

Rechtssache C-242/19

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

20. März 2019

Vorlegendes Gericht:

Tribunalul București (Landgericht Bukarest, Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

18. Januar 2019

Klägerin:

CHEP Equipment Pooling NV

Beklagte:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Verwaltungsgerichtliche Klage auf Nichtigerklärung der Entscheidung der Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest – Rechtsbehelfsstelle) vom 11. Oktober 2016 über die Zurückweisung des Einspruchs der Klägerin als unbegründet, auf Nichtigerklärung der Entscheidung der Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest – Steuerverwaltung für gebietsfremde Steuerpflichtige) vom 14. April 2016 und auf Erstattung eines Betrags von 185 822,23 RON an die Klägerin

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Ersuchen gemäß Art. 267 AEUV um Auslegung von Art. 17 und Art. 214 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 sowie von Art. 2 Nr. 1 und Art. 3 der Richtlinie 2008/9.

Vorlagefragen

1. Stellt die Beförderung von Paletten von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat zum Zweck ihrer späteren Vermietung im letztgenannten Mitgliedstaat an einen Steuerpflichtigen, der in Rumänien ansässig und für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert ist, eine Nichtverbringung im Sinne von Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG dar?
2. Ungeachtet der Antwort auf die erste Frage: Ist ein Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG, der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats ansässig ist, auch dann als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 2008/9/EG anzusehen, wenn er im Mitgliedstaat der Erstattung für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert ist oder verpflichtet wäre, sich dort entsprechend registrieren zu lassen?
3. Stellt die Voraussetzung, im Mitgliedstaat der Erstattung nicht für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert zu sein, in Anbetracht der Bestimmungen der Richtlinie 2008/9/EG eine zusätzliche Voraussetzung gegenüber den in Art. 3 der Richtlinie 2008/9/EG geregelten Voraussetzungen dafür dar, dass ein Steuerpflichtiger, der in einem anderen Mitgliedstaat, nicht aber im Mitgliedstaat der Erstattung ansässig ist, in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens einen Anspruch auf Erstattung hat?
4. Ist Art. 3 der Richtlinie 2008/9/EG dahin auszulegen, dass er einer Praxis der nationalen Verwaltung, die Erstattung der Mehrwertsteuer wegen Nichterfüllung einer ausschließlich im nationalen Recht vorgesehenen Voraussetzung zu verweigern, entgegensteht?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Richtlinie 2006/112), Art. 17 und Art. 214 Abs. 1;

Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, Art. 2 Nr. 1 und Art. 3.

Angeführte nationale Vorschriften

Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 vom 22. Dezember 2003 über das Steuergesetzbuch, im Folgenden: Steuergesetzbuch):

Art. 128 – „Lieferung von Gegenständen

(1) Als Lieferung von Gegenständen gilt die Übertragung des Rechts, über die Gegenstände wie ein Eigentümer zu verfügen.

...

(9) Die innergemeinschaftliche Lieferung ist eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Absatz 1, die vom Lieferer oder der Person, an die die Lieferung erfolgt, oder von einer anderen Person für deren Rechnung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden.

(10) Einer innergemeinschaftlichen Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt ist die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung von Gegenständen seines Unternehmens von Rumänien in einen anderen Mitgliedstaat, mit Ausnahme der in Absatz 12 genannten Fälle der Nichtverbringung.

(11) Die Verbringung nach Absatz 10 ist die Versendung oder Beförderung beweglicher körperlicher Gegenständen von Rumänien in einen anderen Mitgliedstaat durch den Steuerpflichtigen oder eine andere Person für seine Rechnung zur Verwendung für die Zwecke seines Unternehmens.

(12) Im Sinne dieses Titels bedeutet Nichtverbringung die Versendung oder Beförderung eines Gegenstands von Rumänien in einen anderen Mitgliedstaat durch den Steuerpflichtigen oder eine andere Person für dessen Rechnung zur Verwendung für die Zwecke einer der folgenden Umsätze:

...

g) die vorübergehende Verwendung des betreffenden Gegenstands im Gebiet des Bestimmungsmitgliedstaats des versandten oder beförderten Gegenstands zum Zweck der Erbringung von Dienstleistungen im Bestimmungsmitgliedstaat durch den in Rumänien ansässigen Steuerpflichtigen;

h) die vorübergehende Verwendung des betreffenden Gegenstands während eines Zeitraums von höchstens 24 Monaten im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats, wenn die Einfuhr des gleichen Gegenstands aus einem Drittstaat im Hinblick auf die vorübergehende Verwendung unter die Zollregelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben fallen würde.

(13) Ist eine der in Absatz 12 genannten Voraussetzungen nicht mehr erfüllt, so gilt die Versendung oder Beförderung des betreffenden Gegenstands als Verbringung von Rumänien in einen anderen Mitgliedstaat. In diesem Fall gilt die Verbringung als zu dem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Voraussetzung nicht mehr vorliegt.“

Artikel 130¹ – „Inneregemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen

...

(2) Folgendes ist einem innergemeinschaftlichen Erwerb gegen Entgelt gleichgestellt:

a) die Verwendung von Gegenständen, die aus dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet diese Gegenstände von einem Steuerpflichtigen für die Zwecke seines Unternehmens hergestellt, gewonnen, gekauft, erworben oder eingeführt wurden, von diesem Steuerpflichtigen oder einer anderen Person in dessen Namen befördert oder versandt worden sind, durch diesen Steuerpflichtigen in Rumänien für die Zwecke seines Unternehmens, sofern die Beförderung oder Versendung dieser Gegenstände, wenn sie von Rumänien in einen anderen Staat erfolgt wäre, als Verbringung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat gemäß Artikel 128 Absätze 10 und 11 behandelt würde; ...“

Art. 147² Abs. 1 Buchst. a:

„a) [E]in nicht in Rumänien ansässiger Steuerpflichtiger, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und in Rumänien nicht für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert und dazu auch nicht verpflichtet ist, [kann] eine Erstattung der Mehrwertsteuer erhalten, die er für Einfuhren und Erwerbe von Gegenständen oder Dienstleistungen, die nach bzw. in Rumänien erfolgt sind, entrichtet hat; ...“

Art. 153 Abs. 5:

„Ein Steuerpflichtiger, der nicht in Rumänien ansässig ist und dort nicht für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert ist, hat gemäß diesem Artikel die mehrwertsteuerliche Registrierung zu beantragen, wenn er beabsichtigt,

a) einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen zu tätigen, für die er gemäß Artikel 151 zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist, oder

b) einen innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen zu tätigen, die steuerfrei ist.“

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 (Durchführungsbestimmungen zum Steuergesetzbuch, genehmigt durch den Regierungserlass Nr. 44/2004, im Folgenden Durchführungsbestimmungen)

Nr. 6 Abs. 11:

„Gemäß Artikel 128 Absatz 10 des Steuergesetzbuchs ist die Verbringung ein Umsatz, der einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist, so dass die Beachtung sämtlicher Voraussetzungen und Vorschriften bezüglich innergemeinschaftlicher Lieferungen einschließlich der sich auf die Steuerbefreiung beziehenden obligatorisch ist. Charakteristisch für diese Umsätze ist, dass die Gegenstände zum Zeitpunkt ihrer Versendung aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat nicht Gegenstand einer Lieferung im Sinne von Artikel 128 Absatz 1 des Steuergesetzes sind und folglich der Steuerpflichtige, der die Verbringung in dem Mitgliedstaat meldet, in dem die Beförderung der Gegenstände beginnt, auch den gleichgestellten innergemeinschaftlichen Erwerb in dem Mitgliedstaat meldet, in dem dieser erfolgt. Beispiele für eine Verbringung: Die Beförderung von nach Rumänien eingeführten Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat durch die Person, die die Einfuhr getätigt hat, wenn zum Zeitpunkt der Versendung kein Umsatz vorliegt; die Beförderung/der Versand von beweglichen körperlichen Gegenständen von Rumänien in einen anderen Mitgliedstaat zur Schaffung eines Vorrats, der später in dem betreffenden Mitgliedstaat verkauft werden soll; die Beförderung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat zum Einbau in einen beweglichen oder unbeweglichen Gegenstand in dem betreffenden Mitgliedstaat, wenn die betreffende Person in dem betreffenden Mitgliedstaat Dienstleistungen erbringt; die Beförderung/der Versand eines beweglichen körperlichen Gegenstands von Rumänien in einen anderen Staat zur Reparatur, wenn dieser Gegenstand später nicht mehr nach Rumänien zurückgelangt, so dass die ursprüngliche Nichtverbringung zu einer Verbringung wird.“

Nr. 49 Abs. 1:

„Gemäß Artikel 147² Absatz 1 Buchstabe a des Steuergesetzbuchs kann jeder Steuerpflichtige, der nicht in Rumänien, aber in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, in den Genuss der Erstattung der für Einfuhren und Erwerbe von Gegenständen/Dienstleistungen nach bzw. in Rumänien entrichteten Mehrwertsteuer kommen. Die Mehrwertsteuer wird von Rumänien erstattet, wenn der betreffende Steuerpflichtige die folgenden Bedingungen erfüllt:

- a) Er hat während des Erstattungszeitraums in Rumänien weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von der aus Umsätze bewirkt wurden, noch hat er, wenn ein solcher Sitz oder eine solche feste Niederlassung nicht vorhanden sind, dort seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort;
- b) er ist im Erstattungszeitraum in Rumänien nicht gemäß Art. 153 des Steuergesetzbuchs für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert und ist auch nicht verpflichtet, sich dort entsprechend registrieren zu lassen;

c) er hat während des Erstattungszeitraums keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht, die als in Rumänien bewirkt gelten, ausgenommen folgende Umsätze:

1. die Erbringung von Beförderungsleistungen und damit verbundene Nebentätigkeiten, die gemäß Artikel 143 Absatz 1 Buchstaben c bis m, Artikel 144 Absatz 1 Buchstabe c und Artikel 144¹ des Steuergesetzbuchs steuerfrei sind;
2. Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, deren Empfänger nach Art. 150 Absätze 2 bis 6 des Steuergesetzbuchs die Mehrwertsteuer schuldet.“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Klägerin, die CHEP Equipment Pooling NV (im Folgenden: CHEP BE), ist ein in Belgien ansässiges Unternehmen, das auf die Vermietung von Paletten auf europäischer Ebene spezialisiert ist. Der europäische Palettenbestand ist an die CHEP-Gesellschaften in den einzelnen europäischen Ländern, darunter die CHEP Pooling Services Romania SRL (im Folgenden: CHEP Rumänien), untervermietet, und die jeweiligen Gesellschaften vermieten die Paletten wiederum an die Endkunden des jeweiligen Landes. Zur Durchführung dieser Tätigkeit kauft CHEP BE in den meisten europäischen Ländern, einschließlich Rumänien, neue Paletten, um die lokale Nachfrage nach Paletten zu befriedigen.
- 2 Nachdem die Klägerin im Zeitraum vom 1. Oktober 2014 bis 31. Dezember 2014 Paletten von einem rumänischen Lieferanten bezogen hatte, beantragte sie bei den rumänischen Steuerbehörden die Erstattung von Mehrwertsteuer in Höhe von 185.822,23 RON.
- 3 Mit der Entscheidung vom 14. April 2016 über die Erstattung von Mehrwertsteuer an nicht in Rumänien ansässige Steuerpflichtige, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind, wies die Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Steuerverwaltung für gebietsfremde Steuerpflichtige) den Erstattungsantrag der Klägerin zurück. In der Entscheidung wurde festgestellt, dass die Klägerin nicht nur vom rumänischen Lieferanten erworbene Paletten, sondern auch andere Arten von Paletten, die sie in anderen Mitgliedstaaten der Union gekauft und nach Rumänien versandt habe, an CHEP Rumänien vermietet habe. Bei der Beförderung oder Versendung von Gegenständen aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat ohne Übertragung des Rechts, über die Gegenstände wie ein Eigentümer zu verfügen, handle es sich in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung der Gegenstände begonnen habe, um eine Verbringung und im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung der Gegenstände (im vorliegenden Fall Rumänien) um einen innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellten Umsatz, bezüglich dessen die Klägerin gemäß Art. 153 Abs. 5 Buchst. a des Steuergesetzbuchs verpflichtet gewesen sei, sich in Rumänien für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrieren zu lassen.

- 4 Mit Entscheidung vom 11. Oktober 2016 wies die Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest – Steuerverwaltung für gebietsfremde Steuerpflichtige) den Einspruch der Klägerin gegen die Entscheidung vom 14. April 2016 zurück.
- 5 Die Klägerin erhob daraufhin beim vorlegenden Gericht Klage auf Nichtigerklärung der beiden genannten Entscheidungen und Erstattung von Mehrwertsteuer in Höhe von 185.822,23 RON.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 6 **Die Klägerin** macht geltend, dass sie gemäß der Richtlinie 2008/9 einen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer habe und dass die Begründung, mit der die Steuerbehörden den Anspruch verneinten, nämlich dass sie gemäß Art. 147² Abs. 1 Buchst. 1 des Steuergesetzbuchs hätte für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert sein müssen, eine Anforderung darstelle, die nicht zu den ausdrücklich in der genannten Richtlinie angeführten Anforderungen gehöre. Folglich verstoße diese im rumänischen Steuergesetzbuch vorgesehene Anforderung gegen das Unionsrecht.
- 7 Die Klägerin macht ferner geltend, dass sie in Rumänien jedenfalls nicht für die Zwecke der Mehrwertsteuer habe registriert sein müssen, da die Umsätze der Versendung von in anderen Mitgliedstaaten der Union erworbenen Gegenständen nach Rumänien, auf die sich die angefochtenen Entscheidungen bezögen, aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Verbringung darstellten, sondern eine Nichtverbringung im Sinne von Art. 128 Abs. 2 Buchst. g und h des Steuergesetzbuchs und folglich in Rumänien nicht als gleichgestellte innergemeinschaftliche Erwerbe eingestuft werden könnten.
- 8 **Die Beklagten** machen geltend, dass aus den dem Erstattungsantrag der Klägerin beigelegten Dokumenten eindeutig hervorgehe, dass sie an die Gesellschaft CHEP Rumänien auch Gegenstände vermietet habe, die sie in anderen Mitgliedstaaten der Union erworben habe und zur Vermietung oder Untervermietung nach Rumänien befördert worden seien. Die Klägerin habe nicht dargetan, dass diese Gegenstände in den Mitgliedstaat zurückgekommen seien, aus dem sie ursprünglich zum Zweck der Erbringung von Dienstleistungen versandt oder befördert worden seien, so dass sie nicht geltend machen könne, dass der bewirkte Umsatz keinen Versand darstelle, um in den Genuss der Ausnahme nach Art. 128 Abs. 2 Buchst. g und h des Steuergesetzbuchs zu kommen.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 9 Es ist festzustellen, ob die Beförderung von Paletten von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat durch eine gebietsfremde Person zwecks späterer Vermietung im letztgenannten Mitgliedstaat an einen Steuerpflichtigen, der in

Rumänien ansässig und für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert ist, eine Nichtverbringung im Sinne von Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 darstellt.

- 10 Außerdem ist festzustellen, ob die gebietsfremde Gesellschaft verpflichtet ist, sich in Rumänien für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrieren zu lassen, wenn sie in Rumänien über keine technischen und personellen Ressourcen zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze in diesem Staat verfügt, sondern lediglich Dienstleistungen erbringt, bei denen sich der Ort des Umsatzes aus mehrwertsteuerlicher Sicht in Rumänien befindet.
- 11 Selbst wenn die gebietsfremde Gesellschaft verpflichtet gewesen sein sollte, sich in Rumänien für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrieren zu lassen, stellt sich die Frage, ob sie einen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer hat, weil die Richtlinie 2008/9 diese Voraussetzung nicht vorsieht. Da das Erfordernis, dass die juristische Person nicht gemäß Art. 147² Abs. 1 Buchst. a des Steuergesetzbuchs und Nr. 49 Abs. 1 der Durchführungsbestimmungen für mehrwertsteuerliche Zwecke registriert ist, eine zusätzliche Voraussetzung zu den in Art. 3 der Richtlinie 2008/9 ausdrücklich vorgesehenen Voraussetzungen darstellt, scheint es mit den Bestimmungen dieser Richtlinie unvereinbar zu sein.