

Rechtssache C-640/23

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

Eingangsdatum:

25. Oktober 2023

Vorlegendes Gericht:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

26. Juni 2023

Rechtsmittelführerinnen-Beklagte:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Rechtsmittelgegnerin-Klägerin

Greentech SA

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Kassationsbeschwerde gegen ein Urteil, mit dem der Verwaltungsbeschwerde der Rechtsmittelgegnerin-Klägerin teilweise stattgegeben wurde, die auf die Aufhebung bestimmter von den Rechtsmittelführerinnen-Beklagten erlassener Verwaltungsakte im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer gerichtet war.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auf der Grundlage von Art. 267 AEUV wird um Auslegung der Art. 2, 19 und 168 in Verbindung mit Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Richtlinie 2006/112) ersucht.

Vorlagefrage

Stehen die in den Art. 2, 19 und 168 in Verbindung mit Art. 203 der Richtlinie 2006/112 niedergelegten Grundsätze der Neutralität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes der Verweigerung der Anerkennung des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer, die im Rahmen eines Verkaufs entrichtet wurde, der später von den Steuerbehörden in eine Übertragung eines Unternehmens außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer umqualifiziert wurde, entgegen, wenn die Mehrwertsteuer bereits vom Staat erhoben wurde und ihre Erstattung nach nationalem Recht nicht möglich ist?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Art. 2, 19 und 168 in Verbindung mit Art. 203 der Richtlinie 2006/112

Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (im Folgenden: Gerichtshof), insbesondere die Urteile vom 26. April 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, vom 11. April 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, und vom 14. März 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169

Angeführte nationale Vorschriften

Codul fiscal (Steuergesetzbuch) von 2003 (Gesetz Nr. 571/2003), Art. 3 (nach dem die in diesem Gesetzbuch geregelten Steuern und Abgaben u. a. auf dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität beruhen); Art. 126 Abs. 1 (nach dem Umsätze, die eine entgeltliche Lieferung von Gegenständen darstellen oder einer solchen gleichgestellt sind, der Mehrwertsteuer unterliegen); Art. 128 Abs. 7 (nach dem die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, u. a. infolge eines Verkaufs, keine Lieferung von Gegenständen darstellt, wenn die Person, an die diese Gegenstände übertragen wurden, ein Steuerpflichtiger ist) und Art. 145 Abs. 2 (nach dem jeder Steuerpflichtige zum Abzug der Mehrwertsteuer auf Erwerbe, die der Mehrwertsteuer unterliegen, berechtigt ist).

Codul de procedură fiscală (Steuerverfahrensordnung) von 2003 (Regierungsverordnung Nr. 92/2003), Art. 84 (wonach Steuererklärungen grundsätzlich vom Steuerpflichtigen aus eigener Initiative innerhalb der Verjährungsfrist berichtet werden können, die für das Recht zur Festsetzung von Steuerpflichten vorgesehen ist) und Art. 91 (nach dem das Recht der Steuerbehörde zur Festsetzung von Steuerpflichten grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren ab dem 1. Januar des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Steuerforderung entstanden ist, verjährt).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Regierungsbeschluss Nr. 44/2004 zur Genehmigung der Durchführungsbestimmungen zum Gesetz

Nr. 571/2003 über das Steuergesetz), Nr. 6, Abs. 7 und 8, in dem klarge stellt wird, was unter dem Begriff der Übertragung eines Gesamtvermögens im Sinne von Art. 128 Abs. 7 des Steuergesetzes zu verstehen ist.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Zwischen dem 23. November 2015 und dem 15. Juli 2016 hat die Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen von Galați – Bezirksverwaltung für öffentliche Finanzen von Vrancea (im Folgenden: AJFP Vrancea) bei der Greentech SA (im Folgenden: Greentech) eine Steuerprüfung durchgeführt, bei der für dieses Unternehmen eine zusätzliche Steuerschuld in Höhe von 4 388 720 rumänischen Lei (RON) in Form von Mehrwertsteuer und der entsprechenden Nebenforderungen festgestellt wurde. Diese Steuerschuld ergab sich aus der neuen rechtlichen Einstufung des Verkaufs von Geräten von Greenfiber International SA (im Folgenden: GFI) an Greentech (ein Vorgang, den Greentech als mehrwertsteuerpflichtige Lieferung von Gegenständen betrachtete), den die AJFP Vrancea als Übertragung eines Teilvermögens zwischen zwei verbundenen Unternehmen (ein nicht mehrwertsteuerpflichtiger Vorgang) einstufte.
- 2 Der Einspruch von Greentech gegen diese Steuerschuld wurde von der Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generaldirektion der Verwaltung von Großsteuerzahlern, im Folgenden: DGAMC) zurückgewiesen.
- 3 Gegen die Entscheidung der DGAMC, mit der der Einspruch gegen den Steuerbescheid zurückgewiesen wurde, legte Greentech bei der Curtea de Apel Ploiești (Berufungsgericht Ploiești) einen verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelf ein, dem teilweise stattgegeben wurde.
- 4 Mit Urteil vom 23. November 2021 gab die Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof, im Folgenden: ÎCCJ) dem Rechtsmittel der AJFP Vrancea und DGAMC gegen das Urteil der Curtea de Apel Ploiești teilweise statt.
- 5 Greentech beantragte die Aufhebung der Entscheidung der ÎCCJ und machte geltend, dass diese gegen die Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere gegen die Urteile Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, und PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327 verstießen; nach dieser Rechtsprechung sei das Recht auf Vorsteuerabzug auch in Fällen anzuerkennen, in denen die fraglichen Umsätze nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen, wenn sich aus den besonderen Umständen des Falls ergebe, dass es für denjenigen, der die Mehrwertsteuer entrichtet habe, unmöglich oder äußerst schwierig wäre, sie zurückzuerhalten, da andernfalls die Grundsätze der Neutralität und der Effektivität der Mehrwertsteuer verletzt würden.

- 6 Mit Entscheidung vom 31. Januar 2023 erklärte die ÎCCJ den Antrag auf Aufhebung für zulässig, hob die angefochtene Entscheidung in dem Teil auf, in dem der Beschwerdegrund die rechtliche Umqualifizierung der Veräußerung von Geräten in eine Übertragung eines Vermögens betraf, und behielt die Sache zu einer erneuten Prüfung des Rechtsmittels in Bezug auf diesen Beschwerdegrund.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 7 Greentech, die Rechtsmittelgegnerin-Klägerin, ist der Ansicht, dass zu klären sei, ob die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats bei der Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und der Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug verweigern könnten, die auf einen Umsatz gezahlt worden sei, der von den Steuerbehörden nachträglich als Übertragung von Gegenständen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliege, eingestuft worden sei, wenn die Mehrwertsteuer an den Staatshaushalt entrichtet worden sei, die Erstattung dieser Mehrwertsteuer an denjenigen, der sie entrichtet habe, nicht möglich sei, weil die Verjährungsfrist in Steuersachen abgelaufen sei, und die nationalen Rechtsvorschriften keine Mittel und Verfahrensmechanismen für die Erstattung des als Mehrwertsteuer entrichteten Betrags durch die Steuerbehörden für den Fall einer solchen Umqualifizierung vorsähen.
- 8 Dieses Unternehmen ist der Ansicht, dass die Mehrwertsteuer nach dem Grundsatz der Steuerneutralität eine neutrale Wirkung haben müsse, das heißt sie müsse durch den Mechanismus der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug unabhängig von den zwischengeschalteten Beteiligten das gleiche Endergebnis erzielen. Der einzige Fall, in dem dieser Grundsatz keine Anwendung finde, sei der Fall in dem eine Ware oder Dienstleistung an einen Endverbraucher geliefert werde, wo der Endverbraucher die Mehrwertsteuer zahlen müsse. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs stelle jede Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug einen Verstoß gegen den Grundsatz der Steuerneutralität dar (Urteil vom 26. April 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Laut Greentech konnte GFI die Rechnung für den fraglichen Verkauf nach Abschluss der Steuerprüfung bei Greentech nicht mehr berichtigen, da GFI selbst zuvor einer Steuerprüfung unterzogen worden sei, bei der die Steuerinspektion zu dem Schluss gekommen sei, dass der genannte Umsatz von den Parteien korrekt als mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz behandelt worden sei und GFI daher die Mehrwertsteuer korrekt vereinnahmt und an den Fiskus abgeführt habe.
- 10 Dennoch habe die nationale Steuerbehörde den fraglichen Umsatz völlig unterschiedlich behandelt: bei der GFI, an die Greentech die Mehrwertsteuer gezahlt habe, als einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz und bei Greentech als einen nicht mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz. Damit sei Greentech das Recht auf Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer entzogen worden.

- 11 Die AJFP Vrancea, Rechtsmittelführerinnen-Beklagte, macht geltend, dass die Besonderheiten des vorliegenden Falles insofern zu berücksichtigen seien, als das zwischen den beiden verbundenen Unternehmen abgeschlossene Rechtsgeschäft den Verkauf einer Produktionslinie betroffen habe und am selben Tag ein Mietvertrag unterzeichnet worden sei, wonach Greentech dieselben Räumlichkeiten, über die ihr verbundenes Unternehmen, die GFI, verfügen könne, nutze, um ihre Tätigkeit auf derselben industriellen Plattform mit der Einstellung von Fachpersonal fortzusetzen. Es habe sich nicht herausgestellt, dass die Identität des verbundenen Unternehmens nach der Übernahme von dessen wirtschaftlicher Tätigkeit gewahrt worden sei.
- 12 Nach Auffassung der AJFP Vrancea komme das Recht auf Vorsteuerabzug bei einer Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens eines Steuerpflichtigen, die keine Lieferung von Gegenständen sei, nach Art. 128 Abs. 7 des Steuergesetzbuchs nicht zur Anwendung, da eine solche Übertragung nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle.
- 13 Die AJFP Vrancea ist jedoch der Ansicht, das Recht des Steuerpflichtigen auf Berichtigung der Mehrwertsteuererklärung sei durch die Steuerbehörden nicht eingeschränkt worden. Greentech habe die Möglichkeit gehabt, die nicht abziehbare Mehrwertsteuer von GFI zurückzufordern, indem sie die nicht richtig ausgestellte Rechnung hätte berichtigen und die auf der Grundlage dieser Rechnung entrichtete Steuer hätte zurückerhalten können – ein Verfahren, über das Greentech bei der Steuerprüfung informiert worden sei.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 14 Das vorliegende Gericht führt aus, dass die Antwort auf die aufgeworfene Frage für die Überprüfung der Einhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität in dreierlei Hinsicht von Bedeutung ist: erstens, ob Greentech die Mehrwertsteuer von ihrem Handelspartner GFI zurückfordern kann, zweitens, ob der Umsatz in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer zum Zweck der Erlangung von Steuervorteilen fällt, und drittens, ob ein Betrug zum Nachteil des Staatshaushalts vorliegt.
- 15 Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts sind die Art. 2, 19, 168 und 203 der Richtlinie 2006/112, um deren Auslegung ersucht wird, für die Entscheidung des Rechtsstreits von grundlegender Bedeutung, da das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf einer Reihe verbindlicher Grundsätze des Unionsrechts beruht. Auf der Grundlage der Auslegung dieser Bestimmungen durch den Gerichtshof wird das vorliegende Gericht feststellen, ob die Vorgehensweise der Steuerbehörden im vorliegenden Fall dem Geist des europäischen Rechtsentspricht oder ob sie dagegen fehlerhaft ist.
- 16 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass ihm kein Urteil des Gerichtshofs zur Auslegung des Unionsrechts bekannt ist, in dem geklärt wird, ob die nationalen Steuerbehörden im Fall der rechtlichen Umqualifizierung einer

Lieferung von Gegenständen, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, in eine Übertragung eines Vermögens, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, das Recht auf Vorsteuerabzug verweigern können, wenn es keine wirksame Möglichkeit gibt, den entrichteten Mehrwertsteuerbetrag zurückzuerhalten.

- 17 Im Übrigen ergibt sich nach Ansicht des vorlegenden Gerichts aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs in Rechtssachen, die ähnliche Fragen betreffen, dass bei der Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug die Beachtung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes Vorrang haben müssen und dass die von den nationalen Behörden getroffenen Maßnahmen dem etwaigen Schaden für den Staatshaushalt und der Möglichkeit, den guten oder bösen Glauben der beteiligten Parteien festzustellen, Rechnung tragen müssen.
- 18 Erstens stellt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs jede Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug einen Verstoß gegen den Grundsatz der Steuerneutralität dar, der zu einer Doppelbesteuerung der von den Steuerpflichtigen getätigten Umsätze führt.
- 19 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist im vorliegenden Fall das Urteil vom 26. April 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, relevant, in dem der Gerichtshof Folgendes festgestellt hat:

„Die Vorschriften der Richtlinie 2006/112 ... sowie die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass sie dem nicht entgegenstehen, dass in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren fraglichen dem Erwerber eines Gegenstands für die Mehrwertsteuer, die er aufgrund einer nach der gewöhnlichen Mehrwertsteuerregelung ausgestellten Rechnung rechtsgrundlos an den Verkäufer gezahlt hat, obwohl der betreffende Umsatz der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) unterlag, das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wird, wenn der Verkäufer diese Steuer an das Finanzamt abgeführt hat. Die genannten Grundsätze erfordern allerdings, dass der Erwerber seinen Anspruch auf Rückzahlung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer unmittelbar gegen die Steuerverwaltung geltend machen kann, soweit die Rückzahlung durch den Verkäufer an den Erwerber unmöglich oder übermäßig schwierig wird, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Verkäufers.“
- 20 Anders als in der Rechtssache Tibor Farkas ergibt sich im vorliegenden Fall die Unmöglichkeit, die Mehrwertsteuer zurückzuerhalten, nicht aus der Insolvenz des Verkäufers, sondern aus der Unmöglichkeit, die Rechnung in Bezug auf die Mehrwertsteuer zu berichtigen, weil das Recht auf eine solche Berichtigung verjährt ist.

21 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass – auch wenn es keine Mutmaßungen über das Verschulden der Parteien im Hinblick auf den Ablauf der Verjährungsfrist anstellen kann, da es Gefahr liefe, der Rechtssache vorzugreifen – eine Reihe einschlägiger Argumente dafür sprechen, dass es nicht möglich ist, den Parteien eine Untätigkeit bei der Rückforderung der Mehrwertsteuer vorzuwerfen, und die Annahme stützen, dass es unmöglich war, die Rechnung in Bezug auf die Mehrwertsteuer vor Ablauf der Frist zu berichtigen.

22 Das vorliegende Gericht verweist auf weitere vom Gerichtshof entschiedene Rechtssachen, in denen ähnliche Fragen geprüft wurden. So hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 11. April 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, Folgendes festgestellt:

„Die Richtlinie [2006/112] sowie der Grundsatz der Steuerneutralität und der Effektivitätsgrundsatz sind dahin auszulegen, dass sie einer Praxis der Steuerbehörde nicht entgegenstehen, wonach diese, ohne dass ein Betrugsverdacht vorliegt, einem Unternehmen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer verweigert, die dieses als Empfänger von Dienstleistungen deren Erbringer rechtsgrundlos aufgrund einer Rechnung gezahlt hat, die der Erbringer gemäß der gewöhnlichen Mehrwertsteuerregelung ausgestellt hat, obwohl der betreffende Umsatz dem Mechanismus der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger unterlag, ohne dass die Steuerbehörde

- vor der Verweigerung des Rechts auf Steuerabzug prüft, ob der Aussteller dieser falschen Rechnung ihrem Empfänger die rechtsgrundlos gezahlte Mehrwertsteuer erstatten und die betreffende Rechnung im Wege der Eigenrevision gemäß der einschlägigen nationalen Regelung berichtigen konnte, um die von ihm rechtsgrundlos an den Fiskus abgeführte Steuer zurückzuerlangen, oder
- beschließt, selbst dem Empfänger der betreffenden Rechnung die Steuer zu erstatten, die dieser rechtsgrundlos an deren Aussteller gezahlt und dieser anschließend rechtsgrundlos an den Fiskus abgeführt hat.

Die genannten Grundsätze erfordern allerdings, dass der Dienstleistungsempfänger seinen Anspruch auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer unmittelbar an die Steuerbehörde richten kann, falls sich die Rückzahlung durch den Erbringer der Dienstleistungen an deren Empfänger – insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Erbringers – als unmöglich oder übermäßig schwierig erweist.“

23 Das vorliegende Gericht ist der Auffassung, dass der vorliegende Fall dem Fall in der Rechtssache PORR Építési in Bezug auf die Voraussetzung ähnelt, dass die Rückforderung der Mehrwertsteuer vom Aussteller der Rechnung nicht unmöglich oder übermäßig schwierig geworden sein darf, was hier ab dem Zeitpunkt der Fall zu sein scheint, zu dem Greentech die Rechnung nicht berichtigen kann, weil zum einen die Verjährungsfrist für das Recht auf eine solche Berichtigung abgelaufen

ist und zum anderen diese Berichtigung von GFI vorgenommen werden müsste, einem Unternehmen, bei dem die Steuerbehörden im Anschluss an die durchgeführte Prüfung bestätigt haben, dass die Steuer ordnungsgemäß vereinnahmt wurde.

- 24 Zweitens weist das vorliegende Gericht im Zusammenhang mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes darauf hin, dass sich nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs jeder Wirtschaftsteilnehmer auf diese Grundsätze berufen kann, bei dem ein [Unions]organ begründete Erwartungen geweckt hat. Nach dieser Rechtsprechung stellen präzise, nicht an Bedingungen geknüpfte und übereinstimmende Auskünfte von zuständiger und zuverlässiger Seite unabhängig von der Form ihrer Mitteilung Zusicherungen dar, die solche Erwartungen wecken können (Urteil vom 14. März 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, Rn. 24 und 25).
- 25 In Anbetracht dieser Grundsätze hält es das vorliegende Gericht für relevant, dass die Steuerbehörden, die die Prüfung bei GFI vor der Prüfung bei Greentech durchgeführt haben, die steuerliche Behandlung – die mehrwertsteuerpflichtige Lieferung von Gegenständen – bestätigt haben, die von den beiden Unternehmen auf den Verkauf der Geräte angewandt wurde. Dennoch behandelte die nationale Steuerbehörde den Geschäftsvorgang im Zusammenhang mit den Geräten, deren Übertragung die Anwendung der Mehrwertsteuer nach sich zog, völlig anders: Sie nahm an, dass GFI, das Unternehmen, von dem Greentech die fraglichen Geräte erwarb und an das es die Mehrwertsteuer entrichtete, mehrwertsteuerpflichtig und Greentech nicht mehrwertsteuerpflichtig war, und verweigerte Greentech somit das Recht auf Abzug der gezahlten Mehrwertsteuer.