Abgangszollstelle dem TIR-Verfahren zuzuführen (8). Nach Art. 2 gilt das Übereinkommen für Warentransporte, bei denen die Waren ohne Umladung über eine oder mehrere Grenzen von einer Abgangszollstelle einer Vertragspartei bis zu einer Bestimmungszollstelle einer anderen oder derselben Vertragspartei befördert werden, wenn auf einem Teil der Strecke zwischen Beginn und Ende des TIR-Transports die Beförderung im Straßenverkehr erfolgt.

12.

Gemäß Art. 3 Buchst. b muss für den Warentransport eine Bürgschaft von Verbänden geleistet werden, die nach Art. 6 zugelassen worden sind (9), und der Transport muss unter Verwendung eines Carnet TIR durchgeführt werden. Art. 4 sieht vor, dass für Waren, die im TIR-Verfahren befördert werden, eine Entrichtung oder Hinterlegung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bei den Durchgangszollstellen nicht gefordert wird.

Das TIR-Versandverfahrenshandbuch

13.

Im Versandverfahrenshandbuch der Kommission (10) heißt es, dass „das Carnet TIR ... eine Zollanmeldung für die Warenbeförderung [ist]. Es dient als Nachweis für die Leistung einer Sicherheit. Carnets TIR werden den nationalen bürgenden Verbänden von einer internationalen Organisation (derzeit die Internationale Straßengüterverkehrsunion [IRU]) ausgestellt. Eine Zollanmeldung in Form eines Carnet TIR gilt jeweils nur für eine TIR-Beförderung. Das Carnet TIR wird im Abgangsland eröffnet und ermöglicht die Zollkontrolle im Abgangs-, Durchgangs- und Bestimmungsland“ (vgl. den dritten Aufzählungspunkt unter Ziff. 1.2 des Abschnitts IX – „Das TIR-Verfahren“).

Innerstaatliches Recht

14.

Das vorlegende Gericht führt in seinem Vorabentscheidungsersuchen aus, dass Beförderungsleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen nach innerstaatlichem Recht von der Mehrwertsteuer befreit seien. Das Gericht erläutert, dass Beförderungsleistungen gemäß den im maßgeblichen Zeitraum geltenden Vorschriften nur dann von der Mehrwertsteuer befreit seien, wenn der betreffende Steuerpflichtige den Beweis erbringen könne, dass die beförderten Gegenstände tatsächlich ausgeführt worden seien, indem er zur Stützung seines Befreiungsantrags die folgenden Dokumente vorlege: eine vom Transportunternehmen ausgestellte Rechnung, einen mit dem Leistungsempfänger geschlossenen Beförderungsvertrag, spezifische Beförderungsdokumente und Dokumente, aus denen hervorgehe, dass die beförderten Waren ausgeführt worden seien.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

15.

Die Cartrans Spedition SRL (im Folgenden: Cartrans), eine Vermittlerin von Güterkraftverkehrsdiensten mit Sitz in Rumänien, erbrachte im Zeitraum von März bis Mai 2012 drei Beförderungsleistungen in der Türkei, im August 2012 zwei Beförderungsleistungen in Georgien, im Februar 2013 eine Beförderungsleistung im Irak und im April 2014 eine Beförderungsleistung in der Ukraine. Am 13. August 2014 erstellten die zuständigen rumänischen Behörden einen Steuerprüfbericht und erließen einen Steuerbescheid, der Cartrans zur Zahlung eines Betrags von 16203 rumänischen Leu (RON) (ungefähr 3650 Euro) verpflichtete.

16.

Die zuständigen Behörden stellten sich auf den Standpunkt, Cartrans habe nicht den Beweis erbracht, dass die beförderten Gegenstände tatsächlich ausgeführt worden seien, da sie keines der folgenden Dokumente vorgelegt habe: einen mit dem Leistungsempfänger geschlossenen Beförderungsvertrag, spezifische Beförderungsdokumente und Dokumente, aus denen hervorgehe, dass die beförderten Waren im Einklang mit innerstaatlichen Rechtsvorschriften ausgeführt worden seien. Cartrans habe lediglich nachgewiesen, dass sie im Ausland bestimmte Beförderungsleistungen an Ausfuhrunternehmen erbracht habe.

17.

Cartrans focht diesen Steuerbescheid an. Zur Stützung ihres Antrags auf Befreiung von der Mehrwertsteuer legte sie für jede der sieben Rechnungen, die Grundlage des Steuerbescheids waren, Carnets TIR und CMR-Frachtbriefe vor, die von den Zollbehörden der Länder, in die

Cartrans die betreffenden Gegenstände zwecks Ausfuhr befördert hatte, mit einem Sichtvermerk versehen worden waren (11). Cartrans machte geltend, dass die Carnets TIR sowohl Angaben zu den beförderten Gegenständen als auch Bestätigungen der Zollbehörden betreffend die Ausfuhr der Gegenstände in das jeweilige Land enthielten und dass das Carnet TIR daher eindeutig Beweiskraft habe, da es ein Dokument sei, das die Durchführung eines zollrechtlichen Versandverfahrens von einer Abgangsstelle bis zu einer Zielzollstelle bescheinige.

18.

Das vorliegende Gericht ist der Auffassung, dass es für die Entscheidung im Ausgangsverfahren einer Auslegung der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie über Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr und bei Dienstleistungen von Vermittlern bedarf. Es hat dem Gerichtshof daher folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1.

Stellt ein von der Zollstelle des Bestimmungslands mit einem Sichtvermerk versehenes Carnet TIR für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung für Umsätze und Leistungen der Beförderung im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen gemäß der Richtlinie 2006/112 ein Dokument dar, das die Ausfuhr der beförderten Gegenstände nachweist, wenn man die Regelung dieses Zollversanddokuments berücksichtigt, die der Ausschuss für den Zollkodex – Fachbereich Versandverfahren im Rahmen der Generaldirektion Steuern und Zollunion der Europäischen Kommission – im Versandverfahrenshandbuch TAXUD/1873/2007 für das TIR-Verfahren festgelegt hat?

2.

Steht Art. 153 der Richtlinie 2006/112 einer Steuerpraxis entgegen, die den Steuerpflichtigen verpflichtet, die Ausfuhr beförderter Waren zwingend durch eine Ausfuhrzollanmeldung nachzuweisen, und die Gewährung des Rechts auf Vorsteuerabzug für Leistungen der Beförderung ausgeführter Waren verweigert, wenn diese Anmeldung fehlt, obwohl ein von der Zollstelle des Bestimmungslands mit einem Sichtvermerk versehenes Carnet TIR vorliegt?

19.

Cartrans, die rumänische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine mündliche Verhandlung wurde weder beantragt noch durchgeführt.

Würdigung

Vorbemerkungen

20.

Das vorliegende Gericht stellt seine Fragen unter der Prämisse, dass Cartrans eine Befreiung von der Mehrwertsteuer auf der Grundlage beantragt, dass sie Dienstleistungen als Vermittlerin im Namen eines Dritten im Sinne des Art. 153 der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht hat (12). Im Vorlagebeschluss wird Cartrans als „Vermittlerin von Güterkraftverkehrsdiensten“ bezeichnet. Aus den Ausführungen des vorlegenden Gerichts geht jedoch nicht hervor, ob der von Cartrans gestellte Antrag auf Befreiung von der Mehrwertsteuer darauf gestützt wurde, dass Cartrans selbst Beförderungs- und Nebentätigkeiten nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht habe, oder ob sie schlicht als Vermittlerin im Sinne des Art. 153 dieser Richtlinie tätig geworden war.

21.

Der Begriff „Vermittler“ ist in Art. 153 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht definiert. Die gewöhnliche Bedeutung des Begriffs, die mit dem Zweck der Mehrwertsteuerrichtlinie im Einklang steht, geht dahin, dass ein Vermittler eine Person ist, die zwischen verschiedenen Parteien vermittelnd tätig wird (13). Im Zusammenhang mit Beförderungsleistungen im Straßengüterverkehr könnte dies die Erbringung von logistischen Unterstützungsleistungen im Sinne der Koordinierung der Beförderung der Waren des Verkäufers hin zum Käufer sowie, wenn auch nicht zwingend, die Erbringung von Dienstleistungen umfassen, mit denen die physische Verbringung von Waren von der Abgangsstelle zum Bestimmungsort sichergestellt werden soll. Beförderungsleistungen eines Vermittlers kommen in den Genuss einer spezifischen Steuerbefreiung, wenn die betreffende Person Gegenstände gemäß Art. 153 der Mehrwertsteuerrichtlinie an einen Bestimmungsort außerhalb der Union durch oder im Namen eines Dritten befördert hat. Mangels Angaben im Vorlagebeschluss zur genauen Rolle von Cartrans ist es Sache des vorlegenden Gerichts zu prüfen, ob Cartrans als Vermittlerin im Namen eines Dritten tätig geworden ist oder ob sie die betreffenden Gegenstände im Zusammenhang mit dem Ausgangsverfahren selbst beförderte.

22.

Art. 153 ist jedenfalls u. a. dann anwendbar, wenn der betreffende Steuerpflichtige an Umsätzen beteiligt ist, die in Kapitel 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannt sind. Vorliegend ist Art. 146 Abs. 1 Buchst. e die maßgebliche Bestimmung in Kapitel 6. Ich prüfe die Vorlagefragen daher im Licht dieser Bestimmung.

Zu den beiden Fragen

23.

Das vorlegende Gericht möchte klären lassen, ob die Mitgliedstaaten, wenn ein Steuerpflichtiger die Befreiung von der Mehrwertsteuer mit der Begründung beantragt, er habe Dienstleistungen erbracht, die im Zusammenhang mit der Beförderung von Gegenständen zwecks Ausfuhr aus dem Unionsgebiet stehen, Bedingungen festlegen können, die den Steuerpflichtigen verpflichten, bestimmte spezifische Dokumente zum Beweis vorzulegen, dass die betreffenden Gegenstände tatsächlich ausgeführt wurden, oder ob das Carnet TIR einen solchen Beweis darstellt. Da beide Fragen verschiedene Facetten derselben Problematik ansprechen, untersuche ich sie zusammen.

24.

Die rumänische Regierung ist der Ansicht, die Mehrwertsteuerrichtlinie erlaube es den Mitgliedstaaten, Anträge auf Steuerbefreiungen nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. e unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens abzulehnen. Cartrans und die Kommission treten dieser Sichtweise entgegen.

25.

Auch ich bin nicht der Ansicht der rumänischen Regierung.

26.

Zwischen den Parteien gibt es zwei unstrittige Punkte. Erstens: Soweit klar ist, dass Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie die Steuerbefreiung bei der Ausfuhr aus dem Unionsgebiet betrifft, steht es im Einklang mit dem allgemeinen Grundsatz des internationalen Steuerrechts, dass der Verbrauch von Waren und Dienstleistungen am Bestimmungsort zu

besteuern ist. Daher sind alle Ausfuhren betreffenden Umsätze grundsätzlich von der Steuer befreit. Zweitens sollte diese Bestimmung, da sie eine Steuerbefreiung vorsieht, eng ausgelegt werden (14).

27.

Die in Kapitel 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie („Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr“) vorgesehenen Steuerbefreiungen sind zwingendes Recht. Daher muss die vorgesehene Steuerbefreiung gewährt werden, wenn ein Steuerpflichtiger Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten im Sinne des Art. 146 Abs. 1 Buchst. e beweist. In Ermangelung einer ausdrücklichen Bestimmung haben die Mitgliedstaaten kein Ermessen, zusätzliche materielle Voraussetzungen aufzustellen.

28.

Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht eindeutig hervor, dass zwischen der Beförderung von Gegenständen nach Orten außerhalb der Union und den betreffenden Dienstleistungen ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen muss, damit die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung gilt. Mit anderen Worten müssen die Dienstleistungen unmittelbar an (je nachdem) den Ausführer, den Einführer oder den Empfänger der in dieser Bestimmung genannten Gegenstände erbracht werden (15). Hierbei handelt es sich um Punkte, die vom vorlegenden Gericht bei seiner Prüfung des Sachverhalts des konkreten Falles zu untersuchen sind.

29.

Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass Beförderungsleistungen bei der Ausfuhr von Gegenständen nach innerstaatlichem Recht Dienstleistungen sind, die nur dann von der Mehrwertsteuer befreit sind, wenn der betreffende Steuerpflichtige als Beweis die folgenden Dokumente vorlegen kann: eine vom Transportunternehmen ausgestellte Rechnung, einen mit dem Leistungsempfänger abgeschlossenen Vertrag über Beförderungsleistungen, spezifische Beförderungsdokumente und Dokumente, aus denen hervorgeht, dass die beförderten Gegenstände ausgeführt wurden (im Folgenden: die erforderlichen Dokumente).

30.

Meines Erachtens ist eine innerstaatliche Praxis, die den Steuerpflichtigen verpflichtet, nachzuweisen, dass die beförderten Gegenstände tatsächlich ausgeführt wurden, nicht mit dem Unionsrecht vereinbar. Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält keine solche Anforderung. Vielmehr macht diese Bestimmung zur Voraussetzung, dass die Dienstleistungen, einschließlich der Beförderungsleistungen, in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen stehen müssen.

31.

Ferner stimme ich der Kommission darin zu, dass sich in der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Bestimmung findet, die zur Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. e macht, dass der Steuerpflichtige spezifische Beweise beizubringen hat.

32.

Aus den Ausführungen des vorlegenden Gerichts zu der innerstaatlichen Regelung geht eindeutig hervor, dass die maßgeblichen nationalen Vorschriften rein formelle Anforderungen festlegen. Solche formellen Anforderungen an den Nachweis des Rechts auf Steuerbefreiung durch den Steuerpflichtigen können jedoch ein Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer nach dem

Unionsrecht nicht in Frage stellen, sofern die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt sind (16).

33.

Gemäß Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie werden die u. a. in Art. 146 Abs. 1 Buchst. e vorgesehenen Steuerbefreiungen unbeschadet sonstiger Unionsvorschriften 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. Bei der Ausübung ihrer Befugnisse sind die Mitgliedstaaten an die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, darunter insbesondere an den Grundsatz der Rechtssicherheit und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, gebunden (17).

34.

Der Grundsatz der Rechtssicherheit schreibt vor, dass Unionsrechtsakte eindeutig und in ihrer Anwendung für die Betroffenen vorhersehbar sein müssen (18). Nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt dieser Grundsatz in besonderem Maße, wenn sich die betreffende Regelung finanziell belastend auswirken kann (19). In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof entschieden, dass sich die Nachweispflichten eines Steuerpflichtigen nach den im nationalen Recht dafür ausdrücklich vorgesehenen Voraussetzungen und nach der für ähnliche Geschäfte üblichen Praxis zu bestimmen haben (20).

35.

Das vorliegende Gericht führt in seinem Vorlagebeschluss aus, dass das rumänische Recht keine Regelung enthält, die ausdrücklich bestimmt, welche Arten von Dokument(en) belegen, dass beförderte Gegenstände ausgeführt wurden. Nach der Darstellung des Gerichts scheint die hier in Rede stehende innerstaatliche Regelung aus einer Mischung aus gesetzlichen Bestimmungen und behördlicher Praxis hervorgegangen zu sein. Das Gericht wird daher zu prüfen haben, ob die betreffende Regelung so eindeutig und genau ist, dass sie dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit genügt.

36.

Hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mitgliedstaaten Maßnahmen zu erlassen haben, die, während sie ihnen die wirksame Erreichung der durch ihr innerstaatliches Recht vorgegebenen Ziele ermöglichen, die durch die einschlägigen Unionsvorschriften niedergelegten Ziele und Grundsätze so wenig wie möglich beeinträchtigen (21). Demnach dürfen die innerstaatlichen Vorschriften nicht über das hinausgehen, was zum möglichst wirksamen Schutz der Ansprüche der Staatskasse erforderlich ist (22). In einem Kontext, in dem die Finanzverwaltung die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung versagt hatte, dass der Buchnachweis für diese Lieferung verspätet vorgelegt worden sei, und nicht berücksichtigte, dass die materiellen Voraussetzungen erfüllt waren, hat der Gerichtshof entschieden, dass die innerstaatlichen Vorschriften über das hinausgingen, was erforderlich war, um eine korrekte Steuererhebung sicherzustellen (23). Meines Erachtens ist diese Argumentation auf den Sachverhalt der vorliegenden Rechtssache übertragbar. Daher können dann, wenn ein Steuerpflichtiger die in Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie niedergelegten materiellen Voraussetzungen erfüllt, diese Voraussetzungen nicht durch bloße Formerfordernisse des innerstaatlichen Rechts verdrängt werden.

37.

Solche Erfordernisse des innerstaatlichen Rechts dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (24).

38.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn diese materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (25). Es gibt nur zwei Fälle, in denen die Nichteinhaltung einer formellen Anforderung den Verlust des Rechts auf Mehrwertsteuerbefreiung nach sich ziehen kann (26). Zum einen handelt es sich um Fälle von Steuerhinterziehung (27). Zum anderen kann der Verstoß gegen eine formelle Anforderung zur Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung führen, wenn er gegenüber den zuständigen Behörden den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (28).

39.

Im Ausgangsverfahren ist unstrittig, dass Cartrans Dienstleistungen im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht hat und dass diese Dienstleistungen nach Orten außerhalb der Union erbracht wurden. Vor diesem Hintergrund wirkt eine innerstaatliche Praxis, nach der die zuständigen Behörden keine Beweise prüfen, aus denen hervorgeht, dass die betreffenden Gegenstände an einen in einem Drittland ansässigen Käufer (oder Empfänger) geliefert wurden, wie eine Vermutung, dass die Steuerbefreiung nicht gewährt werden kann.

40.

Ich habe den Eindruck, dass die hier in Rede stehenden innerstaatlichen Vorschriften aus folgenden Gründen über das hinausgehen, was erforderlich ist, um eine korrekte Steuererhebung sicherzustellen. Erstens führt das vorlegende Gericht aus, dass ein Antrag auf Steuerbefreiung dann abgelehnt wird, wenn ein Steuerpflichtiger nicht die zur Stützung seines Befreiungsantrags erforderlichen Dokumente vorlegt. Dieses Ergebnis ist insoweit mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbar, als Mehrwertsteuer nicht am Bestimmungsort der Gegenstände, sondern stattdessen an einem Punkt auf ihrem Transportweg erhoben wird (29). Zweitens werden die einschlägigen innerstaatlichen Vorschriften so angewendet, dass die zuständigen Behörden nicht einmal prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie tatsächlich erfüllt sind, wenn die formellen Anforderungen nicht erfüllt sind. Drittens lässt nichts im Vorlagebeschluss darauf schließen, dass eine Nichterfüllung formeller Anforderungen zwingend zu einer Steuerhinterziehung führt oder dass ein Verstoß gegen die maßgeblichen Vorschriften die zuständigen Behörden daran hindert, festzustellen, ob die materiellen Voraussetzungen erfüllt waren.

41.

Hieraus folgt, dass die Behörden eines Mitgliedstaats eine Befreiung von der Mehrwertsteuer grundsätzlich ohne eine Prüfung, ob die in den einschlägigen Unionsvorschriften niedergelegten materiellen Voraussetzungen erfüllt wurden, nicht allein mit der Begründung ablehnen dürfen, dass der betreffende Steuerpflichtige bestimmte spezifische Dokumente zum Beweis der Ausfuhr der Gegenstände nicht vorgelegt habe.

42.

Ist das Carnet TIR als sicherer Beweis anzusehen, dass die betreffenden Gegenstände ausgeführt wurden?

43.

In diesem Punkt herrscht insoweit Einigkeit zwischen den Parteien, als alle drei der Auffassung sind, dass nach dem Zollkodex zwischen dem Ausfuhrverfahren und dem Versandverfahren zu unterscheiden ist.

44.

Cartrans macht geltend, ein Steuerpflichtiger, der Beförderungsleistungen erbringe, dürfe nicht verpflichtet werden, zum Beweis der Ausfuhr der betreffenden Gegenstände eine Ausfuhrzollanmeldung vorzulegen. Denn die Person, die Beförderungsleistungen erbringe, könne den Beweis des Versands nur im Rahmen des TIR-Verfahrens erbringen. Die rumänische Regierung macht geltend, die Tatsache, dass eine Zollstelle ein Carnet TIR mit einem Sichtvermerk versehen habe, sei kein Beweis dafür, dass die betreffenden Gegenstände befördert und aus der Union ausgeführt worden seien. Die Kommission führt aus, das TIR-System belege, dass Gegenstände an ihren Bestimmungsort befördert worden seien. Vor diesem Hintergrund könne das Carnet TIR nicht die Ausfuhrzollanmeldung ersetzen, aus der hervorgehe, dass die betreffenden Gegenstände in das Ausfuhrverfahren übergeführt worden seien.

45.

Meines Erachtens merken die Parteien zu Recht an, dem Zollkodex sei zu entnehmen, dass zwischen dem Versandverfahren und dem Ausfuhrverfahren zu unterscheiden sei (30).

46.

In seinen Schlussanträgen in der Rechtssache BGL hat Generalanwalt Léger (31) einen hilfreichen Überblick über das TIR-Übereinkommen gegeben, das durch den Beschluss 2009/477 des Rates zum Bestandteil der Unionsrechtsordnung geworden ist. Wie er erläutert hat, erleichtert das Übereinkommen den internationalen Warentransport mit Straßenfahrzeugen: Es vereinfacht und harmonisiert die bei Grenzübertritt auf dem Gebiet des Zollwesens zu beachtenden Verwaltungsförmlichkeiten. Die beförderten Waren werden einmalig an der Abgangszollstelle kontrolliert, es finden jedoch keine weiteren Kontrollen an Durchgangszollstellen oder an der Bestimmungszollstelle statt (es sei denn, es besteht der Verdacht einer Unregelmäßigkeit). Ein bedeutsames Merkmal besteht darin, dass für solche Waren nicht die Entrichtung oder Hinterlegung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gefordert wird. Die Waren müssen während des gesamten Transports von einem einheitlichen Versanddokument, dem Carnet TIR, begleitet werden, das von der Abgangszollstelle erstellt wird und anhand dessen die Ordnungsmäßigkeit des Transports überwacht wird. Die Entrichtung der Zölle und Abgaben, die die Zollbehörden vom Transportunternehmer fordern können, muss teilweise durch die Bürgschaft eines nationalen Verbands gesichert sein, der zu diesem Zweck von den Behörden der Vertragsparteien zugelassen wurde. Diese Bürgschaft wiederum ist durch die IRU sowie durch eine Versicherungsgruppe mit Sitz in der Schweiz gedeckt (32).

47.

Die Carnets TIR werden von der IRU gedruckt und von den bürgenden Verbänden an die Transportunternehmer ausgegeben, die in die Carnets TIR eine Reihe von Angaben eintragen,

insbesondere Angaben über die beförderte Ware. Jedes Carnet TIR besteht aus mehreren Blättern in zwei Ausfertigungen (Nrn. 1 und 2). Zu Beginn des Transports prüft die Abgangszollstelle die Ladung – insbesondere ihre Übereinstimmung mit den im Carnet TIR deklarierten Waren – und bringt sodann die Zollverschlüsse an. Sie trägt im ersten Blatt des Carnet TIR, das ihr vom Verwender ausgehändigt wird, einen entsprechenden Vermerk ein, entnimmt ihm die Ausfertigung Nr. 1, versieht das entsprechende Stammbblatt mit einem Vermerk und reicht das Carnet an den Verwender zurück. Beim Verlassen des durchfahrenen Gebiets prüft die Durchgangszollstelle den Zustand der Zollverschlüsse, entnimmt die Ausfertigung Nr. 2, versieht das entsprechende Stammbblatt mit einem Vermerk und reicht das Carnet TIR an den Verwender zurück. Sie übersendet die Ausfertigung Nr. 2 sodann an die Abgangszollstelle, die die Übereinstimmung der Ausfertigung Nr. 2 mit der Ausfertigung Nr. 1 überprüft. Enthält die Ausfertigung Nr. 2 keine Vorbehalte bezüglich der Ordnungsmäßigkeit des TIR-Transports, ist der Transport auf dem durchfahrenen Gebiet ordnungsgemäß erledigt. Enthält dagegen die Ausfertigung Nr. 2 Vorbehalte oder ist sie bei der Abgangszollstelle nicht eingegangen, gilt der TIR-Transport in dem fraglichen Gebiet als nicht ordnungsgemäß. Die Zollbehörden dieses Gebiets können daher die Entrichtung der aus diesem Grund fällig gewordenen Zölle und Abgaben verlangen. Dieser Vorgang wiederholt sich im Gebiet jedes Durchfuhrlandes außer zwischen den Mitgliedstaaten der Union, denn diese bilden ein einziges Zollgebiet (33).

48.

Diese Skizze der Hauptmerkmale des TIR-Systems bestätigt, dass ein mit einem Sichtvermerk versehenes Carnet TIR nicht dem Beweis dient, dass die betreffenden Gegenstände ausgeführt wurden. Vielmehr verdeutlicht dieses System, dass „das Carnet TIR ... eine Zollanmeldung für die Warenbeförderung [ist]. Es dient als Nachweis für die Leistung einer Sicherheit“ (34).

49.

Da sich das Versandverfahren (unter das auch TIR-Transporte fallen) und das Ausfuhrverfahren zollrechtlich unterscheiden (35), kann das Carnet TIR nicht mit einer Zollanmeldung gleichgesetzt werden, die nach Art. 182a des Zollkodex ausgestellt wird, wenn Gegenstände das Zollgebiet der Union verlassen (36).

50.

Im Fall des Ausgangsverfahrens muss ein Steuerpflichtiger, um in den Genuss der Steuerbefreiung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie zu gelangen, die Erbringung von Dienstleistungen (einschließlich Beförderungsleistungen) beweisen, die unmittelbar mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen im Zusammenhang stehen.

51.

Meines Erachtens ist ein Steuerpflichtiger wie Cartrans daher nicht verpflichtet, nachzuweisen, dass die betreffenden Gegenstände tatsächlich ausgeführt wurden. Vielmehr muss er nachweisen, dass die erbrachten Beförderungsleistungen mit der Ausfuhr der Gegenstände unmittelbar im Zusammenhang standen. Das Verfahren zur Feststellung dieser Tatsache bestimmt sich nicht nach Unionsvorschriften und ist letztlich Sache der innerstaatlichen Behörden, deren Handeln der Kontrolle durch die nationalen Gerichte unterliegt. Dies vorausgeschickt, ist das Carnet TIR zwar nicht notwendig ein schlüssiger Beweis der Ausfuhr; ich halte es aber für ein Dokument, das im Rahmen der Prüfung relevant ist, ob erbrachte Beförderungsleistungen unmittelbar im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen stehen, die von dem betreffenden Straßentransportunternehmen befördert werden. Liegen keine Beweise dafür vor, dass die von dem Carnet TIR umfassten Gegenstände nicht ausgeführt wurden, ist es meines Erachtens ein

überzeugender Beweis zur Stützung eines Antrags auf Befreiung von der Mehrwertsteuer nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie (37).

Ergebnis

52.

Aufgrund der obigen Ausführungen bin ich der Auffassung, dass der Gerichtshof die vom Tribunalul Prahova (Landgericht Prahova, Rumänien) gestellte Frage wie folgt beantworten sollte:

Art. 146 Abs. 1 Buchst. e und Art. 131 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie innerstaatlichen Vorschriften entgegenstehen, die die Vorlage spezifischer Dokumente zum Beweis dessen vorschreiben, dass Gegenstände, die von einem Beförderungsleistungen im Güterkraftverkehr erbringenden Steuerpflichtigen an einen Bestimmungsort außerhalb der Union befördert werden, tatsächlich ausgeführt wurden. Es ist Sache der zuständigen Behörden, deren Handeln der Kontrolle durch die nationalen Gerichte unterliegt, die Beweise in jedem Einzelfall zu prüfen und zu bewerten. Zur Feststellung, ob die betreffenden Gegenstände das Unionsgebiet physisch verlassen haben und ob die erbrachten Beförderungsdienstleistungen mit der Ausfuhr der Gegenstände unmittelbar im Zusammenhang standen, können zu Beweis Zwecken auch die Carnets TIR herangezogen werden, wie sie im Übereinkommen über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR im Anhang zum Beschluss 2009/477/EG des Rates vom 28. Mai 2009, in dem die konsolidierte Fassung des am 14. November 1975 in Genf abgeschlossenen Zollübereinkommens über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR (TIR-Übereinkommen) mit den seither vorgenommenen Änderungen veröffentlicht ist, beschrieben sind.

(1) Originalsprache: Englisch.

(2) Richtlinie vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie). Die maßgeblichen Umsätze haben im Zeitraum zwischen März 2012 und April 2014 stattgefunden, weshalb ich den betreffenden Zeitraum als „maßgeblichen Zeitraum“ bezeichne. Vgl. hierzu weiter unten unter Nr. 15.

(3) Verordnung vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. 1992, L 302, S. 1) (im Folgenden: Zollkodex). Diese Verordnung wurde mehrfach geändert: Im maßgeblichen Zeitraum galt sie in der durch die Verordnung (EG) Nr. 1791/2006 des Rates vom 20. November 2006 (ABl. 2006, L 363, S. 1) geänderten Fassung. Die derzeit geltende Fassung ist in der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. 2013, L 269, S. 1) enthalten.

(4) Die Ausnahmen von dieser Regel sind für die vorliegenden Schlussanträge ohne Bedeutung.

(5) Verordnung des Rates vom 25. Juli 1978 über den Abschluss des Zollübereinkommens über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR (TIR-Übereinkommen) vom 14. November 1975 in Genf (ABl. 1978, L 252, S. 1).

(6) Das TIR-Übereinkommen trat in Kraft, als alle Formvoraussetzungen erfüllt waren (vgl. Art. 2 der Verordnung Nr. 2112/78 und die Art. 52 und 53 des TIR-Übereinkommens). Das Datum des Inkrafttretens dieses Übereinkommens für die Union ist im Amtsblatt unter der Überschrift „Inkrafttreten des Zollübereinkommens über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR (TIR-Übereinkommen)“ (ABl. 1983, L 31, S. 13) angegeben.

(7) Beschluss vom 28. Mai 2009 über die Veröffentlichung einer konsolidierten Fassung des

Zollübereinkommens über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR (TIR-Übereinkommen) vom 14. November 1975 in Genf mit den seither vorgenommenen Änderungen (ABL. 2009, L 165, S. 1).

(8) Art. 1 Buchst. a und o.

(9) Nach Art. 6 kann jede Vertragspartei Verbänden die Bewilligung erteilen, entweder selbst oder durch die mit ihnen in Verbindung stehenden Verbände Carnets TIR auszugeben und die Bürgschaft zu übernehmen, solange die in Anlage 9 Teil I niedergelegten Mindestvoraussetzungen und Erfordernisse erfüllt werden. Diese umfassen: mindestens einjähriges nachgewiesenes Bestehen als anerkannter Verband, der die Interessen des Transportsektors vertritt; Nachweis gesunder Finanzen und der organisatorischen Befähigung, seine Verpflichtungen aus dem Übereinkommen zu erfüllen; nachgewiesene Kenntnisse seines Personals in der ordnungsgemäßen Anwendung des Übereinkommens. Als weitere Voraussetzungen werden genannt: keine schweren oder wiederholten Zuwiderhandlungen gegen zoll- oder steuerrechtliche Vorschriften; Abschluss einer schriftlichen Vereinbarung oder Erlass eines anderen Rechtsakts zwischen dem Verband und den zuständigen Behörden der Vertragspartei, in deren Hoheitsgebiet er seinen Geschäftssitz hat, und eine Verpflichtungserklärung des Verbands, die Pflichten aus dem Übereinkommen zu erfüllen.

(10) Versandverfahrenshandbuch für das TIR-Verfahren vom 1. Juli 2009 (Transit Manual [The TIR procedure] of 1 July 2009 TAXUD/1873/2007 – EN Final), veröffentlicht vom Ausschuss für den Zollkodex der Europäischen Kommission – Fachbereich Versandverfahren (TIR). Die Europäische Kommission befasst sich derzeit mit der Novellierung des Versandverfahrenshandbuchs. Daher wird die derzeitige Fassung vom 27. April 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016?DE) als „Arbeitsdokument“ bezeichnet.

(11) Meines Erachtens ist der CMR-Frachtbrief ein Dokument, das Beweis für einen Vertrag über die Beförderung von Waren im Straßengüterverkehr gemäß dem am 19. Mai 1956 in Genf unterzeichneten Übereinkommen über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr ist. Da diese Dokumente nicht Bestandteil der Vorlagefragen des vorliegenden Gerichts sind, mache ich hier keine weiteren Ausführungen über sie.

(12) In der zweiten Vorlagefrage ist von dem Recht auf „Vorsteuerabzug“ für Beförderungsleistungen die Rede. Ich verstehe diese Formulierung aus zwei Gründen als eine Bezugnahme auf „das Recht auf Steuerbefreiung“. Erstens gehören die hier in Rede stehenden Bestimmungen nicht zu den spezifischen Vorschriften über den Vorsteuerabzug im Rahmen des Mehrwertsteuersystems. Zweitens betrifft der Vorlagebeschluss eindeutig die Vorschriften über Steuerbefreiungen: Die Vorschriften über Vorsteuerabzüge finden keine Erwähnung.

(13) Urteil vom 2. April 1998, EMU Tabac u. a. (C?296/95, EU:C:1998:152, Rn. 30).

(14) Urteil vom 29. Juni 2017, L.?. (C?288/16, EU:C:2017:502, Rn. 18 und 22).

(15) Urteil vom 29. Juni 2017, L.?. (C?288/16, EU:C:2017:502, Rn. 23).

(16) Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 32).

(17) Urteil vom 9. Oktober 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 27).

(18) Urteil vom 29. April 2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242, Rn. 34).

(19) Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 48).

- (20) Urteil vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, Rn. 38).
- (21) Urteil vom 18. November 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, Rn. 20).
- (22) Urteil vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 20).
- (23) Urteil vom 27. September 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29).
- (24) Urteil vom 27. September 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, Rn. 26).
- (25) Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 36).
- (26) Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 38).
- (27) Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 39).
- (28) Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 42).
- (29) Vgl. oben, Nr. 37.
- (30) Vgl. oben, Nrn. 6 bis 8.
- (31) C?78/01, EU:C:2003:14, Nrn. 4 bis 7.
- (32) Vgl. oben, Nrn. 11 und 13.
- (33) Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache BGL (C?78/01, EU:C:2003:14, Nrn. 7 und 8).
- (34) Vgl. das TIR-Versandverfahrenshandbuch, S. 7.
- (35) Vgl. oben, Nr. 45.
- (36) Vgl. oben, Nr. 9.
- (37) Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 37), worin der Gerichtshof entschieden hat, dass die Einordnung von innergemeinschaftlichen Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerben aufgrund von objektiven Anhaltspunkten wie der physischen Bewegung der betreffenden Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen vorzunehmen ist. Diese Argumentation kann hier insoweit herangezogen werden, als der Steuerpflichtige beweisen kann, dass die betreffenden Gegenstände das Unionsgebiet physisch verlassen haben.