

Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 07.09.2023 – C-461/21

Dritte Kammer
ECLI:EU:C:2023:632

Leitsatz

1. Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass für die Zwecke der Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung, die für Beförderungsleistungen vorgesehen ist, die mit der Einfuhr von Gegenständen in Zusammenhang stehen, dann, wenn die Beförderung einer in die Union eingeführten Ware von einem Steuerpflichtigen zwischen dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Ort der Verbringung dieses Gegenstands in die Europäische Union befindet, und einem in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Bestimmungsort durchgeführt wird, die Registrierung des Einfuhrumsatzes nicht bereits für sich genommen systematisch bedeutet, dass die Kosten dieser Beförderung in der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die eingeführte Ware enthalten sind. 2. Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie der Steuerpraxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die darin besteht, die Mehrwertsteuerbefreiung für Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen automatisch mit der Begründung zu versagen, dass der Steuerpflichtige die von der nationalen Regelung vorgeschriebenen spezifischen Dokumente nicht vorgelegt habe, obwohl er andere Dokumente vorlegt, die keinen Anlass für Zweifel an ihrer Echtheit und Zuverlässigkeit geben und die belegen können, dass die Voraussetzungen, von denen diese Vorschriften das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung abhängig machen, erfüllt sind. 3. Die Art. 56 und 57 AEUV sind dahin auszulegen, dass zum einen eine Leistung, die darin besteht, Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern bei den Finanzverwaltungen mehrerer Mitgliedstaaten zurückzufordern, eine Dienstleistung im Sinne dieser Vorschriften darstellt und dass zum anderen die Anwendung eines Quellensteuerabzugs von den Einkünften, die für eine von einem gebietsfremden Dienstleistungserbringer erbrachte Dienstleistung erzielt werden, während eine von einem gebietsansässigen Dienstleister erbrachte gleichwertige Dienstleistung nicht Gegenstand dieses Steuerabzugs ist, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt. Diese Beschränkung kann durch die Notwendigkeit, die effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten, gerechtfertigt sein, soweit sie zur Erreichung dieses Ziels geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. 4. Art. 56 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung, nach der in der Regel gebietsfremde Dienstleistungserbringer wegen ihrer Einkünfte aus den für die von ihnen erbrachten Dienstleistungen bezogenen Vergütungen an der Quelle besteuert werden, ohne dass ihnen die Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben gewährt wird, während gebietsansässigen Dienstleistern eine solche Möglichkeit zugestanden wird, entgegensteht, es sei denn, die in dieser Regelung enthaltene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs entspricht einem berechtigten und mit dem AEU-Vertrag zu vereinbarenden Ziel und ist durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer) 7. September 2023 („Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2006/112/EG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Steuerbefreiungen – Straßengütertransportumsätze in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen – Beweisregelung – Art. 56 und 57 AEUV – Freier Dienstleistungsverkehr – Rückforderung von Mehrwertsteuer durch einen Gebietsfremden – Besteuerung der erbrachten Gegenleistung mit der Einkommensteuer für gebietsfremde Personen – Steuerabzug an der Quelle beim Gebietsansässigen“ In der Rechtssache C?461/21 betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunalul Prahova (Regionalgericht Prahova, Rumänien) mit Entscheidung vom 17. Juni 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 27. Juli 2021, in dem Verfahren SC Cartrans Preda SRL gegen Direc?ia

General? Regional? a Finan?elor Publice Ploie?ti – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Prahova erlässt DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer) unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin K. Jürimäe sowie der Richter M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (Berichterstatter) und M. Gavalec, Generalanwalt: G. Pitruzzella, Kanzler: A. Lamote, Verwaltungsrätin, aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. November 2022, unter Berücksichtigung der Erklärungen – der SC Cartrans Preda SRL, vertreten durch R. Popescu und C. Preda, – der rumänischen Regierung, vertreten durch E. Gane und A. Rot?reanu als Bevollmächtigte, – der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia, T. Isacu de Groot und E. A. Stamate als Bevollmächtigte, nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 19. Januar 2023 folgendes Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 144 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) im Licht von Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 dieser Richtlinie sowie die Auslegung der Art. 56 und 57 AEUV.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SC Cartrans Preda SRL (im Folgenden: Cartrans) und der Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ploie?ti – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Prahova (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Ploie?ti – Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Prahova, Rumänien) (im Folgenden: Steuerbehörde) über die Cartrans auferlegte Verpflichtung, zum einen zusätzliche Mehrwertsteuer auf Leistungen der Beförderung von Gütern, die zur Einfuhr nach Rumänien bestimmt sind, und zum anderen eine Quellensteuer auf die von Cartrans an eine gebietsfremde Gesellschaft, die Vertragspartnerin für Dienstleistungen der Rückforderung von Mehrwertsteuer im Ausland ist, gezahlten Einkünfte zu entrichten. Rechtlicher Rahmen Völkerrecht CMR

3 Rumänien trat dem am 19. Mai 1956 in Genf unterzeichneten Übereinkommen über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr in der Fassung des am 5. Juli 1978 in Genf unterzeichneten Protokolls (im Folgenden: CMR) durch das Decretul nr. 451/1972 privind aderarea României la Conven?ia referitoare la contractul de transport interna?ional de m?rfuri pe ?osele (CMR) (Dekret Nr. 451/1972 über den Beitritt Rumäniens zum Übereinkommen über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr [CMR]) vom 20. November 1972 bei.

4 In Art. 4 CMR ist festgelegt: „Der Beförderungsvertrag wird in einem Frachtbrief festgehalten. Das Fehlen, die Mangelhaftigkeit oder der Verlust des Frachtbriefes berührt weder den Bestand noch die Gültigkeit des Beförderungsvertrages, der den Bestimmungen dieses Übereinkommens unterworfen bleibt.“

5 Art. 6 Abs. 1 CMR sieht vor: „Der Frachtbrief muss folgende Angaben enthalten: a) Ort und Tag der Ausstellung; b) Name und Anschrift des Absenders; c) Name und Anschrift des Frachtführers; d) Stelle und Tag der Übernahme des Gutes sowie die für die Ablieferung vorgesehene Stelle; e) Name und Anschrift des Empfängers; f) die übliche Bezeichnung der Art des Gutes und die Art der Verpackung, bei gefährlichen Gütern ihre allgemein anerkannte Bezeichnung; g) Anzahl, Zeichen und Nummern der Frachtstücke; h) Rohgewicht oder die anders angegebene Menge des Gutes; i) die mit der Beförderung verbundenen Kosten (Fracht, Nebengebühren, Zölle und andere Kosten, die vom Vertragsabschluss bis zur Ablieferung anfallen); j) Weisungen für die Zoll- und sonstige amtliche Behandlung; k) die Angabe, dass die Beförderung trotz einer gegenteiligen Abmachung den Bestimmungen dieses Übereinkommens unterliegt.“ Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

6 Art. 7 Abs. 1 des am 13. Dezember 1976 in Kopenhagen unterzeichneten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Rumänien und Dänemark (im Folgenden: Doppelbesteuerungsabkommen) bestimmt: „Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene feste Niederlassung aus. ...“

7 In Art. 12 Abs. 1 und 3 dieses Abkommens ist festgelegt: „(1) Provisionen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können in diesem anderen Staat besteuert werden. (2) Diese Provisionen können jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die insoweit festgesetzte Steuer darf aber 4 % des Betrags der Provisionen nicht übersteigen. (3) Der in diesem Artikel verwendete Begriff ‚Provisionen‘ bedeutet Zahlungen an einen Vermittler (Makler), an einen Kommissionär oder an eine andere Person, die einem solchen Vermittler oder Kommissionär nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, aus dem eine solche Zahlung stammt, gleichgestellt ist.“ Unionsrecht

8 Art. 85 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt: „Bei der Einfuhr von Gegenständen ist die Steuerbemessungsgrundlage der Betrag, der durch die geltenden Gemeinschaftsvorschriften als Zollwert bestimmt ist.“

9 Art. 86 dieser Richtlinie lautet: „(1) In die Steuerbemessungsgrundlage sind – soweit nicht bereits darin enthalten – folgende Elemente einzubeziehen: a) die außerhalb des Einfuhrmitgliedstaats geschuldeten Steuern, Zölle, Abschöpfungen und sonstigen Abgaben, sowie diejenigen, die aufgrund der Einfuhr geschuldet werden, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer; b) die Nebenkosten – wie Provisions?, Verpackungs?, Beförderungs- und Versicherungskosten –, die bis zum ersten Bestimmungsort der Gegenstände im Gebiet des Einfuhrmitgliedstaats entstehen sowie diejenigen, die sich aus der Beförderung nach einem anderen Bestimmungsort in der Gemeinschaft ergeben, der zum Zeitpunkt, zu dem der Steuertatbestand eintritt, bekannt ist. (2) Für Zwecke des Absatzes 1 Buchstabe b gilt als ‚erster Bestimmungsort‘ der Ort, der auf dem Frachtbrief oder einem anderen Begleitpapier, unter dem die Gegenstände in den Einfuhrmitgliedstaat verbracht werden, angegeben ist. Fehlt eine solche Angabe, gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem die erste Umladung im Einfuhrmitgliedstaat erfolgt.“

10 Titel IX („Steuerbefreiungen“) dieser Richtlinie enthält zehn Kapitel, die die Art. 131 bis 166 umfassen. Art. 131 der Richtlinie hat folgenden Wortlaut: „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, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

11 Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor: „Die Mitgliedstaaten befreien Dienstleistungen, die sich auf die Einfuhr von Gegenständen beziehen und deren Wert gemäß Artikel 86 Absatz 1 Buchstabe b in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten ist.“ Rumänisches Recht

12 In Art. 7 („Definitionen der allgemeinen Begriffe“) der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) vom 22. Dezember 2003 (Monitorul Oficial al României, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003), in Kraft bis zum 31. März 2010 (im Folgenden: Gesetz Nr. 571/2003), heißt es: „(1) Im Sinne dieses Gesetzbuchs ... haben die nachfolgenden Begriffe und Ausdrücke die folgende Bedeutung: ... 9. Provision – jede Geld- oder Sachleistung, die an einen Makler, einen Kommissionär oder an eine dem Makler oder Kommissionär gleichgestellte Person für Vermittlungsdienste im Zusammenhang mit einem wirtschaftlichen Umsatz entrichtet wird; ...“

13 Der Wortlaut dieser Bestimmung wurde in Art. 7 Abs. 1 Nr. 9 der Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch) vom 8. September 2015 (Monitorul Oficial al României, Teil I, Nr. 688 vom 10. September 2015, im Folgenden: Gesetz Nr. 227/2015), in Kraft seit dem 1. Januar 2016, übernommen.

14 In Art. 113 („Steuerpflichtige“) des Gesetzes Nr. 571/2003 und Art. 221 („Steuerpflichtige“) des Gesetzes Nr. 227/2015 heißt es wortgleich: „Gebietsfremde, die steuerpflichtige Einkünfte aus Rumänien erzielen, sind zur Zahlung der Steuer gemäß diesem Kapitel verpflichtet und werden nachstehend als Steuerpflichtige bezeichnet.“

15 In Art. 115 („Steuerpflichtige Einkünfte aus Rumänien“) des Gesetzes Nr. 571/2003 und Art. 223 („Steuerpflichtige Einkünfte aus Rumänien“) des Gesetzes Nr. 227/2015 heißt es wortgleich: „(1) Folgendes sind steuerpflichtige Einkünfte aus Rumänien, unabhängig davon, ob sie in Rumänien oder im Ausland erzielt werden: ... f) Provisionen von einem Gebietsansässigen; ...“

16 In Art. 116 („Steuerabzug auf von Gebietsfremden erzielte steuerpflichtige Einkünfte aus Rumänien“) des Gesetzes Nr. 571/2003, dessen Wortlaut im Wesentlichen in Art. 224 des Gesetzes Nr. 227/2015 übernommen wurde, heißt es: „(1) Die von Gebietsfremden auf steuerpflichtige Einkünfte aus Rumänien geschuldete Steuer wird von der Person berechnet, einbehalten und an den Staatshaushalt abgeführt, die die Einkünfte zahlt. (2) Die geschuldete Steuer wird unter Anwendung folgender Sätze auf die Bruttoeinkünfte berechnet: ... d) 16 % für alle anderen in Art. 115 aufgeführten steuerpflichtigen Einkünfte aus Rumänien. ...“

17 In Art. 118 („Verhältnis der Bestimmungen des Steuergesetzbuchs und der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie des Unionsrechts zueinander“) des Gesetzes Nr. 571/2003, dessen Wortlaut im Wesentlichen in Art. 230 des Gesetzes Nr. 227/2015 übernommen wurde, heißt es: „(1) Im Sinne von Art. 116 darf, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Land ansässig ist, mit dem Rumänien ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen hat, der Steuersatz, der auf die von diesem Steuerpflichtigen erzielten zu versteuernden Einkünfte aus Rumänien angewandt wird, nicht höher sein als der Steuersatz, der in dem auf diese Einkünfte anwendbaren Abkommen vorgesehen ist. Sehen die nationalen Rechtsvorschriften oder Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unterschiedliche Steuersätze vor, so gelten die jeweils günstigeren Steuersätze. Ist ein Steuerpflichtiger in einem Land der Europäischen Union ansässig, so ist der für die von diesem Steuerpflichtigen erzielten steuerpflichtigen Einkünfte aus Rumänien anwendbare Steuersatz der günstigste Steuersatz, der im nationalen Recht, im Unionsrecht oder in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen ist. ... (2) Für die Anwendung der Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und des Unionsrechts ist der Gebietsfremde verpflichtet, dem die Einkünfte zahlenden Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Erzielung der Einkünfte eine von der zuständigen Behörde seines Sitz-/Wohnsitzstaats ausgestellte Bescheinigung über den steuerlichen Sitz/Wohnsitz vorzulegen ... Bei Vorlage der Bescheinigung über den steuerlichen Sitz/Wohnsitz finden die Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder des Unionsrechts Anwendung, und die Steuer wird innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist berichtet. ... (3) Im Fall von Steuerabzügen, die die in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder im Unionsrecht vorgesehenen Steuersätze überschreiten, wird der Betrag der überschüssigen einbehaltenen Steuer gemäß den Bestimmungen der Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (Regierungsverordnung Nr. 92/2003 über die Steuerverfahrensordnung) erstattet. ...“

18 Art. 5 des Anhangs zum Ordinul ministrului finan?elor publice nr. 103/2016 privind aprobarea instruc?iunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru opera?iunile prev?zute la articolul 294 alineatul (1) literele a)-i), articolul 294 alineatul (2) ?i articolul 296 din Legea nr. 227/2015 (Erlass Nr. 103/2016 des Ministers für öffentliche Finanzen zur Genehmigung der Anweisungen zur Anwendung der Befreiung von der Mehrwertsteuer bei Umsätzen nach Art. 294 Abs. 1 Buchst. a bis i, Art. 294 Abs. 2 und Art. 296 des Gesetzes Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch) vom 22. Januar 2016 bestimmt: „(1) Gemäß Art. 294 Abs. 1 Buchst. d des Steuergesetzbuchs sind Dienstleistungen, einschließlich Beförderungsleistungen und Nebenleistungen zur Beförderung, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen stehen, von der Steuer befreit, wenn ihr Wert gemäß Art. 289 des Steuergesetzbuchs in der Steuerbemessungsgrundlage der eingeführten Gegenstände enthalten ist. (2) Die Steuerbefreiung nach Art. 294 Abs. 1 Buchst. d des Steuergesetzbuchs für in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen stehende Leistungen der Beförderung von Gegenständen ist vom Leistungserbringer nachzuweisen, soweit der Ort der Leistungserbringung gemäß Art. 278 des Steuergesetzbuchs als in Rumänien gelegen anzusehen ist und wenn es sich bei diesem um die zur

Zahlung der Steuer verpflichtete Person nach Art. 307 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs handelt in dem Fall, in dem keine Steuerbefreiung gilt. Dokumente, auf deren Grundlage die Steuerbefreiung nachgewiesen wird, sind: a) die Rechnung oder gegebenenfalls für die Personen, die die Beförderungsleistung tatsächlich erbringen, das spezifische Beförderungsdokument, wenn es mindestens die Angaben nach Art. 319 Abs. 20 des Steuergesetzbuchs enthält; b) der mit dem Leistungsempfänger geschlossene Vertrag; c) die spezifischen Beförderungsdokumente entsprechend der Art der Beförderung oder gegebenenfalls Kopien dieser Dokumente; d) Dokumente, aus denen hervorgeht, dass die beförderten Gegenstände in die Europäische Union eingeführt wurden und dass der Wert der Dienstleistungen in der Steuerbemessungsgrundlage der eingeführten Gegenstände enthalten ist. ...“
Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

19 Cartrans ist eine Gesellschaft mit Sitz in Rumänien, die Güterkraftverkehrsdienste erbringt.

20 Die Gesellschaft wurde vom 18. November 2019 bis zum 7. Februar 2020 einer Steuerprüfung unterzogen, in deren Folge die Steuerbehörde am 10. Februar 2020 einen Steuerbescheid erließ, mit dem der Gesellschaft zusätzliche Mehrwertsteuer in Höhe von 1529 rumänischen Lei (RON) (etwa 311 Euro) auferlegt wurde, die einer am 23. März 2016 ausgestellten Rechnung über Güterkraftverkehrsdienstleistungen entsprach, die sie einer anderen Gesellschaft erbracht hatte. Die Beförderung betraf eine Fahrt zwischen dem Hafen von Rotterdam (Niederlande), wo die beförderten Gegenstände in die Union gelangt waren, und Cluj-Napoca (Klausenburg, Rumänien) (im Folgenden: streitige Beförderungsleistungen). Mit demselben Steuerbescheid erhob die Steuerbehörde Einkommensteuer für gebietsfremde Personen in Höhe von 79478 RON (etwa 16170 Euro) wegen Beträgen, die Cartrans an die FDE Holding A/S, eine gebietsfremde dänische Gesellschaft, als Gegenleistung für Dienstleistungen zahlte, die diese ihr zwischen 2012 und 2018 erbracht hatte.

21 Was erstens die zusätzliche Mehrwertsteuer betrifft, stellte die Steuerbehörde fest, dass Cartrans nicht die Dokumente vorgelegt habe, die belegten, dass die streitigen Beförderungsleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einfuhr der betreffenden Gegenstände stünden und dass der Wert der Dienstleistungen in der Steuerbemessungsgrundlage der eingeführten Gegenstände enthalten sei. Sie war daher der Ansicht, dass die Mehrwertsteuerbefreiung für diese Dienstleistungen nicht gerechtfertigt gewesen sei.

22 Was zweitens die Einkommensteuer für gebietsfremde Personen betrifft, vertrat die Steuerbehörde die Auffassung, dass die Beträge, die Cartrans in Erfüllung eines am 3. November 2005 geschlossenen Vertrags über die Rückforderung der Mehrwertsteuer auf den von Cartrans gekauften Brennstoff bei Mitgliedstaaten der Union an die FDE Holding gezahlt habe, „Provisionen“ im Sinne des rumänischen Rechts darstellten. Sie war der Ansicht, dass die Klägerin aufgrund dieser an eine gebietsfremde Person gezahlten Beträge eine an der Quelle einzubehaltende Einkommensteuer schulde und dass sich der Satz dieser Steuer gemäß den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens auf 4 % der gezahlten Provisionen belaufe.

23 Cartrans erhob beim Tribunalul Prahova (Regionalgericht Prahova, Rumänien), dem vorlegenden Gericht, Klage auf Aufhebung des Steuerbescheids vom 10. Februar 2020.

24 Zum einen macht Cartrans in Bezug auf die zusätzliche Mehrwertsteuer geltend, die Steuerbehörde habe ihr die Mehrwertsteuerbefreiung für die streitigen Beförderungsleistungen zu Unrecht nicht gewährt. Sie führt aus, dass die Kosten für die Beförderung zum Bestimmungsort von den Zollbehörden zwingend in den Zollwert der Waren bei deren Verbringung in das Gebiet der Union und, gemäß Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer der eingeführten Gegenstände einbezogen worden seien, da im Frachtbrief „Cargo Movement Requirement“ (im Folgenden: CMR-Frachtbrief) und in der summarischen Versandanmeldung, für die ihr eine sogenannte „Master Reference Number“ (im Folgenden: MRN) erteilt worden sei, der Empfänger dieser Waren in Cluj-Napoca genannt sei.

25 Cartrans vertritt daher die Auffassung, dass die streitigen Beförderungsleistungen, die sie im vorliegenden Fall erbracht habe, die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie für Dienstleistungen, die sich auf die Einfuhr von Gegenständen bezögen, erfüllten.

26 Zum anderen macht Cartrans in Bezug auf die an der Quelle einzubehaltende Einkommensteuer für gebietsfremde Personen geltend, dass die an die FDE Holding gezahlte Vergütung keine Provision im Sinne des rumänischen Rechts darstelle, sondern eine Gegenleistung für Dienstleistungen, die nach Art. 7 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens nur in Dänemark habe besteuert werden können. Cartrans stellt insoweit klar, dass die FDE Holding Steuerbescheinigungen vorgelegt habe, die belegten, dass diese Holding die gesetzliche Steuer für die von ihr erhaltenen Beträge in Dänemark entrichtet habe.

27 Cartrans weist auch darauf hin, dass solche Dienstleistungen der Rückforderung im Ausland gezahlter Mehrwertsteuer nur dann eine Verpflichtung für den rumänischen Gebietsansässigen begründeten, die an der Quelle einzubehaltende Einkommensteuer zu entrichten, wenn der Dienstleistungsvertrag mit einem Gebietsfremden geschlossen worden sei, nicht aber, wenn dieser Vertrag mit einem Gebietsansässigen geschlossen worden sei. Nach Ansicht von Cartrans schaffen die rumänischen Rechtsvorschriften, nach denen ein grenzüberschreitender Umsatz ungünstiger behandelt werde als ein mit einem gebietsansässigen Vertragspartner getätigter Umsatz mit demselben Gegenstand, somit eine Ungleichbehandlung, die ein Hindernis für den freien Dienstleistungsverkehr im Sinne von Art. 56 AEUV darstelle.

28 Unter diesen Umständen hat das Tribunalul Prahova (Regionalgericht Prahova) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen: 1. Ist Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die Zwecke der Gewährung einer Mehrwertsteuerbefreiung für Umsätze und Leistungen der Beförderung im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen gemäß dieser Richtlinie dahin auszulegen, dass die Registrierung eines Einfuhrvorgangs (z. B. die Erstellung der summarischen Eingangsanmeldung durch die Zollbehörde durch Zuteilung einer MRN) stets auch die Einbeziehung der bis zum ersten Bestimmungsort im Gebiet des Einfuhrmitgliedstaats anfallenden Beförderungsentgelte in die Berechnungsgrundlage des Zollwerts impliziert? Stellt das Vorhandensein einer MRN, bezüglich deren es keine begründeten Anhaltspunkte für einen Betrug gibt, implizit den Nachweis dafür dar, dass alle in Art. 86 Abs. 1 Buchst. a und b der genannten Richtlinie genannten Kosten in den Zollwert einbezogen wurden? 2. Stehen Art. 144 sowie Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Steuerpraxis eines Mitgliedstaats entgegen, die Mehrwertsteuerbefreiung für Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen in die Union mit der Begründung zu versagen, dass kein streng formaler Nachweis für die Einbeziehung der Beförderungsentgelte in den Zollwert erbracht worden sei, selbst wenn zum einen andere einschlägige Begleitpapiere für die Einfuhr – die summarische Anmeldung und der am Bestimmungsort abgezeichnete CMR-Frachtbrief – vorgelegt werden und zum anderen keine Anhaltspunkte vorliegen, die Zweifel an der Echtheit oder Zuverlässigkeit der summarischen Anmeldung und des CMR-Frachtbriefs aufkommen lassen? 3. Handelt es sich im Hinblick auf Art. 57 AEUV bei der Rückforderung der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern bei den Finanzverwaltungen mehrerer Mitgliedstaaten um eine innergemeinschaftliche Dienstleistung oder um die Tätigkeit eines Kommissionärs, der einen Handelsumsatz vermittelt? 4. Ist Art. 56 AEUV dahin auszulegen, dass eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs vorliegt, wenn der Empfänger einer Dienstleistung, die von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleister erbracht wird, aufgrund der Gesetzgebung des Mitgliedstaats, in dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist, verpflichtet ist, Steuern auf das für diese Dienstleistung geschuldete Entgelt einzubehalten, während diese Einbehaltungspflicht nicht besteht, wenn diese Dienstleistung mit einem Dienstleister vereinbart wird, der in demselben Mitgliedstaat wie der Empfänger der Dienstleistung ansässig ist? 5. Ist die steuerliche Behandlung im Sitzstaat des Zahlers der Einkünfte ein Aspekt, der den freien Dienstleistungsverkehr

weniger attraktiv macht und erschwert, da der Gebietsansässige, um die Anwendung der Quellensteuer von 4 % zu vermeiden, sich im Bereich der Rückerlangung der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern auf die Zusammenarbeit mit ebenfalls gebietsansässigen Unternehmen beschränken muss und nicht mit Unternehmen mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten zusammenarbeiten kann? 6. Kann der Umstand, dass auf von Gebietsfremden erzielte Einkünfte eine Steuer von 4 % (oder gegebenenfalls 16 %) auf den Bruttobetrag erhoben wird, während die bezüglich des in diesem Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringers (soweit er einen Gewinn erzielt) anwendbare Körperschaftsteuer 16 % des Nettobetrags beträgt, ebenfalls als Verstoß gegen Art. 56 AEUV angesehen werden, weil er einen weiteren Aspekt darstellt, der den freien Verkehr der entsprechenden Dienstleistungen für Gebietsfremde weniger attraktiv macht und erschwert? Zu den Vorlagefragen Zur ersten Frage

29 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass, wie sich aus den in Rn. 20 des vorliegenden Urteils angeführten Erläuterungen des vorlegenden Gerichts ergibt, die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Beförderung der eingeführten Gegenstände eine zwischen den Niederlanden und Rumänien zurückgelegte Strecke betraf.

30 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seiner ersten Frage vom Gerichtshof im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass für die Zwecke der Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung, die für Beförderungsleistungen vorgesehen ist, die mit der Einfuhr von Gegenständen in Zusammenhang stehen, dann, wenn die Beförderung einer in die Union eingeführten Ware von einem Steuerpflichtigen zwischen dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Ort der Verbringung dieses Gegenstands in die Union befindet, und einem in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Bestimmungsort durchgeführt wird, die Registrierung des Einfuhrumsatzes bereits für sich genommen systematisch bedeutet, dass die Kosten dieser Beförderung in der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die eingeführte Ware enthalten sind.

31 Gemäß Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, Beförderungsleistungen, die sich auf die Einfuhr von Gegenständen beziehen und deren Wert gemäß Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten ist, von der Steuer zu befreien. Somit sind ausdrücklich zwei Voraussetzungen dafür vorgesehen, dass eine solche Beförderungsleistung von der Mehrwertsteuer befreit ist. Zum einen muss diese Leistung mit der Einfuhr des betreffenden Gegenstands in Zusammenhang stehen, und zum anderen muss der Wert dieser Leistung in der Steuerbemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf den eingeführten Gegenstand enthalten sein (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Oktober 2017, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, Rn. 39 und 40).

32 Nach Art. 85 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die Steuerbemessungsgrundlage bei der Einfuhr von Gegenständen der Betrag, der durch die geltenden Unionsvorschriften als Zollwert dieser Gegenstände bestimmt ist. Art. 86 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie stellt klar, dass in diese Steuerbemessungsgrundlage, soweit nicht bereits darin enthalten, die Nebenkosten – zu denen die Beförderungskosten zählen –, die bis zum ersten Bestimmungsort der Gegenstände im Gebiet des Einfuhrmitgliedstaats entstehen, sowie die Kosten einzubeziehen sind, die sich aus der Beförderung nach einem anderen Bestimmungsort in der Union ergeben, vorausgesetzt, dieser ist zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steuertatbestand eintritt, bekannt.

33 Bei einer Gesamtbetrachtung der Art. 85 und 86 der Mehrwertsteuerrichtlinie, aus der hervorgeht, dass diese Beförderungskosten nicht zwingend im Zollwert der eingeführten Gegenstände enthalten sind, und da Art. 86 andernfalls seine praktische Wirksamkeit genommen würde, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Registrierung eines Einfuhrumsatzes bereits für sich genommen systematisch die Einbeziehung der Kosten der von einem Steuerpflichtigen zwischen dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Ort der Verbringung in die Union befindet, und einem in einem anderen

Mitgliedstaat gelegenen Bestimmungsort durchgeführten Beförderung in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die eingeführten Gegenstände bedeutet. Sind diese Kosten nicht bereits im Zollwert enthalten, was vorab zu prüfen ist, sind sie gemäß den Vorgaben von Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die eingeführten Gegenstände einzubeziehen.

34 Folglich bedeutet die Registrierung eines Einfuhrumsatzes nicht bereits für sich genommen systematisch die Einbeziehung des in Rn. 30 des vorliegenden Urteils genannten Beförderungstarifs in die Grundlage für die Berechnung des Zollwerts. Ebenso wenig – auch nicht implizit – stellt das Vorhandensein einer MRN, bezüglich deren es keine begründeten Anhaltspunkte für einen Betrug gibt, den Nachweis dafür dar, dass alle in Art. 86 Abs. 1 Buchst. a und b genannten Kosten in die Steuerbemessungsgrundlage der eingeführten Gegenstände einbezogen wurden.

35 Dagegen stellen Dokumente wie der CMR-Frachtbrief und das im Ausgangsverfahren in Rede stehende Versandbegleitdokument, das auf der Grundlage der von der Zollbehörde überprüften Versandanmeldung erstellt wurde, aber auch die Rechnung und der Beförderungsvertrag Aspekte dar, die die Steuerbehörden bei der Beurteilung, ob ein Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung für Beförderungsleistungen, die mit der Einfuhr von Gegenständen in Zusammenhang stehen, grundsätzlich zu berücksichtigen haben, es sei denn, diese Behörden haben konkrete Gründe für Zweifel an der Echtheit oder Zuverlässigkeit dieser Dokumente (vgl. entsprechend Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 67).

36 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass für die Zwecke der Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung, die für Beförderungsleistungen vorgesehen ist, die mit der Einfuhr von Gegenständen in Zusammenhang stehen, dann, wenn die Beförderung einer in die Union eingeführten Ware von einem Steuerpflichtigen zwischen dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Ort der Verbringung dieses Gegenstands in die Union befindet, und einem in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Bestimmungsort durchgeführt wird, die Registrierung des Einfuhrumsatzes nicht bereits für sich genommen systematisch bedeutet, dass die Kosten dieser Beförderung in der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die eingeführte Ware enthalten sind. Zur zweiten Frage

37 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Steuerpraxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die darin besteht, die für Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung automatisch mit der Begründung zu versagen, dass der Steuerpflichtige die von der nationalen Regelung vorgeschriebenen spezifischen Dokumente nicht vorgelegt habe, obwohl er andere Dokumente vorlegt, die keinen Anlass für Zweifel an ihrer Echtheit und Zuverlässigkeit geben und die belegen können, dass die Voraussetzungen, von denen diese Vorschriften das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung abhängig machen, erfüllt sind.

38 Der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist zu entnehmen, dass in Ermangelung einer Bestimmung in der Mehrwertsteuerrichtlinie, welche Beweise Steuerpflichtige vorlegen müssen, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu gelangen, die Mitgliedstaaten dafür zuständig sind, gemäß Art. 131 dieser Richtlinie, der auf Art. 144 der Richtlinie – als Bestimmung, die Teil von Titel IX Kapitel 5 ist – anwendbar ist, die Bedingungen festzulegen, unter denen sie Einfuhrumsätze befreien, um eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungen zu gewährleisten und um Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und jeglichen Missbrauch zu verhindern. Die Mitgliedstaaten müssen jedoch bei der Ausübung ihrer Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit

zählen (vgl. entsprechend Urteil vom 9. Oktober 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Hinsichtlich des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ist festzustellen, dass eine nationale Maßnahme dann über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, wenn sie das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne dass materielle Anforderungen berücksichtigt würden und insbesondere ohne dass in Betracht zu ziehen wäre, ob diese erfüllt sind. Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern (Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Sind die materiellen Voraussetzungen erfüllt, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität zudem, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Es gibt nur zwei Fälle, in denen die Nichteinhaltung einer formellen Anforderung den Verlust des Rechts auf Mehrwertsteuerbefreiung nach sich ziehen kann (Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Zum einen kann sich ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdenden Steuerhinterziehung beteiligt hat, für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen (Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Zum anderen kann der Verstoß gegen eine formelle Anforderung zur Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung führen, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteil vom 9. Februar 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44 Insoweit sind, wie in Rn. 31 des vorliegenden Urteils ausgeführt, Beförderungsleistungen gemäß Art. 144 in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit, wenn sie sich zum einen auf die Einfuhr von Gegenständen beziehen und zum anderen der Wert dieser Beförderung in der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die eingeführten Gegenstände enthalten ist. Damit diese Steuerbefreiung gewährt wird, hat der Dienstleistungserbringer somit den zuständigen Steuerbehörden den Nachweis zu erbringen, dass der betreffende Beförderungsumsatz diese beiden materiellen Voraussetzungen für die Befreiung von der Mehrwertsteuer erfüllt.

45 Dagegen darf die Gewährung dieser Befreiung nach der in den Rn. 38 bis 40 des vorliegenden Urteils dargestellten Rechtsprechung nicht von der zwingenden Voraussetzung abhängig gemacht werden, dass der Dienstleistungserbringer zum Nachweis, dass die in der vorstehenden Randnummer genannten Voraussetzungen erfüllt sind, spezifische, von der nationalen Regelung vorgeschriebene Dokumente vorlegt, unter Ausschluss jedes anderen Beweismittels, das bei der zuständigen Steuerbehörde die erforderliche Überzeugung begründen würde (vgl. entsprechend Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Pediton, C?495/17, EU:C:2018:887, Rn. 49).

46 Würde man nämlich eine solche alle anderen Beweisarten ausschließende Beweisart vorschreiben, so bedeutete dies, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung von der Einhaltung formeller Pflichten im Sinne der in den Rn. 39 und 40 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung abhängig gemacht würde, ohne zu prüfen, ob die vom Unionsrecht aufgestellten materiellen Anforderungen tatsächlich erfüllt oder nicht erfüllt worden sind.

47 Folglich müssen die zuständigen Steuerbehörden, um zu prüfen, ob bezüglich einer Beförderungsleistung die materiellen Voraussetzungen, an die die in Art. 144 in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung geknüpft ist, erfüllt sind, sämtliche

ihnen verfügbaren Nachweise prüfen. Hingegen können diese Behörden nicht aus dem bloßen Umstand, dass der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, eines oder mehrere der von einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden vorgeschriebenen spezifischen Dokumente vorzulegen, ableiten, dass dies nicht der Fall war (vgl. entsprechend Urteil vom 8. November 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, Rn. 52).

48 In diesem Zusammenhang können die Steuerbehörden vom Steuerpflichtigen selbst die Belege verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob er die Voraussetzungen für diese Befreiung erfüllt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Dezember 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Im vorliegenden Fall enthält die dem Gerichtshof vorliegende Akte keinen Hinweis darauf, dass sich Cartrans vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt hätte oder dass die zuständigen Behörden, wenn dieser Steuerpflichtige das formelle Erfordernis der Vorlage bestimmter spezifischer, von der nationalen Regelung vorgeschriebener Dokumente nicht erfüllt, daran gehindert wären, zu bestimmen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind.

50 Unter diesen Umständen ist es Sache der Steuerbehörden und zuständigen nationalen Gerichte, auf der Grundlage aller vorgelegten Dokumente, einschließlich der Dokumente, die sich im Besitz des Importeurs befanden und vom Dienstleistungserbringer vorgelegt wurden, zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der Beförderungsleistungen erfüllt waren.

51 Nur wenn unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und trotz der von Letzterem vorgelegten Beweise die Angaben fehlen, die erforderlich sind, um zu überprüfen, ob der Wert der Dienstleistungen in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer auf die eingeführten Gegenstände einbezogen wurde, ist dem Steuerpflichtigen die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen.

52 Somit ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Steuerpraxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die darin besteht, die Mehrwertsteuerbefreiung für Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen automatisch mit der Begründung zu versagen, dass der Steuerpflichtige die von der nationalen Regelung vorgeschriebenen spezifischen Dokumente nicht vorgelegt habe, obwohl er andere Dokumente vorlegt, die keinen Anlass für Zweifel an ihrer Echtheit und Zuverlässigkeit geben und die belegen können, dass die Voraussetzungen, von denen diese Vorschriften das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung abhängig machen, erfüllt sind. Zu den Fragen 3 bis 5

53 Mit seinen Fragen 3 bis 5, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 56 und 57 AEUV dahin auszulegen sind, dass zum einen eine Leistung, die darin besteht, Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern für Rechnung eines Unternehmens bei den Finanzverwaltungen mehrerer Mitgliedstaaten zurückzufordern, eine Dienstleistung darstellt und dass zum anderen diese Vorschriften einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die den in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfänger einer Dienstleistung, die von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringer erbracht wird, verpflichtet, auf die aus dieser Dienstleistung bezogenen Einkünfte einen Quellensteuerabzug vorzunehmen, während eine solche Verpflichtung nicht besteht, wenn diese Dienstleistung von einem Dienstleistungserbringer erbracht wird, der in demselben Mitgliedstaat ansässig ist wie der Empfänger der Dienstleistung.

54 Als Erstes ist darauf hinzuweisen, dass nach dem Wortlaut von Art. 57 AEUV als „Dienstleistungen“ diejenigen Leistungen eingestuft werden, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Juli 2020, RL [Richtlinie zur Bekämpfung von Zahlungsverzug], C-199/19, EU:C:2020:548, Rn. 31).

55 Daraus folgt, dass der AEU-Vertrag dem Begriff „Dienstleistung“ mit dem Ziel, keine wirtschaftliche Tätigkeit aus dem Geltungsbereich der Grundfreiheiten herausfallen zu lassen, eine weite Definition gibt, so dass er jede Leistung erfasst, die nicht von den übrigen Grundfreiheiten erfasst wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Juli 2020, RL [Richtlinie zur Bekämpfung von Zahlungsverzug], C-199/19, EU:C:2020:548, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56 Da im vorliegenden Fall nichts vorliegt, was die Umstände des Ausgangsrechtsstreits mit einer der drei anderen Verkehrsfreiheiten in Verbindung bringen würde, ergibt sich, wie der Generalanwalt in Nr. 22 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, dass der Abschluss eines entgeltlichen Vertrags, bei dem die Hauptleistung in der Rückforderung von Mehrwertsteuer und von Verbrauchsteuern bei den Finanzverwaltungen mehrerer Mitgliedstaaten besteht und wie er zwischen Cartrans und der FDE Holding geschlossen wurde, impliziert, dass eine „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 57 AEUV erbracht wird.

57 Diese Einstufung kann nicht dadurch in Frage gestellt werden, dass im vorliegenden Fall die von Cartrans aufgrund dieses Vertrags an die FDE Holding gezahlten Beträge von den rumänischen Steuerbehörden nach rumänischem Recht und nach dem Doppelbesteuerungsabkommen als „Provisionen“ eingestuft wurden.

58 Da die von Cartrans gezahlten Beträge nämlich die wirtschaftliche Gegenleistung für die von der FDE Holding erbrachte Dienstleistung darstellen, sind sie als Entgelt für eine solche Dienstleistung im Sinne der in Rn. 54 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung anzusehen, und zwar unabhängig von ihrer Einstufung nach rumänischem Recht oder nach dem Doppelbesteuerungsabkommen.

59 Diese Schlussfolgerung steht im Übrigen, wie der Generalanwalt in Nr. 27 seiner Schlussanträge ausführt, im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach es den Mitgliedstaaten – in Ermangelung von Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf Unionsebene –, soweit sie dafür zuständig sind, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um – gegebenenfalls im Wege eines Abkommens – die Doppelbesteuerung zu beseitigen, freisteht, die für die Leistung von Diensten erbrachten wirtschaftlichen Gegenleistungen so einzustufen, wie sie es für richtig halten, wobei sie aber stets die vom AEU-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten zu achten haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Oktober 2018, *Sauvage und Lejeune*, C-602/17, EU:C:2018:856, Rn. 22 und 24 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

60 Zweitens ist zu prüfen, ob eine Regelung eines Mitgliedstaats, die den Empfänger einer Dienstleistung verpflichtet, auf die Einkünfte, die ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Dienstleistungserbringer für in verschiedenen Mitgliedstaaten erbrachte Dienstleistungen erzielt, Quellensteuer einzubehalten, während eine solche Verpflichtung bei Vergütungen, die an einen Dienstleistungserbringer gezahlt werden, der in demselben Mitgliedstaat wie der Empfänger ansässig ist und gleichwertige Dienstleistungen erbringt, nicht besteht, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Art. 56 AEUV darstellt.

61 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung ihre Befugnisse im Bereich der direkten Steuern unter Wahrung des Unionsrechts und insbesondere der vom AEU-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten ausüben müssen (Urteile vom 25. Juli 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, Rn. 44, und vom 27. April 2023, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62 Art. 56 AEUV steht der Anwendung jeder nationalen Regelung entgegen, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt Art. 56 AEUV nämlich die Aufhebung aller Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs, die darauf beruhen, dass der Dienstleistungserbringer in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen

niedergelassen ist, in dem die Leistung erbracht wird (Urteil vom 25. Juli 2018, TTL, C?553/16, EU:C:2018:604, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

63 Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs sind solche nationalen Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen (Urteil vom 25. Juli 2018, TTL, C?553/16, EU:C:2018:604, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

64 Im vorliegenden Fall geht aus den Erläuterungen des vorlegenden Gerichts im Wesentlichen hervor, dass, wenn eine Dienstleistung von einem gebietsfremden Dienstleistungserbringer an eine in Rumänien ansässige Person erbracht wird, der Empfänger dieser Dienstleistung nach rumänischem Recht verpflichtet ist, als Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder einen Quellensteuerabzug in Höhe von 16 % der an diesen Wirtschaftsteilnehmer gezahlten Bruttoeinkünfte vorzunehmen. Wenn dieser Wirtschaftsteilnehmer in Dänemark ansässig ist, wird der Steuersatz nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens allerdings auf 4 % herabgesetzt. Dagegen findet im Fall der Erbringung der gleichen Dienstleistungen durch einen gebietsansässigen Dienstleistungserbringer kein Steuerabzug statt.

65 So musste Cartrans im Ausgangsverfahren einen Quellensteuerabzug von den Vergütungen vornehmen, die an einen gebietsfremden Dienstleistungserbringer gezahlt wurden, während sie dazu nicht verpflichtet gewesen wäre, hätte sie sich dafür entschieden, einen gebietsansässigen Dienstleistungserbringer in Anspruch zu nehmen.

66 Zwar hat der Gerichtshof, wie die rumänische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen unter Bezugnahme auf das Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762), im Wesentlichen geltend gemacht hat, die Anwendung unterschiedlicher Besteuerungstechniken auf Personen, denen Kapitalerträge zufließen, je nachdem, ob sie gebietsansässig oder gebietsfremd sind, bereits für zulässig erachtet, weil diese unterschiedliche Behandlung Sachverhalte betraf, die objektiv nicht miteinander vergleichbar waren. Da diese unterschiedliche Behandlung außerdem den gebietsansässigen Empfängern nicht unbedingt einen Vorteil verschaffte, hat der Gerichtshof entschieden, dass sie keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellte (Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C?498/10, EU:C:2012:635, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

67 Jedoch hat der Gerichtshof entschieden, dass Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger zwei unterschiedliche Rechtssubjekte mit jeweils eigenen Interessen sind, wobei jeder für sich die Dienstleistungsfreiheit in Anspruch nehmen kann, wenn seine Rechte beeinträchtigt sind (Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C?498/10, EU:C:2012:635, Rn. 27).

68 Daraus folgt, dass, wie der Generalanwalt in Nr. 37 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, eine Verpflichtung zum Steuerabzug an der Quelle wie die in Rn. 64 des vorliegenden Urteils beschriebene dadurch, dass sie sowohl einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand als auch Haftungsrisiken mit sich bringt, grenzüberschreitende Dienstleistungen für gebietsansässige Dienstleistungsempfänger weniger attraktiv machen kann als Dienstleistungen, die von Dienstleistungserbringern erbracht werden, die ebenfalls gebietsansässig sind. Folglich kann eine solche Verpflichtung diese Dienstleistungsempfänger davon abhalten, die Dienstleistungen gebietsfremder Dienstleistungserbringer in Anspruch zu nehmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C?498/10, EU:C:2012:635, Rn. 28 und 32), und ist als Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne der in Rn. 63 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung einzustufen.

69 Eine solche Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs ist nur zulässig, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem AEU-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist, soweit sie in einem solchen Fall geeignet ist, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (Urteil vom 27. Oktober 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual, C?411/21, EU:C:2022:836, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

70 Im vorliegenden Fall macht die rumänische Regierung im Wesentlichen geltend, dass die Notwendigkeit, die Effizienz der Einziehung der Steuer zu gewährleisten, einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstelle, der eine etwaige Beschränkung rechtfertigen könne. So werde mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung, die rumänische Gebietsansässige verpflichte, die von Gebietsfremden geschuldete Einkommensteuer an der Quelle einzubehalten, ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt, das darin bestehe, die Erhebung dieser Steuer sicherzustellen, da diese Gebietsansässigen der Kontrolle der rumänischen Steuerbehörden unterlägen und die Einziehung dieser Steuer bei Gebietsfremden ohne eine solche Regelung nur mit Unterstützung der zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten, in denen diese Gebietsfremden ansässig seien, sichergestellt werden könnte.

71 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Notwendigkeit, die Effizienz der Einziehung der Steuer zu gewährleisten, einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, der eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, Rn. 36, und vom 13. Juli 2016, Brisal und KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, Rn. 39).

72 Daher hat der Gerichtshof entschieden, dass das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung ein legitimes und geeignetes Mittel darstellen, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Dienstleistungserbringung unbesteuert bleiben (Urteile vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, Rn. 36, und vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 39).

73 Die steuerliche Behandlung der Einkünfte eines außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Dienstleistungserbringers über ein Steuerabzugsverfahren und die dessen Durchsetzung dienende Haftungsregelung kann sich nämlich u. a. in dem Fall als legitim und geeignet erweisen, in dem der Dienstleistungserbringer nur gelegentlich Dienstleistungen in diesem Staat erbringt und sich dort nur kurze Zeit aufhält (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 42).

74 Schließlich hat der Gerichtshof auch entschieden, dass die direkte Erhebung einer Steuer bei einem gebietsfremden Dienstleistungserbringer nicht zwingend ein milderer Mittel als der Abzug einer solchen Steuer an der Quelle wäre. Er hat festgestellt, dass der Einbehalt der Steuer an der Quelle als durch die Notwendigkeit, eine effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten, gerechtfertigt angesehen werden kann (vgl. u. a. Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 52 und 53).

75 Daraus folgt auch, dass der Umstand, dass dem Dienstleistungsempfänger ein Verwaltungsaufwand und eine Haftung aufgrund der Verpflichtung auferlegt werden, von den Vergütungen, die an den gebietsfremden Dienstleistungserbringer gezahlt werden, einen Quellensteuerabzug vorzunehmen, geeignet und erforderlich erscheint, um die effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten.

76 Zu den Erörterungen in der mündlichen Verhandlung über das mögliche Bestehen der Gefahr einer Doppelbesteuerung ist in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Generalanwalts in Nr. 53 seiner Schlussanträge hinzuzufügen, dass sich aus der Rechtsprechung ergibt, dass diese Doppelbesteuerung, da das Unionsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union vorschreibt, nicht zwingend unter allen Umständen ausgeschlossen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 2021, Société Générale, C-403/19, EU:C:2021:136, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

77 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht dieser Gesichtspunkte zu prüfen, ob eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen kann, entsprechen kann, ob sie zur Erreichung eines solchen Ziels geeignet ist und ob sie sich in Anbetracht dieses Ziels als verhältnismäßig erweist.

78 Folglich ist auf die Fragen 3 bis 5 zu antworten, dass die Art. 56 und 57 AEUV dahin auszulegen sind, dass zum einen eine Leistung, die darin besteht, Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern bei den Finanzverwaltungen mehrerer Mitgliedstaaten zurückzufordern, eine Dienstleistung im Sinne dieser Vorschriften darstellt und dass zum anderen die Anwendung eines Quellensteuerabzugs von den Einkünften, die für eine von einem gebietsfremden Dienstleistungserbringer erbrachte Dienstleistung erzielt werden, während eine von einem gebietsansässigen Dienstleister erbrachte gleichwertige Dienstleistung nicht Gegenstand dieses Steuerabzugs ist, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt. Diese Beschränkung kann durch die Notwendigkeit, die effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten, gerechtfertigt sein, soweit sie zur Erreichung dieses Ziels geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. Zur sechsten Frage

79 Nach ständiger Rechtsprechung ist es im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof Aufgabe des Gerichtshofs, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei diesem anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat er die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren (Urteil vom 15. Juli 2021, Ministrstvo za obrambo, C-742/19, EU:C:2021:597, Rn. 31).

80 Somit ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seiner sechsten Frage im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der in der Regel gebietsfremde Dienstleistungserbringer wegen ihrer Einkünfte aus den für die von ihnen erbrachten Dienstleistungen bezogenen Vergütungen an der Quelle besteuert werden, ohne dass ihnen die Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben gewährt wird, während gebietsansässigen Dienstleistern eine solche Möglichkeit zugestanden wird.

81 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 56 AEUV Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, verboten sind. Wie in Rn. 63 des vorliegenden Urteils ausgeführt, sind Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs solche nationalen Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen.

82 Außerdem darf nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs ein Mitgliedstaat, der Gebietsansässigen die Möglichkeit bietet, bei der Berechnung steuerpflichtiger Einkünfte Betriebsausgaben abzuziehen, die Berücksichtigung der gleichen Ausgaben für Gebietsfremde grundsätzlich nicht ausschließen (Urteile vom 12. Juni 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 29, sowie vom 13. Juli 2016, Brisal und KBC Finance Ireland, C-718/15, EU:C:2016:549, Rn. 44).

83 Im vorliegenden Fall geht aus den Erläuterungen des vorlegenden Gerichts hervor, dass nach rumänischem Recht die Quellensteuer, die auf von Gebietsfremden erzielte steuerpflichtige Einkünfte aus Rumänien erhoben wird, unter Anwendung des Satzes von 16 % auf die Bruttoeinkünfte berechnet wird. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen wird dieser Satz von 16 % allerdings auf 4 % herabgesetzt, wenn der Dienstleistungserbringer in Dänemark ansässig ist. Dagegen beläuft sich die Körperschaftsteuer zulasten gebietsansässiger Dienstleistungserbringer auf 16 % des Nettobetrags ihrer Einkünfte, da diese Dienstleistungserbringer ihre Betriebsausgaben von dem zu versteuernden Betrag abziehen dürfen.

84 Somit kann die – gegebenenfalls auf 4 % herabgesetzte – Quellensteuer von 16 %, die auf die Bruttoeinkünfte gebietsfremder Dienstleistungserbringer angewandt wird, Letztere im Sinne der in Rn. 63 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung gegenüber gebietsansässigen Dienstleistungserbringern benachteiligen. Im Gegensatz zu diesen ist es nämlich gebietsfremden Dienstleistungserbringern nicht gestattet, die mit der steuerpflichtigen Leistung verbundenen Betriebsausgaben von dieser Steuer abzuziehen.

85 Nach der in Rn. 63 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung stellt eine nationale Regelung, nach der in einem Mitgliedstaat ansässige Dienstleistungserbringer von den als Gegenleistung für eine Leistung erzielten Bruttoeinkünften die mit dieser verbundenen Betriebsausgaben abziehen können, während gebietsfremde Dienstleistungserbringer diese Möglichkeit nicht haben, aber eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Art. 56 AEUV dar.

86 Dieses Ergebnis wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass ein dänischer Dienstleistungserbringer aufgrund dessen, dass die Quellensteuer auf die Bruttoeinkünfte nur 4 % beträgt, und trotz der Unmöglichkeit, die Betriebsausgaben abzuziehen, eine geringere Einkommensteuer zahlen kann als ein gebietsansässiger Dienstleistungserbringer, der zwar die Möglichkeit hat, die Betriebsausgaben abzuziehen, aber mit 16 % seiner Nettoeinkünfte besteuert wird. Der Gerichtshof hat nämlich wiederholt entschieden, dass eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht aufgrund des etwaigen Bestehens anderer Vorteile als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen werden kann (Urteil vom 13. Juli 2016, *Brisal und KBC Finance Ireland*, C-718/15, EU:C:2016:549, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

87 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, gemäß der in Rn. 69 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung zu prüfen, ob mit einer solchen Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs ein berechtigtes und mit dem AEU-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und ob sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

88 Hierzu trägt die rumänische Regierung in ihren Erklärungen im Wesentlichen vor, dass es aufgrund dessen, dass gebietsansässige Dienstleistungserbringer zwingenden Steuerverfahrensregeln unterlägen, mit denen gebietsfremde Dienstleistungserbringer nicht belastet würden, gerechtfertigt sei, gebietsansässigen Dienstleistungserbringern zu gestatten, Betriebsausgaben, die mit der Erbringung von Dienstleistungen in Zusammenhang stünden, von ihren steuerpflichtigen Einkünften abzuziehen, während gebietsfremde Dienstleistungserbringer diese Möglichkeit nicht hätten.

89 Damit legt die rumänische Regierung allerdings nicht dar, inwiefern solche Erwägungen ein berechtigtes Ziel darstellen könnten, das mit dem AEU-Vertrag vereinbar ist und zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspricht, die eine Beschränkung wie die im vorliegenden Fall in Rede stehende rechtfertigen können.

90 Insoweit ist aber darauf hinzuweisen, dass es Sache des Mitgliedstaats ist, der einen Rechtfertigungsgrund für eine Beschränkung einer der durch diesen Vertrag garantierten Grundfreiheiten geltend macht, konkret darzutun, dass ein Grund des Allgemeininteresses vorliegt (Urteil vom 16. Dezember 2021, *Prefettura di Massa Carrara*, C-274/20, EU:C:2021:1022, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

91 Folglich ist auf die sechste Frage zu antworten, dass Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung, nach der in der Regel gebietsfremde Dienstleistungserbringer wegen ihrer Einkünfte aus den für die von ihnen erbrachten Dienstleistungen bezogenen Vergütungen an der Quelle besteuert werden, ohne dass ihnen die Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben gewährt wird, während gebietsansässigen Dienstleistern eine solche Möglichkeit zugestanden wird, entgegensteht, es sei denn, die in dieser Regelung enthaltene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs entspricht einem berechtigten und mit dem AEU-Vertrag zu vereinbarenden Ziel und ist durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses

gerechtfertigt. Kosten

92 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt: 1. Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass für die Zwecke der Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung, die für Beförderungsleistungen vorgesehen ist, die mit der Einfuhr von Gegenständen in Zusammenhang stehen, dann, wenn die Beförderung einer in die Union eingeführten Ware von einem Steuerpflichtigen zwischen dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Ort der Verbringung dieses Gegenstands in die Europäische Union befindet, und einem in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Bestimmungsort durchgeführt wird, die Registrierung des Einfuhrumsatzes nicht bereits für sich genommen systematisch bedeutet, dass die Kosten dieser Beförderung in der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die eingeführte Ware enthalten sind. 1. Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass für die Zwecke der Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung, die für Beförderungsleistungen vorgesehen ist, die mit der Einfuhr von Gegenständen in Zusammenhang stehen, dann, wenn die Beförderung einer in die Union eingeführten Ware von einem Steuerpflichtigen zwischen dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Ort der Verbringung dieses Gegenstands in die Europäische Union befindet, und einem in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Bestimmungsort durchgeführt wird, die Registrierung des Einfuhrumsatzes nicht bereits für sich genommen systematisch bedeutet, dass die Kosten dieser Beförderung in der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die eingeführte Ware enthalten sind. 2. Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie der Steuerpraxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die darin besteht, die Mehrwertsteuerbefreiung für Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen automatisch mit der Begründung zu versagen, dass der Steuerpflichtige die von der nationalen Regelung vorgeschriebenen spezifischen Dokumente nicht vorgelegt habe, obwohl er andere Dokumente vorlegt, die keinen Anlass für Zweifel an ihrer Echtheit und Zuverlässigkeit geben und die belegen können, dass die Voraussetzungen, von denen diese Vorschriften das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung abhängig machen, erfüllt sind. 2. Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 sowie Art. 144 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie der Steuerpraxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die darin besteht, die Mehrwertsteuerbefreiung für Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen automatisch mit der Begründung zu versagen, dass der Steuerpflichtige die von der nationalen Regelung vorgeschriebenen spezifischen Dokumente nicht vorgelegt habe, obwohl er andere Dokumente vorlegt, die keinen Anlass für Zweifel an ihrer Echtheit und Zuverlässigkeit geben und die belegen können, dass die Voraussetzungen, von denen diese Vorschriften das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung abhängig machen, erfüllt sind. 3. Die Art. 56 und 57 AEUV sind dahin auszulegen, dass zum einen eine Leistung, die darin besteht, Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern bei den Finanzverwaltungen mehrerer Mitgliedstaaten zurückzufordern, eine Dienstleistung im Sinne dieser Vorschriften darstellt und dass zum anderen die Anwendung eines Quellensteuerabzugs von den Einkünften, die für eine von einem gebietsfremden Dienstleistungserbringer erbrachte Dienstleistung erzielt werden, während eine von einem gebietsansässigen Dienstleister erbrachte gleichwertige Dienstleistung nicht Gegenstand dieses Steuerabzugs ist, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt. Diese Beschränkung kann durch die Notwendigkeit, die effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten, gerechtfertigt sein, soweit sie zur Erreichung dieses Ziels geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. 3. Die Art. 56 und 57 AEUV sind dahin auszulegen, dass zum einen eine Leistung, die darin besteht, Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern bei den Finanzverwaltungen mehrerer Mitgliedstaaten zurückzufordern, eine

Dienstleistung im Sinne dieser Vorschriften darstellt und dass zum anderen die Anwendung eines Quellensteuerabzugs von den Einkünften, die für eine von einem gebietsfremden Dienstleistungserbringer erbrachte Dienstleistung erzielt werden, während eine von einem gebietsansässigen Dienstleister erbrachte gleichwertige Dienstleistung nicht Gegenstand dieses Steuerabzugs ist, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt. Diese Beschränkung kann durch die Notwendigkeit, die effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten, gerechtfertigt sein, soweit sie zur Erreichung dieses Ziels geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. 4. Art. 56 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung, nach der in der Regel gebietsfremde Dienstleistungserbringer wegen ihrer Einkünfte aus den für die von ihnen erbrachten Dienstleistungen bezogenen Vergütungen an der Quelle besteuert werden, ohne dass ihnen die Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben gewährt wird, während gebietsansässigen Dienstleistern eine solche Möglichkeit zugestanden wird, entgegensteht, es sei denn, die in dieser Regelung enthaltene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs entspricht einem berechtigten und mit dem AEU-Vertrag zu vereinbarenden Ziel und ist durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. 4. Art. 56 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung, nach der in der Regel gebietsfremde Dienstleistungserbringer wegen ihrer Einkünfte aus den für die von ihnen erbrachten Dienstleistungen bezogenen Vergütungen an der Quelle besteuert werden, ohne dass ihnen die Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben gewährt wird, während gebietsansässigen Dienstleistern eine solche Möglichkeit zugestanden wird, entgegensteht, es sei denn, die in dieser Regelung enthaltene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs entspricht einem berechtigten und mit dem AEU-Vertrag zu vereinbarenden Ziel und ist durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Unterschriften

Zitiervorschlag: Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 07.09.2023 – C-461/21, ECLI:EU:C:2023:632

Quelle: curia.europa.eu, abgerufen 26.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Fassung in der Verfahrenssprache (CURIA: <https://curia.europa.eu>)

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/eugh/2023-09-07/c-461-21>