

Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

21. September 2017(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Achte Richtlinie 79/1072/EWG – Richtlinie 2006/112/EG – In einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger – Erstattung der Mehrwertsteuer auf eingeführte Gegenstände – Voraussetzungen – Objektive Anhaltspunkte, die die Absicht des Steuerpflichtigen belegen, die eingeführten Gegenstände im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten zu verwenden – Ernsthafte Gefahr, dass der die Einfuhr rechtfertigende Umsatz nicht bewirkt wird“

In der Rechtssache C-441/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Oberster Kassations- und Gerichtshof, Rumänien) mit Entscheidung vom 22. Juni 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 8. August 2016, in dem Verfahren

SMS group GmbH

gegen

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin M. Berger (Berichterstatteerin) sowie der Richter E. Levits und F. Biltgen,

Generalanwalt: M. Campos Sánchez-Bordona,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der SMS group GmbH, vertreten durch E. B?ncil?, avocat,
- der rumänischen Regierung, vertreten durch R.?H. Radu, C.?M. Florescu und R.?M. Mangu als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und L. Radu Bouyon als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge

über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2 bis 6 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1979, L 331, S. 11, im Folgenden: Achte Richtlinie) und von Art. 17 Abs. 2 und Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SMS group GmbH und der Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest, Rumänien) (im Folgenden: Steuerbehörde) wegen der Erstattung der von SMS group in Rumänien im Laufe des Jahres 2009 entrichteten Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Das Ausgangsverfahren betrifft einen Antrag auf Mehrwertsteuererstattung, der am 23. Dezember 2009 im Anschluss an eine am 14. September 2009 erfolgte Einfuhr von Gegenständen gestellt wurde. Folglich sind im vorliegenden Fall die Achte Richtlinie und die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) zeitlich anwendbar.

Achte Richtlinie

4 Art. 1 der Achten Richtlinie sieht vor:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie gilt als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige, der in dem Zeitraum nach Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, ... gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat mit Ausnahme von:

- a) Beförderungsumsätzen ...
- b) Dienstleistungen, bei denen die Steuer ... lediglich vom Empfänger geschuldet wird.“

5 In Art. 2 der Achten Richtlinie heißt es:

„Jeder Mitgliedstaat erstattet einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der [Sechsten Richtlinie] bezeichneten Umsätze ... verwendet werden.“

6 Art. 3 der Achten Richtlinie sieht vor:

„Um die Erstattung zu erhalten, muss ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt,

- a) bei der ... zuständigen Behörde ... einen Antrag stellen ...;
- b) durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, dass er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist. ...;
- c) schriftlich erklären, dass er während des in Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 bezeichneten Zeitraums im Inland keine Gegenstände geliefert und keine Dienstleistungen erbracht hat;
- d) sich verpflichten, jeden unrechtmäßig empfangenen Betrag zurückzuzahlen.“

7 Art. 4 der Achten Richtlinie bestimmt:

„Um die Erstattung zu erhalten, muss ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland nur die in Artikel 1 Buchstaben a) und b) bezeichneten Umsätze bewirkt und sonst keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat,

- a) die in Artikel 3 Buchstaben a), b) und d) bezeichneten Pflichten erfüllen;
- b) schriftlich erklären, dass er während des in Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 genannten Zeitraums im Inland nur die in Artikel 1 Buchstaben a) und b) bezeichneten Dienstleistungen erbracht hat.“

8 Art. 5 Abs. 1 der Achten Richtlinie lautet wie folgt:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie wird der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17 der [Sechsten Richtlinie], wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird, bestimmt.“

9 Art. 6 der Achten Richtlinie hat folgenden Wortlaut:

„Die Mitgliedstaaten dürfen den in Artikel 2 genannten Steuerpflichtigen außer den Pflichten nach den Artikeln 3 und 4 keine anderen Pflichten auferlegen als die, in Sonderfällen die Auskünfte zu erteilen, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob der Erstattungsantrag begründet ist.“

10 Art. 7 Abs. 1 der Achten Richtlinie sieht vor:

„Der in den Artikeln 3 und 4 vorgesehene Erstattungsantrag hat sich auf den Erwerb von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die innerhalb eines Zeitraums von mindestens drei Monaten oder höchstens einem Kalenderjahr in Rechnung gestellt worden sind, oder auf Einfuhren, die in diesem Zeitraum getätigt worden sind, zu beziehen. ...“

Mehrwertsteuerrichtlinie

11 Die Sechste Richtlinie wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2007 durch die Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben und ersetzt. Nach den Erwägungsgründen 1 und 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie war eine Neufassung der Sechsten Richtlinie erforderlich, um durch eine Überarbeitung von Struktur und sprachlicher Fassung, jedoch grundsätzlich ohne Änderung des Inhalts für Klarheit und Wirtschaftlichkeit sämtlicher anwendbaren Bestimmungen zu sorgen.

12 In Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. ...“

13 Art. 70 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt.“

14 Art. 146 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

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

...“

15 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der den gleichen Wortlaut wie Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie hat, bestimmt:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

16 Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der sich inhaltlich im Wesentlichen mit Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie deckt, sieht vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...

e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.“

17 Art. 169 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist inhaltlich im Wesentlichen identisch mit Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie. Der erstgenannte Artikel bestimmt:

„Über den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 hinaus hat der Steuerpflichtige das Recht, die in jenem Artikel genannte Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

- a) für seine Umsätze, die sich aus den in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären;
- b) für seine Umsätze, die gemäß ... [Art.] 146 ... befreit sind;

...“

18 Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat folgenden Wortlaut:

„Jeder Steuerpflichtige, der im Sinne des Artikels 1 der [Achten Richtlinie] ... nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er die Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführt, hat Anspruch auf Erstattung dieser Steuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

- a) die in Artikel 169 genannten Umsätze;

...“

19 Art. 171 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Erstattung der Mehrwertsteuer an Steuerpflichtige, die nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, erfolgt nach dem in der [Achten Richtlinie] vorgesehenen Verfahren.

...“

Rumänisches Recht

20 Art. 147² („Erstattung der Steuer an in Rumänien nicht für die Zwecke der Mehrwertsteuer erfasste Steuerpflichtige“) der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) sieht vor:

„(1) Unter den gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen

- a) kann ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, der in Rumänien nicht für die Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst und hierzu auch nicht verpflichtet ist, die Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer beantragen; ...

...“

21 Nr. 49 der Hot?r?area Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (Regierungserlass Nr. 44/2004 zur Genehmigung der methodologischen Vorschriften für die Anwendung des Steuergesetzbuchs) schreibt vor:

„ ...

(3) Steuerpflichtiger ... ist ein Steuerpflichtiger, der ... in Rumänien nicht ... für die Zwecke der [Mehrwert-]Steuer erfasst ist und hierzu auch nicht verpflichtet ist, der nicht in Rumänien ansässig ist und dort auch nicht über eine feste Niederlassung verfügt, von der aus wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden, und der während dieses Zeitraums in Rumänien keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat ...

(4) Die Steuererstattung ... wird dem Steuerpflichtigen im Sinne von Abs. 3 gewährt, wenn die ... nach Rumänien eingeführten Gegenstände und Dienstleistungen, für die die Steuer entrichtet wurde, von dem Steuerpflichtigen verwendet werden für:

a) Umsätze im Zusammenhang mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, für die der Steuerpflichtige zum Steuerabzug berechtigt gewesen wäre, wenn die Umsätze in Rumänien getätigt worden wären ...

...

(5) Um die Voraussetzungen für die Erstattung zu erfüllen, muss ein Steuerpflichtiger im Sinne von Abs. 3 die folgenden Pflichten erfüllen:

...

c) [E]r muss schriftlich erklären, dass er in dem Zeitraum, auf den sich der Erstattungsantrag bezieht, in Rumänien keine Gegenstände geliefert und keine Dienstleistungen erbracht bzw. keine entsprechenden Umsätze getätigt hat, die als in Rumänien vorgenommen gelten ...

...

(6) Die zuständigen Steuerbehörden dürfen dem Steuerpflichtigen, der ... die Erstattung beantragt, keine anderen Pflichten auferlegen als die in Abs. 5 vorgesehenen. Ausnahmsweise können die zuständigen Steuerbehörden den Steuerpflichtigen auffordern, zusätzliche Informationen vorzulegen, die erforderlich sind, um festzustellen, ob der Erstattungsantrag gerechtfertigt ist.

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

22 SMS group ist ein im Vertrieb und in der Montage von Anlagen zur Stahlbearbeitung tätiges Unternehmen mit Sitz in Deutschland. Am 7. Februar 2008 schloss die mittlerweile von SMS group übernommene SMS Meer als Verkäuferin einen Vertrag „Nr. 27“ mit der Zimekon Handels GmbH, Österreich (im Folgenden: Käuferin), über die Anfertigung und Lieferung eines Systems zum Schweißen von Rohren für die Herstellung von Rohrleitungen und Rohrprofilen aus Stahl mit elektrisch verschweißter Längsnaht (im Folgenden: RSA). Empfängerin des RSA war die OOO Zimekon Ukraine.

23 Dem im Vertrag Nr. 27 vorgesehenen Zahlungsplan zufolge hatte die Käuferin im März 2008 einen Vorschuss in Höhe von 2 Mio. Euro für den ersten Abschnitt der Arbeiten zur Herstellung

des RSA zu zahlen, dann einen Betrag in Höhe von 800 000 Euro bis zum 15. April 2008, weitere 1 Mio. Euro bis zum 15. Mai 2008 und schließlich einen Betrag von 1 Mio. Euro bis zum 15. Juni 2008. Die Lieferung an die Empfängerin sollte zwischen dem 1. Juni 2009 und dem 30. September 2009 erfolgen, sofern die in dem Vertrag vorgesehenen Zahlungen fristgerecht geleistet wurden.

24 Obwohl die Käuferin nur den Vorschuss in Höhe von 2 Mio. Euro gezahlt hatte, schloss SMS Meer am 26. Juni 2008 mit der in der Türkei ansässigen Asmas AES einen Subunternehmervertrag über die Lieferung der Ausrüstung, die SMS Meer für die Herstellung des RSA benötigte (im Folgenden: in Rede stehende Gegenstände). Am 5. November 2008 wurde jedoch die Durchführung des Vertrags Nr. 27 auf Ersuchen der Käuferin bis zum 1. September 2009 ausgesetzt, da sich die Käuferin in finanziellen Schwierigkeiten befand. SMS Meer forderte die Käuferin auf, die ausstehenden Zahlungen zu leisten, und wies gleichzeitig darauf hin, dass die Arbeiten erst nach Zahlung der geschuldeten Beträge wieder aufgenommen würden.

25 Am 14. September 2009 führte SMS Meer die in Rede stehenden Gegenstände aus der Türkei nach Rumänien ein und entrichtete die darauf entfallende Mehrwertsteuer in Höhe von 1 487 739 rumänischen Lei (RON) (ca. 327 500 Euro). Nach der Einfuhr wurden diese Gegenstände in einem Depot in Rumänien eingelagert.

26 Da die Käuferin die ausstehenden Zahlungen nicht leistete, wurde die Durchführung des Vertrags Nr. 27 nicht wieder aufgenommen. Laut SMS Group konnten die in Rede stehenden Gegenstände nicht für andere Projekte verwendet werden, und sie beabsichtigt, sie zu verschrotten.

27 Am 23. Dezember 2009 beantragte SMS Meer bei der Steuerbehörde die Erstattung der bei der Einfuhr der in Rede stehenden Gegenstände an den rumänischen Staat entrichteten Mehrwertsteuer. In Beantwortung eines Ersuchens der Steuerbehörde um ergänzende Auskünfte gab SMS Meer an, dass sie im Fall der Nichtdurchführung des Vertrags Nr. 27 die Absicht habe, diese Gegenstände auszuführen. Sie machte jedoch keine konkreten Angaben zum Bestimmungsort oder zu dem Zeitpunkt, zu dem die Ausfuhr erfolgen sollte.

28 Die Steuerbehörde weigerte sich jedoch, die Mehrwertsteuer zu erstatten, da sie der Ansicht war, dass SMS Meer keine Belege für den anschließenden Verkehr der in Rede stehenden Gegenstände und ihren Endempfänger vorgelegt habe. Nachdem die Rechtsbehelfsstelle der Steuerbehörde den Einspruch zurückgewiesen hatte, den SMS Meer gegen diesen ablehnenden Bescheid erhoben hatte, wies die Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien) in einem ersten Urteil vom 30. Mai 2012 die Klage von SMS Meer auf Aufhebung dieser beiden Entscheidungen der Steuerbehörde ab.

29 Dieses erste Urteil wurde jedoch von der Înalta Curte de Casa și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof, Rumänien) aufgehoben, die die Rechtssache an die Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien) zurückverwies. Mit Urteil vom 9. Juli 2014 wies diese die Klage von SMS Meer erneut als unbegründet ab, da die Steuerbehörde zu Recht verlangt habe, dass SMS Meer den anschließenden Verkehr der betreffenden Gegenstände nachweise. SMS Meer sei nämlich nach Art. 147² Abs. 1 Buchst. a des Gesetzes Nr. 571/2003 verpflichtet, den Nachweis für den Bestimmungsort der nach Rumänien eingeführten Gegenstände zu erbringen, da deren tatsächlicher Bestimmungsort dafür relevant sei, welche Steuerregelung zur Anwendung komme.

30 SMS Meer legte gegen das Urteil vom 9. Juli 2014 Kassationsbeschwerde ein und brachte vor, dass der Abschluss des Vertrags Nr. 27 mit der Käuferin und seine teilweise Durchführung ein steuerbarer Umsatz sei. Zudem sei der Vertrag Nr. 27 auch mittels Zahlung eines Vorschusses von 2 Mio. Euro auf die Gesamthöhe des vereinbarten Preises, mittels Abschlusses eines

Subunternehmervertrags und mittels Ankaufs eines Teils der für die Herstellung des RSA erforderlichen Bestandteile bei einem Lieferanten in der Türkei durchgeführt worden. SMS Meer habe damit einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Einfuhr der in Rede stehenden Gegenstände und ihren steuerbaren Umsätzen nachgewiesen. Die Erstattung der Mehrwertsteuer kann nach Ansicht von SMS Meer nicht vom Nachweis des anschließenden Verkehrs dieser Gegenstände nach der Einfuhr abhängen, auch wenn der Vertrag Nr. 27 letztlich nicht bis zum Ende durchgeführt worden sei. Im Zeitpunkt der Einfuhr hätten die Vertragsparteien noch den Wunsch gehabt, dass die Transaktion durchgeführt werde.

31 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts lief SMS Meer im Zeitpunkt der Einfuhr ernsthaft Gefahr, dass der Vertrag Nr. 27 scheitern würde, da die Klägerin die nach dem Vertrag geschuldeten Zahlungstranchen nicht mehr geleistet habe. Vor diesem Hintergrund stelle sich die Frage, ob der Umstand, dass die Einfuhr zu einem Zeitpunkt vorgenommen worden sei, in dem die Durchführung des Vertrags ausgesetzt gewesen sei, bedeute, dass die Einfuhr der in Rede stehenden Gegenstände nicht mehr im Zusammenhang mit seiner Durchführung gestanden habe.

32 Unter diesen Umständen hat die Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Oberster Kassations- und Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Art. 2 bis 5 der Achten Richtlinie in Verbindung mit Art. 17 Abs. 2 und 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass sie einer Praxis der nationalen Steuerverwaltung entgegenstehen, die davon ausgeht, dass keine objektiven Anhaltspunkte vorliegen, die die erklärte Absicht des Steuerpflichtigen bestätigen, die eingeführten Gegenstände im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden, wenn zum Zeitpunkt der tatsächlichen Einfuhr der Vertrag, zu dessen Erfüllung der Steuerpflichtige die Gegenstände erworben hat, ruhte und die ernsthafte Gefahr bestand, dass die/der nachfolgende Lieferung/Umsatz, für die/den die eingeführten Gegenstände bestimmt waren, nicht mehr erfolgt?

2. Handelt es sich beim Nachweis des anschließenden Verkehrs der eingeführten Gegenstände oder der Feststellung, ob und in welcher Weise die eingeführten Gegenstände tatsächlich für besteuerte Umsätze des Steuerpflichtigen bestimmt waren, um eine für die Zwecke der Mehrwertsteuererstattung verlangte, über die Anforderungen der Art. 3 und 4 der Achten Richtlinie hinausgehende und nach deren Art. 6 verbotene zusätzliche Bedingung oder um eine Auskunft, die erforderlich ist, um die für die Erstattung wesentliche Voraussetzung festzustellen, dass die eingeführten Gegenstände für die Zwecke steuerbarer Umsätze verwendet werden, und die die Steuerbehörde gemäß Art. 6 der Achten Richtlinie verlangen darf?

3. Können die Art. 2 bis 5 der Achten Richtlinie in Verbindung mit Art. 17 Abs. 2 und 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin ausgelegt werden, dass das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer verweigert werden darf, wenn der vorgesehene nachfolgende Umsatz, in dessen Zusammenhang die eingeführten Gegenstände verwendet werden sollten, nicht mehr bewirkt wird? Ist unter diesen Umständen die tatsächliche Bestimmung der Gegenstände von Bedeutung, also der Umstand, ob sie gleichwohl genutzt wurden, in welcher Weise und in welchem Gebiet, demjenigen des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuer entrichtet worden ist, oder außerhalb dieses Staates?

Zu den Vorlagefragen

33 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Achte Richtlinie in Verbindung mit Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass sie dem entgegensteht, dass ein Mitgliedstaat einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen den Anspruch auf Erstattung der für die Einfuhr von Gegenständen

entrichteten Mehrwertsteuer in einer Fallkonstellation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden verwehrt, in der die Durchführung des Vertrags, in dessen Rahmen der Steuerpflichtige diese Gegenstände gekauft und eingeführt hat, im Zeitpunkt der Einfuhr ausgesetzt war, der Umsatz, für den sie verwendet werden sollten, letztlich nicht bewirkt wurde und der Steuerpflichtige nicht den Nachweis über ihren weiteren Verkehr erbracht hat.

34 Im Hinblick auf die Beantwortung dieser Frage ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Achte Richtlinie bezweckt, das Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer festzulegen, die in einem Mitgliedstaat von Steuerpflichtigen entrichtet worden ist, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, und so die Regeln für den Erstattungsanspruch, der sich aus Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, zu harmonisieren (Urteil vom 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 In diesem Zusammenhang ergibt sich aus Art. 2 der Achten Richtlinie, dass jeder Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den in dieser Richtlinie festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer erstattet, mit der u. a. die Einfuhr von Gegenständen in den erstgenannten Mitgliedstaat belastet wurde, soweit diese Gegenstände für Zwecke der in Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezeichneten Umsätze verwendet werden.

36 Insoweit legen die Art. 3 und 4 der Achten Richtlinie die Formalitäten fest, die zu erfüllen sind, um eine solche Erstattung zu erhalten.

37 Wie die Europäische Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen zu Recht ausgeführt hat, sollen mit der Achten Richtlinie aber weder die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Anspruchs auf Erstattung noch dessen Umfang festgelegt werden. Aus Art. 5 dieser Richtlinie ergibt sich nämlich, dass sich der Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer nach den einschlägigen Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt.

38 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Anspruch eines in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen auf die in der Achten Richtlinie geregelte Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer dem Anspruch auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer entspricht, den die Mehrwertsteuerrichtlinie zu seinen Gunsten eingeführt hat (Urteil vom 25. Oktober 2012, Daimler und Widex, C?318/11 und C?319/11, EU:C:2012:666, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist dieses Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Urteil vom 22. Juni 2016, Gemeinde Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Durch die Regelung des Vorsteuerabzugs – und damit auch der Erstattungen – soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die vollkommene Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 22. März 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Was des Näheren die Voraussetzungen des Anspruchs auf Erstattung betrifft, ergibt sich aus Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 169 dieser Richtlinie, dass ein

Steuerpflichtiger, der im Sinne von Art. 1 der Achten Richtlinie nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in den er mit Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführt, Anspruch auf Erstattung dieser Steuer hat, soweit diese Gegenstände entweder für seine Umsätze, die sich aus den in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären, oder für bestimmte befreite Umsätze verwendet werden.

42 Dieser Anspruch auf Erstattung entsteht nach den Art. 70 und 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht, also bei der Einfuhr der Gegenstände (vgl. entsprechend Urteil vom 22. März 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Was erstens die Frage betrifft, ob SMS Meer als Steuerpflichtige im Sinne von Art. 1 der Achten Richtlinie angesehen werden kann, ist darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung im Grunde zwei kumulative Voraussetzungen vorsieht. Zum einen darf der betreffende Steuerpflichtige während des in Art. 7 Abs. 1 dieser Richtlinie genannten Zeitraums über keine Niederlassung in dem Mitgliedstaat verfügen, in dem er die Erstattung beantragt. Zum anderen darf er während dieses Zeitraums in diesem Mitgliedstaat keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, mit Ausnahme der Erbringung bestimmter speziell genannter Dienstleistungen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Februar 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, Rn. 42).

44 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass SMS Meer die genannten Voraussetzungen erfüllt. Insbesondere steht fest, dass dieses Unternehmen zum Zeitpunkt der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Einfuhr in Deutschland als Gesellschaft, die in diesem Mitgliedstaat wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet, die im Vertrieb und in der Montage von Anlagen zur Stahlbearbeitung bestehen, mehrwertsteuerpflichtig war und dass es nicht verpflichtet war, sich in Rumänien für die Zwecke der Mehrwertsteuer erfassen zu lassen.

45 Was zweitens die Frage betrifft, ob SMS Meer bei der Einfuhr der in Rede stehenden Gegenstände nach Rumänien als Steuerpflichtige gehandelt hat, ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff des Steuerpflichtigen gemäß Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Bezugnahme auf den der wirtschaftlichen Tätigkeit definiert wird (Urteil vom 29. November 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Eine Person, die Gegenstände für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne dieser Bestimmung einführt, tut dies auch dann als Steuerpflichtiger, wenn die Gegenstände nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. November 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung). Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs hat nämlich als Steuerpflichtiger zu gelten, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, Rn. 24, vom 29. Februar 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, Rn. 17, und vom 22. Oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Ob ein Steuerpflichtiger als solcher handelt, ist eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts zu beurteilen ist, zu denen die Art des betreffenden Gegenstands und der zwischen seinem Erwerb und seiner Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören (Urteil vom 22. März 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass in einem Vorabentscheidungsverfahren allein das nationale Gericht für die Würdigung des im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Sachverhalts und die Auslegung der nationalen Rechtsvorschriften zuständig ist. Jedoch ist der Gerichtshof, der dem vorlegenden Gericht in sachdienlicher Weise zu antworten hat, dafür zuständig, auf der Grundlage der Akten des Ausgangsverfahrens und der vor ihm abgegebenen Erklärungen dem vorlegenden Gericht Hinweise zu geben, die ihm die Entscheidung ermöglichen (Urteil vom 11. Mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Im vorliegenden Fall steht fest, dass SMS Meer nach Erhalt eines Vorschusses von 2 Mio. Euro am 26. Juni 2008 einen Subunternehmervertrag über die in Rede stehenden Gegenstände geschlossen hat, die als für die Herstellung des RSA erforderliche Ausrüstung und somit im Hinblick auf die Durchführung des Vertrags Nr. 27 erworben wurden. Aus diesen Feststellungen geht offensichtlich hervor, dass diese Gesellschaft die in Rede stehenden Gegenstände in der durch objektive Anhaltspunkte belegten Absicht eingeführt hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben.

50 Insoweit ist der bloße Umstand, dass der Vertrag Nr. 27 zum Zeitpunkt der Einfuhr der in Rede stehenden Gegenstände ausgesetzt war, insbesondere deshalb ohne Belang, weil anzunehmen ist, dass SMS Meer ihre Vertragspflichten gegenüber ihrem Subunternehmer verletzt hätte, wenn sie die Lieferung der Gegenstände nur wegen der Aussetzung des Vertrags Nr. 27 abgelehnt hätte. Außerdem wurde die Durchführung des Vertrags erst nach der Einfuhr dieser Gegenstände endgültig nicht wieder aufgenommen, und zwar aus vom Willen von SMS Meer unabhängigen Gründen, nämlich Zahlungsschwierigkeiten, mit denen die Käuferin zu kämpfen hatte.

51 SMS Meer handelte folglich bei der Einfuhr der in Rede stehenden Gegenstände als Steuerpflichtige im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

52 Was drittens die Verwendung der in Rede stehenden Gegenstände für die in Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Umsätze angeht, steht außer Streit, dass sich die Empfängerin des RSA, für dessen Herstellung SMS Meer diese Gegenstände erwarb, in der Ukraine befand. Daher erfolgte die Einfuhr dieser Gegenstände, um letztlich eine Ausfuhr im Sinne von Art. 146 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu tätigen, einen Umsatz, auf den Art. 170 dieser Richtlinie verweist.

53 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass SMS Meer bei der Einfuhr der in Rede stehenden Gegenstände nach Rumänien den Anspruch auf Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer erworben hat.

54 Das Bestehen dieses Anspruchs wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass der Umsatz, in dessen Rahmen die in Rede stehenden Gegenstände verwendet werden sollten, letztlich nicht bewirkt wurde und SMS Meer den von der Steuerbehörde verlangten Nachweis über den weiteren Verkehr dieser Gegenstände nicht erbringen konnte.

55 Aus der gefestigten Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich nämlich, dass dann, wenn

kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt, der einmal entstandene Anspruch auf Erstattung vorbehaltlich etwaiger Berichtigungen nach den Voraussetzungen der Mehrwertsteuerrichtlinie erhalten bleibt (vgl. entsprechend Urteil vom 22. März 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56 Insbesondere bleibt der Anspruch auf Erstattung erhalten, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände, die den Anspruch begründet haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen des geplanten Umsatzes verwenden konnte, denn in einem solchen Fall besteht keine Betrugs- oder Missbrauchsgefahr, die eine Ablehnung der Erstattung rechtfertigen könnte (vgl. entsprechend Urteil vom 22. März 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). Solche Überlegungen treffen umso mehr auf einen Steuerpflichtigen wie SMS Meer zu, da diese nach eigenen Angaben keine andere Verwendung für die fraglichen Gegenstände hatte.

57 Daher ist im vorliegenden Fall, sofern die nationalen Steuerbehörden über keine objektiven Anhaltspunkte verfügen, die belegen, dass der Anspruch auf Erstattung auf missbräuchliche oder betrügerische Weise entstanden ist, was letztlich vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist, ohne Belang, was nach der Einfuhr geschehen ist. Insbesondere liefe es in Wirklichkeit darauf hinaus, die Geltendmachung des Anspruchs auf Erstattung an eine im Mehrwertsteuersystem nicht vorgesehene zusätzliche materielle Bedingung zu knüpfen, würde von SMS Meer der Nachweis verlangt, dass die in Rede stehenden Gegenstände letztlich aus Rumänien ausgeführt wurden.

58 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Achte Richtlinie in Verbindung mit Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass sie dem entgegensteht, dass ein Mitgliedstaat einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen den Anspruch auf Erstattung der für die Einfuhr von Gegenständen entrichteten Mehrwertsteuer in einer Fallkonstellation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden verwehrt, in der die Durchführung des Vertrags, in dessen Rahmen der Steuerpflichtige diese Gegenstände gekauft und eingeführt hat, zum Zeitpunkt der Einfuhr ausgesetzt war, der Umsatz, für den sie verwendet werden sollten, letztlich nicht bewirkt wurde und der Steuerpflichtige nicht den Nachweis über ihren weiteren Verkehr erbracht hat.

Kosten

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

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

Die Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige ist in Verbindung mit Art. 170 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass sie dem entgegensteht, dass ein Mitgliedstaat einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen den Anspruch auf Erstattung der für die Einfuhr von Gegenständen entrichteten Mehrwertsteuer in einer Fallkonstellation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden verwehrt, in der die Durchführung des Vertrags, in dessen Rahmen der Steuerpflichtige diese Gegenstände gekauft und eingeführt hat, zum Zeitpunkt der Einfuhr ausgesetzt war, der Umsatz, für den sie verwendet werden sollten, letztlich nicht bewirkt wurde und der Steuerpflichtige nicht den Nachweis über ihren weiteren Verkehr erbracht hat.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Rumänisch.