

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

6. Februar 2014(*)

„Richtlinie 79/1072/EWG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – In einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer – Steuerpflichtige, die einen Steuervertreter gemäß nationalen Vorschriften bestellt haben, die vor dem Beitritt zur Union datieren – Ausschluss – Begriff des nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen – Voraussetzung des Nichtbestehens einer Niederlassung – Voraussetzung, dass keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht worden sein dürfen – Lieferung von Elektrizität an steuerpflichtige Wiederverkäufer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 171“

In der Rechtssache C-323/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curte de Apel București (Rumänien) mit Entscheidung vom 26. April 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 5. Juli 2012, in dem Verfahren

E.ON Global Commodities SE, vormals E.On Energy Trading SE,

gegen

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters A. Rosas in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zehnten Kammer sowie der Richter D. Šváby und C. Vajda (Berichterstatter),

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. Mai 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der E.ON Global Commodities SE, vormals E.On Energy Trading SE, vertreten durch A. Duncea und A. Ionișoaei, avocați,
- der rumänischen Regierung, vertreten durch R. H. Radu, A. L. Crișan, R. M. Giurescu und E. Gane als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Keppenne, L. Lozano Palacios und G. D. Balan 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 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. L 331, S. 11, im Folgenden: Achte Richtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der E.ON Global Commodities SE, vormals E.On Energy Trading SE (im Folgenden: E.ON), einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft, einerseits und der Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Nationale Agentur der Finanzverwaltung – Generaldirektion für die Bearbeitung von Einsprüchen) sowie der Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Generaldirektion für öffentliche Finanzen der Stadt Bukarest – Dienststelle für gebietsfremde Steuerpflichtige) (im Folgenden zusammen: Steuerbehörden) andererseits wegen der Erstattung der Mehrwertsteuer, die E.ON im Zusammenhang mit ihren Umsätzen in Rumänien als Vorsteuer entrichtet hatte.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2006/112/EG

3 Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2007/75/EG des Rates vom 20. Dezember 2007 (ABl. L 346, S. 13) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) ist am 1. Januar 2007 in Kraft getreten.

– Vorschriften zur Elektrizität

4 Nach Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist Elektrizität für Mehrwertsteuerzwecke einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt.

5 Art. 38 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Für den Fall, dass Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder Elektrizität an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer geliefert wird, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem dieser steuerpflichtige Wiederverkäufer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für die die Gegenstände geliefert werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.

(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 ist ein ‚steuerpflichtiger Wiederverkäufer‘ ein Steuerpflichtiger, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Kauf von Gas oder Elektrizität im Wiederverkauf dieser Erzeugnisse besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Erzeugnisse zu vernachlässigen ist.“

6 Art. 39 dieser Richtlinie lautet:

„Für den Fall, dass die Lieferung von Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder von Elektrizität nicht unter Artikel 38 fällt, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem der Erwerber die Gegenstände tatsächlich nutzt und verbraucht.

Falls die Gesamtheit oder ein Teil des Gases oder der Elektrizität von diesem Erwerber nicht tatsächlich verbraucht wird, wird davon ausgegangen, dass diese nicht verbrauchten Gegenstände an dem Ort genutzt und verbraucht worden sind, an dem er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für die die Gegenstände geliefert werden. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung wird davon ausgegangen, dass er die Gegenstände an seinem Wohnsitz oder seinem gewöhnlichen Aufenthaltsort genutzt und verbraucht hat.“

– Bestimmungen zum Mehrwertsteueranspruch

7 Nach Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.

8 In Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist vorgesehen, dass derjenige Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer schuldet, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Art. 194 bis 199 sowie 202 dieser Richtlinie von einer anderen Person geschuldet wird.

9 Art. 195 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schulden die Personen, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sind und an die die Gegenstände unter den Bedingungen der Artikel 38 und 39 geliefert werden, wenn die betreffende Lieferung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt wird.“

– Bestimmungen zum Abzug und zur Erstattung der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer

10 Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass der Steuerpflichtige, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, berechtigt ist, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen.

11 Nach Art. 169 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Steuerpflichtige außerdem über den Vorsteuerabzug nach Art. 168 hinaus das Recht, die in jenem Artikel genannte Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für seine Umsätze verwendet werden, die sich aus wirtschaftlichen 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.

12 Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Jeder Steuerpflichtige, der im Sinne des Artikels 1 der [Achten] Richtlinie ... und des Artikels 171 der vorliegenden 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;
- b) die Umsätze, bei denen die Steuer nach den Artikeln 194 bis 197 und 199 lediglich vom Empfänger geschuldet wird.“

13 Art. 171 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat folgenden Wortlaut:

„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.

Steuerpflichtige im Sinne des Artikels 1 der [Achten Richtlinie], die in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, ausschließlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bewirken, für die gemäß den Artikeln 194 bis 197 und 199 der Empfänger der Umsätze als Steuerschuldner bestimmt worden ist, gelten bei Anwendung der genannten Richtlinie ebenfalls als nicht in diesem Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige.“

Achte Richtlinie

14 Die Achte Richtlinie ist mit der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112 an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 44, S. 23) zum 1. Januar 2010 aufgehoben worden. In Anbetracht des Zeitpunkts, zu dem die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vorgänge stattgefunden haben, ist auf diese allein die Achte Richtlinie anwendbar.

15 Art. 1 der Achten Richtlinie sieht vor:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie gilt als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger ...[, wer] in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, noch – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung – seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort gehabt hat und ... im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat [mit Ausnahme bestimmter Beförderungsleistungen und der Erbringung bestimmter anderer Dienstleistungen].“

16 Nach Art. 2 der Achten Richtlinie erstattet jeder Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den in dieser Richtlinie festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Art. 169 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie bezeichneten Umsätze verwendet werden.

17 Die Art. 3 und 4 der Achten Richtlinie führen eine Reihe von Voraussetzungen an, die ein Steuerpflichtiger erfüllen muss, um in den Genuss einer Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer zu kommen.

18 Nach Art. 6 der Achten Richtlinie dürfen die Mitgliedstaaten den in Art. 2 dieser Richtlinie genannten Steuerpflichtigen außer den Pflichten nach ihren Art. 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.

Rumänisches Recht

19 Mit dem Gesetz Nr. 571/2003 über den Cod fiscal (Steuergesetzbuch) (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003, im Folgenden: Cod fiscal) sollen die Mehrwertsteuerrichtlinie und die Achte Richtlinie in rumänisches Recht umgesetzt werden.

20 Art. 132 Abs. 1 Buchst. e des Cod fiscal bestimmt fast wortgleich mit Art. 38 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass als Ort der Lieferung von Elektrizität an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer der Ort gilt, an dem dieser steuerpflichtige Wiederverkäufer seinen Sitz hat.

21 Mit Art. 150 Abs. 1 Buchst. d des Cod fiscal soll Art. 195 der Mehrwertsteuerrichtlinie in rumänisches Recht umgesetzt werden; dort ist sinngemäß vorgesehen, dass für den Fall der Lieferung von Elektrizität an einen in Rumänien für Mehrwertsteuerzwecke erfassten steuerpflichtigen Wiederverkäufer durch einen nicht in Rumänien ansässigen Steuerpflichtigen, selbst wenn dieser in Rumänien für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, der steuerpflichtige Wiederverkäufer die Mehrwertsteuer schuldet.

22 Art. 1472 des Cod fiscal („Erstattung der Steuer an in Rumänien nicht zu Mehrwertsteuerzwecken erfasste Steuerpflichtige“) sieht in seinem Abs. 1 Buchst. a vor, dass unter den in Durchführungsvorschriften festgelegten Voraussetzungen „ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, der in Rumänien nicht zu Mehrwertsteuerzwecken erfasst und hierzu auch nicht verpflichtet ist“, die Erstattung entrichteter Mehrwertsteuer beantragen kann.

23 Nr. 49 Abs. 3 des Erlasses Nr. 44 der rumänischen Regierung vom 22. Januar 2004 zur Genehmigung der Durchführungsbestimmungen zum Cod fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 112 vom 6. Februar 2004) in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung legt die Anwendungsmodalitäten des Cod fiscal wie folgt fest:

„Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 1472 Abs. 1 Buchst. a des Cod fiscal ist ein Steuerpflichtiger, der in dem in Abs. 1 genannten Zeitraum in Rumänien nicht ... zu steuerlichen Zwecken erfasst ist und nicht verpflichtet ist, sich entsprechend erfassen zu lassen, der nicht in Rumänien ansässig ist und dort auch nicht über einen festen Wohnsitz verfügt, von dem aus wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden, und der während dieses Zeitraums in Rumänien keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat, mit Ausnahme:

...

b) der Lieferung von Waren und/oder der Erbringung von Dienstleistungen, wenn die darauf lastende Steuer von den Personen entrichtet wird, zu deren Gunsten gemäß Art. 150 Abs. 1 Buchst. ... d ... des Cod fiscal die Gegenstände geliefert und/oder die Dienstleistungen erbracht werden.“

24 Nach Art. 151 Abs. 3 des Cod fiscal, der bis zum 31. Dezember 2006 galt, waren in einem anderen Staat als Rumänien ansässige Personen, die Lieferungen in Rumänien vornahmen, verpflichtet, dort einen Steuervertreter zu bestellen. Die Vorschrift wurde mit dem Beitritt Rumäniens zur Europäischen Union aufgehoben.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

25 E.ON, die seit Oktober 2005 auf dem rumänischen Markt präsent ist, ist im Energiehandel tätig.

26 Um den Verpflichtungen nachzukommen, die der Cod fiscal in seiner bis zum Beitritt Rumäniens zur Union am 1. Januar 2007 geltenden Fassung in einem anderen Staat als Rumänien ansässigen Steuerpflichtigen auferlegte, bestellte E.ON die SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, nunmehr RSM Hemmelrath Consulting SRL (im Folgenden: Haarmann), als Steuervertreter in Rumänien. Haarmann ist eine juristische Person nach rumänischem Recht mit Sitz in Bukarest und in Rumänien für Mehrwertsteuerzwecke erfasst.

27 In ihrer Eigenschaft als Steuervertreterin von E.ON schloss Haarmann Verträge mit rumänischen juristischen Personen. Vom 15. Oktober 2005 bis zum 31. Dezember 2006 führte Haarmann im Namen von E.ON in ihrer Eigenschaft als deren Steuervertreterin Tätigkeiten aus, die in der Lieferung elektrischer Energie sowie in der Refakturierung von Transportdienstleistungen bestanden und für die sie für Steuerzwecke vorgesehene Rechnungen ausstellte.

28 Nachdem die Verpflichtung zur Bestellung eines Steuerververtreters abgeschafft worden war, als Rumänien Mitglied der Union wurde, stellte Haarmann seit dem 1. Januar 2007 keine für Steuerzwecke vorgesehenen Rechnungen für Rechnung von E.ON mehr aus. Haarmann vertrat jedoch E.ON weiterhin in Rumänien, u. a. gegenüber den Steuerbehörden.

29 Zwischen dem 1. Januar und dem 31. August 2007 wollte E.ON die Mehrwertsteuer in Abzug bringen, die sie in Höhe von 5 118 071 rumänischen Lei (RON) aufgrund von Rechnungen entrichtet hatte, die von ihren Geschäftspartnern, rumänischen juristischen Personen, in ihrer Eigenschaft als Dienstleistende ausgestellt worden waren. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

- 2 466 611 RON als Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen in Gestalt der Umwandlung energetischer Kohle durch ein rumänisches Wärmekraftwerk;
- 2 612 888 RON als Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen in Gestalt von Steinkohletransporten per Eisenbahn durch eine rumänische Transportgesellschaft;
- 97 RON als Mehrwertsteuer auf Zolldienstleistungen und
- 38 475 RON als Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen in Gestalt des Transports von Elektrizität durch eine Stromnetzbetreiber-gesellschaft.

30 Haarmann reichte in ihrer Eigenschaft als Vertreterin von E.ON bei den Steuerbehörden im April, Juli, August und September 2007 vier Mehrwertsteuererklärungen für die Monate März, Juni, Juli bzw. August 2007 ein, um die Mehrwertsteuer in Höhe des genannten Betrags abziehen zu können.

31 Nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärungen wurde bei Haarmann eine beschränkte Steuerprüfung für den Zeitraum vom 19. Oktober 2005 bis zum 31. August 2007 durchgeführt.

32 Die Steuerbehörden verweigerten in ihrem Prüfbericht vom 21. Mai 2008 dem Abzug des Betrags von 5 118 071 RON für die seit dem 1. Januar 2007 bewirkten Umsätze die Anerkennung. Sie waren im Wesentlichen der Auffassung, dass E.ON nach dem seit dem 1. Januar 2007 geltenden Art. 150 Abs. 1 Buchst. d des Cod fiscal in Bezug auf die Lieferung von Energie in Rumänien nicht mehr mehrwertsteuerpflichtig sei, so dass sie für die betreffenden Liefervorgänge in Rumänien keine Mehrwertsteuer mehr in Rechnung stelle und vereinnahme, da diese Pflicht

seit dem genannten Zeitpunkt dem Lieferungsempfänger obliege. Weil E.ON demzufolge in Rumänien keine mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit ausübe, sei ihre Steuervertreterin nicht zum Abzug der Mehrwertsteuer auf Erwerbe berechtigt, die im Hinblick auf die Lieferung elektrischer Energie nach dem 1. Januar 2007 getätigt worden seien. Außerdem sei die Bestellung eines Steuervertreeters in Rumänien und die Abwicklung von Umsätzen über diesen nach dem 1. Januar 2007 nach dem Gesetz nicht mehr möglich.

33 Auf der Grundlage des Steuerprüfungsberichts erließen die Steuerbehörden im Mai 2008 einen Steuerbescheid über die Auferlegung zusätzlicher Mehrwertsteuer.

Das erste Gerichtsverfahren

34 E.ON focht diesen Steuerbescheid an. Nach der Zurückweisung ihres bei den Steuerbehörden eingelegten Einspruchs erhob E.ON Klage bei der Curte de Apel București; diese gab der Klage statt. Der Steuerbescheid wurde hinsichtlich des Betrags in Höhe von 5 118 071 RON für nichtig erklärt und die Steuerbehörden verurteilt, E.ON diesen Betrag zu erstatten.

35 Auf ein von den Steuerbehörden eingelegtes Rechtsmittel hin änderte die Înalta Curte de Casa și Justiție das Urteil der Curte de Apel București ab und wies die Klage von E.ON mit Urteil vom 8. Februar 2011 in vollem Umfang rechtskräftig ab. Zum Zeitpunkt der Abfassung des Vorabentscheidungsersuchens lag die Begründung dieses Urteils noch nicht vor.

Das zweite Gerichtsverfahren

36 Nachdem E.ON von den Steuerbehörden das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert worden war, reichte sie am 30. Juni 2008 auf der Grundlage der Achten Richtlinie sowie von Art. 1472 Abs. 1 Buchst. a des Cod fiscal, mit dem die Achte Richtlinie in rumänisches Recht umgesetzt werden soll, einen Antrag auf Erstattung von Mehrwertsteuer in Höhe von 5 118 071 RON für das Kalenderjahr 2007 ein.

37 Mit Entscheidung vom 29. Januar 2009 wiesen die Steuerbehörden diesen Erstattungsantrag zurück, weil sie davon ausgingen, dass E.ON während des betreffenden Zeitraums, der sich von Januar bis August 2007 erstreckt habe, die Erfordernisse des Art. 1472 Abs. 1 Buchst. a des Cod fiscal nicht eingehalten habe, da die Erstattung nach dieser Vorschrift für Steuerpflichtige gelte, die in Rumänien nicht zu Mehrwertsteuerzwecken erfasst und hierzu auch nicht verpflichtet seien, während E.ON in Rumänien weiterhin durch Haarmann vertreten worden und demzufolge faktisch für Mehrwertsteuerzwecke in Rumänien erfasst gewesen sei.

38 Der Einspruch gegen diese Entscheidung wurde zurückgewiesen, weil die Steuerbehörden u. a. der Auffassung waren, dass im Fall von zu Mehrwertsteuerzwecken erfassten Gebietsfremden, die eine Erstattung der im Zusammenhang mit den bewirkten Umsätzen stehenden Mehrwertsteuer geltend machen könnten, die Bestimmungen der Achten Richtlinie nicht einschlägig seien.

39 E.ON erhob gegen die Entscheidung vom 29. Januar 2009 bei der Curte de Apel București Klage und begründete diese im Wesentlichen damit, dass die Achte Richtlinie – entgegen der von den Steuerbehörden vertretenen Ansicht – keine Voraussetzung vorsehe, wonach ein Steuerpflichtiger weder zu Mehrwertsteuerzwecken in Rumänien erfasst noch hierzu verpflichtet sein dürfe, um eine Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer beanspruchen zu können. Die Steuerbehörden haben vor dem vorliegenden Gericht nicht zu dem Verfahren Stellung bezogen.

40 Unter diesen Umständen hat die Curte de Apel București das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann ein Steuerpflichtiger, der seinen Hauptsitz in einem anderen Staat der Union als Rumänien hat und auf der Grundlage des vor dem Beitritt Rumäniens zur Europäischen Union geltenden Rechts zu Mehrwertsteuerzwecken in Rumänien einen Steuervertreter bestellt hat, als „nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger“ im Sinne von Art. 1 der Achten Richtlinie angesehen werden?
2. Stellt das Erfordernis, dass eine juristische Person nicht zu Mehrwertsteuerzwecken nach Art. 1472 Abs. 1 Buchst. a des Cod fiscal, mit dem die Bestimmungen der Achten Richtlinie umgesetzt wurden, erfasst worden ist, eine zusätzliche Voraussetzung gegenüber den in den Art. 3 und 4 der Achten Richtlinie ausdrücklich aufgestellten Voraussetzungen dar, und ist, bejahendenfalls, eine solche Voraussetzung in Anbetracht von Art. 6 der Achten Richtlinie zulässig?
3. Können die Art. 3 und 4 der Achten Richtlinie unmittelbare Wirkung entfalten, d. h., berechtigt die Erfüllung der ausdrücklich in diesen Vorschriften geregelten Voraussetzungen juristische Personen, die im Sinne von Art. 1 nicht in Rumänien ansässig sind, unabhängig von der Art der Umsetzung dieser Bestimmungen in das nationale Recht zur Erstattung der Mehrwertsteuer?

Zu den Vorlagefragen

41 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Bestimmungen der Achten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass die Tatsache, dass ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, der in einem anderen Mitgliedstaat Elektrizität geliefert hat, in dem zweiten Mitgliedstaat zu Mehrwertsteuerzwecken einen Steuervertreter bestellt, dazu führt, dass sich der betreffende Steuerpflichtige im zweiten Mitgliedstaat nicht auf die Achte Richtlinie berufen kann, damit ihm die als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer erstattet wird.

42 Art. 1 der Achten Richtlinie sieht insoweit im Wesentlichen zwei kumulative Voraussetzungen vor, die erfüllt sein müssen, damit ein Steuerpflichtiger als nicht im Inland ansässig angesehen werden und daher das Recht auf Erstattung nach Art. 2 dieser Richtlinie in Anspruch nehmen kann. Zum einen darf der betreffende Steuerpflichtige über keine Niederlassung in dem Mitgliedstaat verfügen, in dem er die Erstattung geltend machen möchte. Zum anderen darf er in diesem Mitgliedstaat keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, mit Ausnahme der Erbringung bestimmter speziell genannter Dienstleistungen.

43 Ferner dürfen die Mitgliedstaaten nach Art. 6 der Achten Richtlinie den in ihren Art. 2 genannten Steuerpflichtigen außer den in den Art. 3 und 4 dieser Richtlinie vorgesehenen Pflichten keine anderen Pflichten auferlegen als die, in Sonderfällen die Auskünfte zu erteilen, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob der Erstattungsantrag begründet ist.

44 Die beiden in Rn. 42 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzungen bedürfen einer Prüfung

Zur Voraussetzung, dass im betreffenden Mitgliedstaat keine Niederlassung bestehen darf

45 In Übereinstimmung mit allen Beteiligten, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, ist festzustellen, dass die Tatsache, dass ein in einem Mitgliedstaat ansässiger

Steuerpflichtiger in einem anderen Mitgliedstaat über einen Steuervertreter verfügt, nicht mit der Begründung einer Niederlassung in dem letztgenannten Mitgliedstaat im Sinne von Art. 1 der Achten Richtlinie gleichgestellt werden kann.

46 Um vom Vorliegen einer Niederlassung, der die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen zugeordnet ist, auszugehen, ist es nach ständiger Rechtsprechung nämlich erforderlich, dass diese Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur hat, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Juli 1997, ARO Lease, C-190/95, Slg. 1997, I-4383, Rn. 16, und vom 7. Mai 1998, Lease Plan, C-390/96, Slg. 1998, I-2553, Rn. 24).

47 Die bloße Bestellung eines Steuervertreters reicht jedoch nicht aus, um davon auszugehen, dass der in Rede stehende Steuerpflichtige über eine hinreichend beständige Struktur und eigenes Personal verfügt, das mit der Wahrnehmung seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten betraut ist.

48 Demzufolge verstoßen nationale Rechtsvorschriften, die die Existenz eines Steuervertreters mit einer Niederlassung im Inland im Sinne von Art. 1 der Achten Richtlinie gleichsetzen, gegen die letztgenannte Bestimmung.

Zur Voraussetzung, dass im betreffenden Mitgliedstaat keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht worden sein dürfen

49 Aus dem in Rn. 42 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Wortlaut von Art. 1 der Achten Richtlinie ergibt sich, dass der von dieser Richtlinie zugunsten der Steuerpflichtigen vorgesehene Erstattungsanspruch auch davon abhängt, dass derjenige, der die Mehrwertsteuererstattung beantragt, in dem betreffenden Zeitraum in diesem Mitgliedstaat keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben darf.

50 Im Hinblick auf die Prüfung, ob eine Situation wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende dieses Erfordernis erfüllt, ist zunächst festzustellen, dass nach Art. 38 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei einer Lieferung von Elektrizität an einen „steuerpflichtigen Wiederverkäufer“ im Sinne des Abs. 2 dieser Vorschrift als Ort der Lieferung der Ort gilt, an dem dieser steuerpflichtige Wiederverkäufer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

51 Sodann ist Elektrizität nach Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie für Mehrwertsteuerzwecke einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt, so dass keine der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen in Art. 1 der Achten Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen Anwendung finden kann.

52 Nach Art. 171 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie schließlich gelten Steuerpflichtige im Sinne des Art. 1 der Achten Richtlinie, die in dem betreffenden Mitgliedstaat ausschließlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bewirken, für die gemäß Art. 195 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Empfänger der Umsätze als Steuerschuldner bestimmt worden ist, bei Anwendung der Achten Richtlinie ebenfalls als nicht in diesem Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige. Art. 195 der Mehrwertsteuerrichtlinie wiederum findet insbesondere auf die Lieferung von Elektrizität an steuerpflichtige Wiederverkäufer Anwendung, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sind und an die die Gegenstände unter den Bedingungen des Art. 38 der Mehrwertsteuerrichtlinie geliefert werden.

53 Entgegen dem Vorbringen der rumänischen Regierung kann die über einen Steuervertreter erfolgende Erfassung einer Gesellschaft wie E.ON zu Mehrwertsteuerzwecken in Rumänien von

der nationalen Rechtsordnung nicht als zulässiger Nachweis dafür gewertet werden, dass eine solche Gesellschaft tatsächlich im Sinne von Art. 1 der Achten Richtlinie in diesem Mitgliedstaat Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat. Denn aus dem Wortlaut dieses Artikels sowie dem des Art. 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht eindeutig hervor, dass es für den Ausschluss eines Erstattungsanspruchs im Rahmen der Achten Richtlinie erforderlich ist, dass nicht die bloße Fähigkeit zur Bewirkung steuerlicher Umsätze in dem Mitgliedstaat, in dem der Erstattungsantrag gestellt wird, sondern die tatsächliche Bewirkung solcher Umsätze festgestellt wird.

54 In Anbetracht des Vorstehenden ist es Sache des vorliegenden Gerichts zu prüfen, ob in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Situation tatsächlich angenommen werden kann, dass E.ON im Sinne von Art. 1 der Achten Richtlinie in Rumänien keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat.

55 Was ferner die von der rumänischen Regierung in der mündlichen Verhandlung vertretene Auffassung betrifft, dass E.ON mit der Beibehaltung ihres steuerlichen Vertreters ein rechtliches Vakuum geschaffen und sich dadurch jeglicher Möglichkeit beraubt habe, sich die Mehrwertsteuer erstatten zu lassen, ist darauf hinzuweisen, dass, sofern die betreffenden Elektrizitätslieferungen zur Folge haben, dass die Achte Richtlinie unanwendbar wird, der Abzug der entrichteten Vorsteuer grundsätzlich zugelassen werden muss, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn bestimmte formelle Erfordernisse vom Steuerpflichtigen nicht beachtet worden sein sollten. Denn der Grundsatz der steuerlichen Neutralität steht einer Sanktion entgegen, die darin besteht, das Recht auf Erstattung oder Abzug zu versagen (vgl. Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, Rn. 71 und 77, vgl. entsprechend auch Urteil vom 27. September 2007, Collée, C-146/05, Slg. 2007, I-7861, Rn. 31).

56 Was schließlich die vom vorliegenden Gericht im Rahmen seiner dritten Frage angesprochene Problematik betrifft, ist festzustellen, dass sich der Einzelne nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs in all den Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbeding und hinreichend genau sind, vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen kann, wenn der Staat die Richtlinie nicht fristgemäß oder unzulänglich in nationales Recht umgesetzt hat (vgl. Urteil vom 19. Dezember 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die vorstehend untersuchten Bestimmungen, insbesondere die Art. 1, 3 und 4 der Achten Richtlinie sowie die Art. 171 und 195 der Mehrwertsteuerrichtlinie, erfüllen diese Voraussetzungen.

57 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Bestimmungen der Achten Richtlinie in Verbindung mit den Art. 38, 171 und 195 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, der Elektrizität an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige steuerpflichtige Wiederverkäufer geliefert hat, das Recht hat, sich in dem zweiten Mitgliedstaat auf die Achte Richtlinie zu berufen, damit ihm die als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer erstattet wird. Dieses Recht wird nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass in dem letztgenannten Staat zu Mehrwertsteuerzwecken ein Steuervertreter bestellt worden ist.

Kosten

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

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

Die Bestimmungen 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 in Verbindung mit den Art. 38, 171 und 195 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2007/75/EG des Rates vom 20. Dezember 2007 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, der Elektrizität an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige steuerpflichtige Wiederverkäufer geliefert hat, das Recht hat, sich in dem zweiten Mitgliedstaat auf die Achte Richtlinie zu berufen, damit ihm die als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer erstattet wird. Dieses Recht wird nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass in dem letztgenannten Staat zu Mehrwertsteuerzwecken ein Steuervertreter bestellt worden ist.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Rumänisch.