

Rechtssache C-80/20

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

Eingangsdatum:

12. Februar 2020

Vorlegendes Gericht:

Tribunalul București (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

19. Dezember 2019

Klägerin:

Wilo Salmson France SAS

Beklagte:

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

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală
pentru Contribuabili Nerezidenți

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Verwaltungsgerichtliche Klage, mit der die Wilo Salmson France SAS beim Tribunalul București (Landgericht Bukarest) die Aufhebung der Entscheidungen begehrt, mit denen die Beklagten den Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer auf 2012 getätigte Erwerbe, für die der Lieferer 2015 Rechnungen ausgestellt hatte, abgelehnt haben

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Ersuchen nach Art. 267 AEUV um Auslegung der Art. 167 und 178 der Richtlinie 2006/112/EG und von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Fall 1 der Richtlinie 2008/9/EG

Vorlagefragen

1. Besteht, was die **Auslegung von Art. 167 in Verbindung mit Art. 178 der Richtlinie 2006/112/EG** anbelangt, in Bezug auf die Funktionsweise des Mehrwertsteuersystems ein Unterschied zwischen dem Zeitpunkt der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug und dem der Ausübung dieses Rechts?

Insoweit ist zu klären, ob das Recht auf Vorsteuerabzug bei Fehlen einer (gültigen) steuerlichen Rechnung für den Erwerb von Gegenständen ausgeübt werden kann.

2. Was ist bei der **Auslegung der genannten Bestimmungen in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Fall 1 der Richtlinie 2008/9/EG** der verfahrensmäßige Anknüpfungspunkt, bezüglich dessen die Ordnungsgemäßheit der Ausübung des Rechts auf Erstattung von Mehrwertsteuer zu beurteilen ist?

Insoweit ist zu klären, ob ein Antrag auf Erstattung von Mehrwertsteuer, bezüglich deren der Steueranspruch vor dem „Erstattungszeitraum“ entstanden ist, gestellt werden kann, auch wenn die entsprechende Rechnungstellung während des Erstattungszeitraums erfolgt ist.

3. Zur **Auslegung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Fall 1 der Richtlinie 2008/9/EG in Verbindung mit Art. 167 und Art. 178 der Richtlinie 2006/112/EG**: Wie wirkt sich die Annullierung und die Ausstellung neuer Rechnungen für den Erwerb von Gegenständen vor dem „Erstattungszeitraum“ auf die Ausübung des Rechts auf Erstattung der auf den Erwerb entfallenden Mehrwertsteuer aus?

Insoweit ist zu klären, ob im Fall der Annullierung der für den Erwerb von Gegenständen ursprünglich ausgestellten Rechnungen und der Ausstellung neuer Rechnungen zu einem späteren Zeitpunkt durch den Lieferer die Ausübung des Rechts des Begünstigten auf Erstattung der auf den Erwerb entfallenden Mehrwertsteuer auf das Datum der neuen Rechnungen bezogen werden muss, und zwar in einer Situation, in der weder die Annullierung der ursprünglichen Rechnungen noch die Ausstellung der neuen Rechnungen der Kontrolle des Empfängers unterliegen, sondern ausschließlich in das Ermessen des Lieferers fallen.

4. Dürfen nationale Rechtsvorschriften die gemäß der Richtlinie [2008/9/EG] gewährte Mehrwertsteuererstattung von der Entstehung des Steueranspruchs abhängig machen, wenn die korrekte Rechnung innerhalb des Antragszeitraums ausgestellt wurde?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 62, 167, 168 Buchst. a, Art. 169 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a

Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, Art. 2 Nrn. 1 und 3, Art. 6 Abs. 1, Art. 7 und Art. 14 Abs. 1 Buchst. a

Schlussanträge des Generalanwalts in der Rechtssache Volkswagen (C-533/16), Nrn. 57 bis 59

Schlussanträge der Generalanwältin in der Rechtssache Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), Nr. 56

Angeführte nationale Vorschriften

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch), Art. 145, der das Recht der Steuerpflichtigen auf Abzug der auf Erwerbe entfallenden Mehrwertsteuer regelt, Art. 146, der vorsieht, dass der Steuerpflichtige für die Ausübung dieses Rechts eine Rechnung besitzen muss, und Art. 147² Abs. 1 Buchst. a, wonach einem nicht in Rumänien ansässigen Steuerpflichtigen, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, nicht erfasst ist und sich in Rumänien nicht als mehrwertsteuerpflichtig erfassen lassen muss, die Mehrwertsteuer erstattet werden kann, die für die Einfuhr nach Rumänien und die Erwerbe von Gegenständen/Dienstleistungen in Rumänien entrichtet wurde.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Regierungserlass Nr. 44/2004 über die Durchführungsbestimmungen zum Steuergesetzbuch), der in Nr. 49 Abs. 15 vorsieht, dass sich der Erstattungsantrag auf „*die Erwerbe von Gegenständen oder Dienstleistungen [bezieht], die innerhalb des Erstattungszeitraums in Rechnung gestellt und bis zum Zeitpunkt der Stellung des Erstattungsantrags bezahlt worden sind. Rechnungen, die bis zum Zeitpunkt der Stellung des Erstattungsantrags nicht beglichen wurden, werden in den Erstattungsanträgen für die Zeiträume erfasst, in denen sie beglichen werden*“, und Abs. 16, wonach „*[u]nbeschadet der in Absatz 15 genannten Umsätze ... der Erstattungsantrag [sich] auch auf Rechnungen oder Einfuhrdokumente beziehen [kann], die von vorangegangenen Erstattungsanträgen nicht umfasst sind und Umsätze betreffen, die in dem fraglichen Kalenderjahr bewirkt wurden.*“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Pompas Salmson SAS, eine Gesellschaft mit Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Frankreich, schloss mit der in Rumänien niedergelassenen und dort für Mehrwertsteuerzwecke erfassten ZES Zollner Electronic SRL einen Vertrag über den Erwerb von Produktionsgeräten, die von Rumänien nach Rumänien geliefert und dem Lieferer mittels eines Geräteleihvertrags zur Verfügung gestellt wurde, um sie bei der Herstellung der später an Pompas Salmson gelieferten Gegenstände zu verwenden.
- 2 Die von Zollner Electronic mit Hilfe dieser Geräte hergestellten Gegenstände wurden aus Rumänien nach Frankreich geliefert, dem Sitz von Pompas Salmson, die sie für ihre steuerpflichtige Tätigkeit verwendete.
- 3 Für die Erwerbe von Produktionsgeräten durch Pompas Salmson stellte der Lieferer Zollner Electronic 2012 Rechnungen aus.
- 4 Pompas Salmson, die nicht in Rumänien ansässig und dort nicht für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, beantragte die Erstattung der in Rumänien entrichteten Mehrwertsteuer nach der Richtlinie 2008/9 und nach Art. 147² Abs. 1 Buchst. a des Gesetzes Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch in Verbindung mit Nr. 49 des Regierungserlasses Nr. 44/2004.
- 5 Mit Entscheidung vom 14. Januar 2014 lehnten die rumänischen Steuerbehörden den Erstattungsantrag für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 in Höhe von 449 538,38 RON aus Gründen ab, die sich auf die dem Antrag beigefügten Unterlagen und Unstimmigkeiten bei den beigefügten Rechnungen bezogen.
- 6 Nachdem der Lieferer Zollner Electronic von dieser Entscheidung unterrichtet worden war, stornierte er die ursprünglich (in 2012) ausgestellten Rechnungen und stellte erst 2015 neue Rechnungen für die Erwerbe aus.
- 7 2014 wurde die Pompas Salmson SAS von der Wilo France SAS übernommen. Aus diesem Vorgang ging die Klägerin hervor, die alle Rechte und Pflichten von Pompas Salmson übernahm.
- 8 Im November 2015 beantragte die Klägerin die Erstattung der in Rumänien entrichteten Mehrwertsteuer auf der Grundlage der von Zollner Electronic ausgestellten neuen Rechnungen für den Zeitraum vom 1. August 2015 bis 31. Oktober 2015.
- 9 Die Steuerbehörden lehnten den Antrag auf Mehrwertsteuererstattung als unbegründet ab, weil die Klägerin Nr. 49 Abs. 16 des Regierungserlasses Nr. 44/2004 nicht beachtet und die Erstattung der Rechnungen der Positionen 1 bis 6 aus der Liste der Umsätze bereits verlangt habe.

- 10 Gegen die Entscheidung über die Erstattung legte die Klägerin am 13. Juni 2016 Einspruch ein, den die Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest – Steuerverwaltung für gebietsfremde Steuerpflichtige) als unbegründet zurückwies. Diese vertrat die Auffassung, dass die zurückgeforderte Mehrwertsteuer bereits Gegenstand eines anderen Erstattungsantrags gewesen sei und dass die Umsätze, für die eine Mehrwertsteuererstattung verlangt werde, das Jahr 2012 und nicht das Jahr 2015 betreffen.
- 11 Gegen diese Entscheidungen der Steuerbehörden erhob die Klägerin Verwaltungsklage beim Tribunalul București (Landgericht Bukarest).

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 12 Die Klägerin ist der Ansicht, dass zur Erfüllung der materiellen Voraussetzungen des Abzugsrechts der Entstehungszeitpunkt und der Umfang dieses Rechts zu prüfen sei, das zu dem Zeitpunkt entstehe, zu dem der Steueranspruch entstehe, d. h. – in ihrer Situation – zum Zeitpunkt der Lieferung der erworbenen Gegenstände.
- 13 In formeller Hinsicht müsse sie jedoch für die Ausübung dieses Rechts eine die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllende Rechnung besitzen.
- 14 Außerdem könne sich die Frist für die Ausübung des Abzugsrechts nicht allein anhand des Zeitpunkts bestimmen, zu dem die Lieferung der erworbenen Gegenstände erfolge, da diese nur die Erfüllung der materiellen Voraussetzung für die Geltendmachung des Rechts darstelle und von sich aus nicht zur Erfüllung der formellen Voraussetzung, in Besitz einer gültigen Rechnung zu sein, führe.
- 15 Die im vorliegenden Fall einschlägigen Bestimmungen gingen von einer gewöhnlichen Situation aus, in der die Lieferung von Gegenständen und die Erstellung einer gültigen Rechnung gleichzeitig erfolgten. Daher sei es in Anbetracht dieser Gleichzeitigkeit folgerichtig, dass der Mehrwertsteueranspruch und die Möglichkeit, das Recht auf ihre Erstattung auszuüben, gleichzeitig entstünden.
- 16 In verfahrenstechnischer Hinsicht sei der Zeitpunkt, zu dem der Erstattungsantrag nach der Richtlinie 2008/9 gestellt werden könne, der Zeitpunkt der Rechnungsstellung, die in der vorliegenden Rechtssache 2015 erfolgt sei. Die Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs stelle einen wesentlichen Anknüpfungspunkt dar, da sie (rein im Hinblick auf die Ausübung des Erstattungsrechts) vor der Ausstellung der Rechnung oder bei Rechnungsstellung erfolgt sein müsse.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 17 Das vorlegende Gericht führt aus, Kern der bei ihm anhängigen Rechtssache sei die Frage, ob die Mehrwertsteuer auf Erwerbe erstattet werden könne, die 2012 getätigt wurden, für die aber erst 2015 gültige steuerliche Rechnungen ausgestellt wurden.
- 18 Es beschreibt den Sachverhalt, mit dem es befasst ist, als im Hinblick auf die Richtlinien 2006/112 und 2008/9 atypisch, da (i) der Lieferer für die von der Klägerin getätigten Erwerbe Rechnungen ausgestellt hat, die später annulliert wurden, (ii) für diese Erwerbe erst 2015 gültige Rechnungen ausgestellt wurden, (iii) die Klägerin ihr Recht auf Mehrwertsteuererstattung durch den Erstattungsantrag von 2015, der die 2015 ausgestellten Rechnungen umfasste, ausgeübt hat, und iv) die Klägerin bis dahin keine Mehrwertsteuererstattung erhalten hatte.
- 19 Da die Richtlinie 2006/112 die Frist für die Ausübung des Abzugsrechts nicht ausdrücklich regelt, stellt sich die Frage, ob der Zeitpunkt, zu dem diese Frist zu laufen beginnt, ausschließlich anhand des Zeitpunkts bestimmt werden kann, zu dem die Lieferung der Gegenstände erfolgt ist, unter Ausblendung aller anderen relevanten Umstände.
- 20 Obwohl nach Art. 167 der Richtlinie 2006/112 das Recht auf Vorsteuerabzug gleichzeitig mit dem Steueranspruch entsteht, ist dessen Ausübung nach Art. 178 dieser Richtlinie erst möglich, wenn der Steuerpflichtige im Besitz der Rechnung ist, in der die Lieferung der Gegenstände angegeben ist.
- 21 Der Besitz einer gültigen Rechnung ist somit für die Ausübung des Rechts auf Abzug/Erstattung der Vorsteuer wesentlich, jedoch steht ihre Ausstellung im Ermessen des Lieferers und unterliegt zu keinem Zeitpunkt der Kontrolle des Inhabers des Abzugsrechts, der Empfänger der Lieferung ist.
- 22 Sollte der Gerichtshof somit der Auffassung sein, dass im Hinblick auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Fall 1 der Richtlinie 2008/9 die Erstattungsanträge den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen, der im Erstattungszeitraum in Rechnung gestellt worden ist, unabhängig davon betreffen können, ob der entsprechende Mehrwertsteueranspruch während des Erstattungszeitraums oder früher entstanden ist, könnte dem Standpunkt der Steuerbehörden entgegengetreten werden. Insoweit sind auch die Schlussanträge in den Rechtssachen Volkswagen (C-533/16) und Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17) von Bedeutung.
- 23 Zur ersten und zur zweiten Vorlagefrage führt das vorlegende Gericht aus, dass die Steuerbehörden nicht zwischen dem Ausstellungsdatum der Rechnung als verfahrenstechnischem Aspekt und dem Zeitpunkt der Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs als materiellem Aspekt unterschieden haben. Nach dem Willen des Unionsgesetzgebers sollten aber diese beiden Zeitpunkte unterschiedliche steuerliche Folgen haben.

- 24 Zur dritten und zur vierten Frage weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass die Steuerbehörden davon ausgegangen sind, dass die 2015 für die 2012 getätigten Erwerbe ausgestellten Rechnungen nicht Gegenstand eines Erstattungsantrags für 2015 sein könnten, da es zuvor vom Lieferer stornierte Rechnungen gegeben habe. Da die Stornierung der Rechnungen von 2012 einseitig durch den Lieferer erfolgte und nach dem nationalen Recht ebenso wie die Annullierung dazu führt, dass den ausgestellten Rechnungen die Wirkung genommen wird, sind die 2015 ausgestellten Rechnungen die einzigen Handlungen, die belegen können, dass die Erwerbe stattgefunden haben, und die einzigen, die den Erstattungsanspruch stützen können.
- 25 Das Gericht verweist in diesem Zusammenhang auf die Art. 169 und 178 der Richtlinie 2006/112 und auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Fall 1 der Richtlinie 2008/9. Die letztgenannte Vorschrift sieht nämlich vor, dass sich der Erstattungsantrag aus verfahrenstechnischer Sicht ausschließlich auf die im Erstattungszeitraum ausgestellten Rechnungen stützt, wobei nur vorausgesetzt wird, dass der Mehrwertsteueranspruch vor oder gleichzeitig mit der Rechnungsstellung entsteht, die jedoch nicht auf einen bestimmten Zeitpunkt beschränkt ist.
- 26 Das vorlegende Gericht möchte außerdem wissen, ob eventuell eine Diskriminierung vorliegt, da gebietsansässige Gesellschaften nach dem nationalen Recht den Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer binnen einer Ausschlussfrist von fünf Jahren stellen können und gebietsfremde Gesellschaften dieses Recht nach der Richtlinie 2008/9 innerhalb eines Jahres ausüben müssen.