

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 22. April 2021(1)

Rechtssache C-80/20

Wilo Salmson France SAS

gegen

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti,**

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i**

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunalul Bucure?ti [Landgericht Bukarest, Rumänien])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 167 und 178 Buchst. a – Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug – Entstehungszeitraum – Besitz einer Rechnung als materielle Voraussetzung – Abgrenzung zu den formellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs – Erstattungsrichtlinie (Richtlinie 2008/9/EG) – Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 15 – Bestandskraft einer nicht angefochtenen ablehnenden Entscheidung – Rechtsfolgen der Stornierung (Annullierung) einer Rechnung und deren Neuausstellung“

I. Einführung

1. Ein Unternehmen hat in 2012 in Rumänien einen Erstattungsantrag gestellt, wobei im Jahr 2012 nur eine Rechnung vorlag, die wohl nicht ordnungsgemäß war. Nachdem der Erstattungsantrag für 2012 abgelehnt wurde, wurde diese Rechnung storniert (annulliert) und im Jahr 2015 neu ausgestellt. Daraufhin wurde ein neuer Erstattungsantrag für 2015 gestellt, über den zu entscheiden ist. Das Gericht fragt sich nun, wann der Vorsteuerabzug entstanden ist und wann der Erstattungsantrag hätte gestellt werden müssen.

2. Der Gerichtshof kann hier eine der wichtigsten Fragen der Praxis im Mehrwertsteuerrecht beantworten: Ist für den Vorsteuerabzug eines Unternehmens der Besitz einer Rechnung eine notwendige Voraussetzung?

3. Wird diese Frage bejaht, dann ist der Besitz einer solchen Rechnung auch von Bedeutung

für den Besteuerungszeitraum, in dem der Vorsteuerabzug bzw. der Erstattungsantrag geltend zu machen ist. Wenn die ursprüngliche Rechnung später korrigiert wird, wäre bei Annahme einer Rückwirkung dieser Korrektur der Zeitpunkt des Besitzes der fehlerhaften Rechnung (hier 2012) entscheidend, ansonsten der des Besitzes der korrigierten Rechnung (hier 2015). Wird die obige Frage hingegen verneint, dann kommt es nur auf die Leistungsausführung (hier 2012) an.

4. Wenn der Vorsteuerabzug gewissen zeitlichen Grenzen unterworfen ist (seien es bestimmte Antragsfristen wie hier im Erstattungsverfahren nach der Richtlinie 2008/9, seien es Verjährungsfristen), ist von Bedeutung, wann diese Fristen zu laufen beginnen. Damit verbunden ist die Frage, ob es einen bestimmten Zeitpunkt gibt, zu dem der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug geltend machen muss oder ob er sich diesen frei aussuchen kann, in dem er seinen Vertragspartner bittet, ihm eine neue Rechnung auszustellen und die alte zu annullieren. Hinzu kommen verfahrensrechtliche Fragen, wenn die beantragte Vorsteuererstattung zwischenzeitlich schon bestandskräftig abgelehnt wurde.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

– Richtlinie 2006/112

5. Art. 63 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(2) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) regelt die Entstehung des Steuertatbestandes und des Steueranspruchs:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

6. Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Er lautet:

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

7. Art. 178 dieser Richtlinie regelt hingegen die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) [F]ür den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen;

...

f) hat er die Steuer in seiner Eigenschaft als Dienstleistungsempfänger oder Erwerber gemäß den Artikeln 194 bis 197 sowie 199 zu entrichten, muss er die von dem jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten erfüllen.“

8. Art. 219 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft Rechnungsänderungen und stellt insoweit fest:

„Einer Rechnung gleichgestellt ist jedes Dokument und jede Mitteilung, das/die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist.“

9. Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt hingegen den materiellen Umfang des

Vorsteuerabzugs:

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

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

10. Art. 169 Buchst. a dieser Richtlinie erweitert dieses Vorsteuerabzugsrecht:

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

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

11. Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie stellt dabei klar, dass auch ohne eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit ein Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen besteht:

„Jeder Steuerpflichtige, der im Sinne des Artikels 1 der Richtlinie 86/560/EWG ..., des Artikels 2 Nummer 1 und des Artikels 3 der Richtlinie 2008/9/EG ... und des Artikels 171 der vorliegenden Richtlinie nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er die Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführt, hat Anspruch auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

a) die in Artikel 169 genannten Umsätze; ...“

12. Art. 171 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft das Verfahren der Erstattung an diese Steuerpflichtige mit fehlenden inländischen Umsätzen:

„Die Erstattung der Mehrwertsteuer an Steuerpflichtige, die nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, erfolgt nach dem in der Richtlinie 2008/9/EG vorgesehenen Verfahren.“

– *Richtlinie 2008/9*

13. Art. 5 der Richtlinie 2008/9/EG 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(3) (im Folgenden: Erstattungsrichtlinie) macht die Beziehung zur Mehrwertsteuerrichtlinie deutlich.

„Jeder Mitgliedstaat erstattet einem nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen oder die Einfuhr von Gegenständen in diesen Mitgliedstaat belastet wurden, sofern die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der folgenden Umsätze verwendet werden:

- a) in Artikel 169 Buchstaben a und b der Richtlinie 2006/112/EG genannte Umsätze;
- b) Umsätze, deren Empfänger nach den Artikeln 194 bis 197 und Artikel 199 der Richtlinie 2006/112/EG, wie sie im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet werden, Schuldner der Mehrwertsteuer ist.

Unbeschadet des Artikels 6 wird für die Anwendung dieser Richtlinie der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach der Richtlinie 2006/112/EG, wie diese Richtlinie im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird, bestimmt.“

14. Art. 10 der Erstattungsrichtlinie ermöglicht eine Erweiterung der dem Antrag beizufügenden Unterlagen für den Mitgliedstaat der Erstattung.

„Unbeschadet der Informationsersuchen gemäß Artikel 20 kann der Mitgliedstaat der Erstattung verlangen, dass der Antragsteller zusammen mit dem Erstattungsantrag auf elektronischem Wege eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments einreicht, falls sich die Steuerbemessungsgrundlage auf einer Rechnung oder einem Einfuhrdokument auf mindestens 1 000 EUR oder den Gegenwert in der jeweiligen Landeswährung beläuft. Betrifft die Rechnung Kraftstoff, so ist dieser Schwellenwert 250 EUR oder der Gegenwert in der jeweiligen Landeswährung.“

15. Art. 14 der Erstattungsrichtlinie betrifft den Inhalt des Erstattungsantrags:

„(1) Der Erstattungsantrag hat sich auf Folgendes zu beziehen:

- a) den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen, der innerhalb des Erstattungszeitraums in Rechnung gestellt worden ist, sofern der Steueranspruch vor oder zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung entstanden ist, oder für den der Steueranspruch während des Erstattungszeitraums entstanden ist, sofern der Erwerb vor Eintreten des Steueranspruchs in Rechnung gestellt wurde; ...“

16. Art. 15 Abs. 1 der Erstattungsrichtlinie regelt die zeitlichen Vorgaben, bis wann ein solcher Erstattungsantrag eingereicht werden muss:

„Der Erstattungsantrag muss dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, spätestens am 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen. Der Erstattungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn der Antragsteller alle in den Artikeln 8, 9 und 11 geforderten Angaben gemacht hat. ...“

17. Art. 23 der Erstattungsrichtlinie betrifft die Abweisung des Erstattungsantrags:

„(1) Wird der Erstattungsantrag ganz oder teilweise abgewiesen, so teilt der Mitgliedstaat der Erstattung dem Antragsteller gleichzeitig mit seiner Entscheidung die Gründe für die Ablehnung mit.

(2) Der Antragsteller kann bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats der Erstattung Einspruch gegen eine Entscheidung, einen Erstattungsantrag abzuweisen, einlegen, und zwar in den Formen und binnen der Fristen, die für Einsprüche bei Erstattungsanträgen der in diesem Mitgliedstaat ansässigen Personen vorgesehen sind. ...“

B. Rumänisches Recht

18. Art. 145 des Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das

Steuergesetzbuch, im Folgenden: Steuergesetzbuch) regelt das Recht der Steuerpflichtigen auf Abzug der auf Erwerbe entfallenden Mehrwertsteuer.

19. Art. 146 des Steuergesetzbuchs sieht vor, dass der Steuerpflichtige für die Ausübung dieses Rechts eine Rechnung besitzen muss.

20. Nach Art. 1472 Abs. 1 Buchst. a des Steuergesetzbuchs kann einem nicht in Rumänien ansässigen Steuerpflichtigen, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und sich in Rumänien nicht als mehrwertsteuerpflichtig erfassen lassen muss, die Mehrwertsteuer erstattet werden, die für die Einfuhr nach Rumänien und die Erwerbe von Gegenständen/Dienstleistungen in Rumänien entrichtet wurde.

21. Nr. 49 Abs. 15 des Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Regierungserlass Nr. 44/2004 über die Durchführungsbestimmungen zum Steuergesetzbuch) sieht vor, 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“.

22. Nach Nr. 49 Abs. 16 dieses Regierungserlasses kann sich „[u]nbeschadet der in Absatz 15 genannten Umsätze ... der Erstattungsantrag auch auf Rechnungen oder Einfuhrdokumente beziehen, die von vorangegangenen Erstattungsanträgen nicht umfasst sind und Umsätze betreffen, die in dem fraglichen Kalenderjahr bewirkt wurden“.

III. Ausgangsrechtsstreit

23. Die ZES Zollner Electronic SRL (im Folgenden: ZES), eine in Rumänien niedergelassene und dort für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Gesellschaft, beliefert Pompas Salmson SAS mit in Rumänien produzierten Waren. Pompas Salmson ist eine zum Vorsteuerabzug berechnigte Gesellschaft mit Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in Frankreich. Sie ist nicht in Rumänien ansässig und dort auch nicht für Mehrwertsteuerzwecke erfasst.

24. Pompas Salmson schloss mit ZES auch einen Kaufvertrag über den Erwerb von Produktionsgeräten. ZES verkaufte diese an Pompas Salmson, die diese anschließend wieder ZES zur Verfügung stellte, damit sie bei der Herstellung der später an Pompas Salmson gelieferten Gegenstände verwendet werden (sogenanntes Tooling).

25. Für den Verkauf dieser Produktionsgeräte an Pompas Salmson stellte ZES im Jahr 2012 entsprechende Rechnungen mit Mehrwertsteuer aus. Unklar ist, ob und wann diese Rechnungen von Pompas Salmson bezahlt wurden.

26. Pompas Salmson beantragte die Erstattung der in Rumänien angefallenen Mehrwertsteuer nach der Erstattungsrichtlinie und nach Art. 1472 Abs. 1 Buchst. a des Steuergesetzbuchs in Verbindung mit Nr. 49 des Regierungserlasses Nr. 44/2004.

27. 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 rumänischen Leu (RON) (ca. 92 000 Euro) aus Gründen ab, die sich auf die dem Antrag beigefügten Unterlagen und anscheinend(4) die Nichtübereinstimmung der beigefügten Rechnungen mit den gesetzlichen Vorgaben bezogen. Nach den Ausführungen Rumäniens fehlte der Nachweis der Bezahlung der eingereichten Rechnungen, der nach der damaligen Rechtslage

noch vorgeschrieben war. Die Rechnungen selbst seien als solche alle korrekt gewesen.

28. Jedenfalls stornierte ZES die ursprünglich (in 2012) ausgestellten Rechnungen und stellte im Jahr 2015 neue Rechnungen über den Verkauf der Produktionsgeräte aus.

29. 2014 wurde Pompas Salmson von der Wilo France SAS übernommen. Aus diesem Vorgang ging die Wilo Salmson France SAS (im Folgenden: Klägerin) hervor.

30. Im November 2015 beantragte die Klägerin die Erstattung der Mehrwertsteuer auf der Grundlage der von ZES ausgestellten neuen Rechnungen für den Zeitraum vom 1. August 2015 bis 31. Oktober 2015. 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 bereits verlangt habe.

31. Gegen diese Entscheidung legte die Klägerin am 13. Juni 2016 Einspruch ein, den die Direc^{ția} General^ă Regional^ă a Finan^țelor Publice (DRFP) Bucure^{ști} – Administra^{ția} Fiscal^ă pentru Contribuabili Nereziden^{ți} (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest – Steuerverwaltung für gebietsfremde Steuerpflichtige, Rumänien) 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. Dagegen erhob die Klägerin Klage.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

32. Das mit der Klage befasste Tribunalul Bucure^{ști} (Landgericht Bukarest, Rumänien) legte mit Beschluss vom 19. Dezember 2019 dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

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 der 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 in Verbindung mit den Art. 167 und 178 der Richtlinie 2006/112: 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 gewährte Mehrwertsteuererstattung von der Entstehung des Steueranspruchs abhängig machen, wenn die korrekte Rechnung innerhalb des Antragszeitraums ausgestellt wurde?

33. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Klägerin, Rumänien und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

34. Rumänien stellt die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens in Frage, weil das vorlegende Gericht den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht richtig dargestellt habe. Nach Auffassung Rumäniens wurde der Erstattungsantrag in 2012 nicht aufgrund von Mängeln der Rechnungen, sondern aufgrund fehlender Nachweise der Bezahlung der Rechnungen zurückgewiesen. Diese wären nach der damaligen (nationalen) Rechtslage noch notwendig gewesen. Aufgrund einer Übergangsregelung hätten diese Anträge bis zum 30. September 2014 erneut – diesmal ohne den Nachweis der Bezahlung – gestellt werden können. Dies habe die Klägerin versäumt. Mangels Vorliegen einer fehlerhaften Rechnung seien alle vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen obsolet, und der Gerichtshof könne keine nützliche Antwort auf diese geben.

35. Dem Gerichtshof wird eine korrekte Auslegung des Unionsrechts erschwert, wenn der Sachverhalt nicht richtig dargestellt wird. Sollte kein Rechnungsfehler vorliegen, dann stellen sich – wie Rumänien zutreffend vorträgt – keine der vom vorlegenden Gericht aufgeworfenen Fragen. Im Übrigen bleibt offen, was gegebenenfalls der konkrete Mangel der Rechnungen war, aufgrund dessen der Erstattungsantrag in 2012 abgelehnt wurde. Für die Beantwortung der gestellten Fragen macht es aber einen Unterschied, ob die Rechnungen fehlerfrei waren, lediglich das Datum auf den Rechnungen fehlte oder ob in diesen z. B. gar keine Mehrwertsteuer gesondert ausgewiesen war.

36. Es entspricht aber ständiger Rechtsprechung, dass der Gerichtshof im Rahmen des von Art. 267 AEUV vorgesehenen Verfahrens, das auf einer klaren Trennung der Aufgaben zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, nur befugt ist, sich auf der Grundlage des ihm vom nationalen Gericht unterbreiteten Sachverhalts zur Auslegung oder zur Gültigkeit einer Unionsvorschrift zu äußern.⁽⁵⁾ Was daher das Vorbringen angeht, die Vorlageentscheidung sei in tatsächlicher Hinsicht fehlerhaft, so ist es nicht Sache des Gerichtshofs, sondern des nationalen Gerichts, die dem Rechtsstreit zugrunde liegenden Tatsachen festzustellen und daraus die Folgerungen für seine Entscheidung zu ziehen.⁽⁶⁾

37. Das Vorabentscheidungsersuchen ist demnach zulässig, und die Vorlagefragen sind auf der Grundlage der – jedoch vom vorlegenden Gericht auf ihre Begründetheit zu prüfenden – Prämisse zu beantworten, wonach der Erstattungsantrag 2012 aufgrund fehlerhafter Rechnungen abgelehnt wurde.

B. Zu den Vorlagefragen

38. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft einen 2012 abgelehnten

Erstattungsantrag nach der Erstattungsrichtlinie. Dieser wurde 2015 erneut gestellt, nach dem die ursprünglichen Rechnungen aus 2012 storniert und 2015 neu ausgestellt wurden. Im Ergebnis möchte das vorliegende Gericht mit seinen vier Fragen wissen, was der zutreffende Zeitpunkt für die Erstattung von Mehrwertsteuer ist, die der Leistungsempfänger (die Klägerin) für Lieferungen in 2012 mittels des Preises getragen hat.

39. Auch wenn sich nur die Fragen zwei bis vier auf die Erstattungsrichtlinie beziehen, während die erste Frage den Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs betrifft, ist auch diese – anders als die Kommission meint – als notwendige Vorfrage mit zu beantworten.

40. Wie der Gerichtshof bereits mehrfach klargestellt hat, soll die Erstattungsrichtlinie weder die Voraussetzungen für die Ausübung noch den Umfang des Rechts auf Erstattung bestimmen. Nach Art. 5 Abs. 2 der Erstattungsrichtlinie wird nämlich unbeschadet ihres Art. 6 der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, wie Letztere im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird.⁽⁷⁾ Die Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt mithin den materiellen Anspruch, und die Erstattungsrichtlinie regelt das Verfahren, wie im Einzelnen dieser materielle Anspruch gemäß Art. 170 der Mehrwertsteuerrichtlinie an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige (im Sinne von Art. 3 der Erstattungsrichtlinie) erfüllt wird.⁽⁸⁾

41. Folglich entspricht der Erstattungsanspruch nach der Erstattungsrichtlinie eines in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen dem Vorsteuerabzugsanspruch eines Steuerpflichtigen, der in dem Mitgliedstaat, in dem die Leistung ausgeführt wurde, niedergelassenen ist.⁽⁹⁾

42. Deswegen ist entscheidend, wann das Recht auf Vorsteuerabzug nach den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie entstanden ist und von der Klägerin hätte ausgeübt werden müssen. Daraus ergibt sich dann die Antwort auf die hinter allen Vorlagefragen stehende Frage, ob die Klägerin hier in 2015 den Vorsteuerabzug aus den Lieferungen der Produktionsgeräte im Jahre 2012 im richtigen Erstattungszeitraum nach Art. 14 der Erstattungsrichtlinie (und innerhalb der Frist des Art. 15 der Erstattungsrichtlinie) geltend gemacht hat.

43. Für das Gericht stellt sich diese Frage insbesondere, weil die ursprünglichen (und anscheinend fehlerhaften) Rechnungen aus 2012 für die Lieferungen in 2012 storniert und 2015 neu ausgestellt wurden. Insofern steht und fällt die Antwort auf alle Fragen mit der Bedeutung einer Rechnung für den Vorsteuerabzug (dazu unter C). Ist eine Rechnung nämlich gar nicht nötig, dann ist es weder entscheidend, ob diese fehlerhaft war, noch, ob sie storniert und zutreffend neu ausgestellt wurde.

44. Daher ist zuerst zu klären, welche Bedeutung eine Rechnung für den Vorsteuerabzug hat (dazu unter C.1 und C.2). Daraus folgt dann, ob der in Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangte *Besitz einer Rechnung* eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist – wie dies der Gerichtshof in den Urteilen Volkswagen⁽¹⁰⁾ und Biosafe⁽¹¹⁾ entschieden hat – oder ob dieses Merkmal aufgrund der Entscheidung des Gerichtshofs in dem Urteil V?dan⁽¹²⁾ obsolet geworden ist (dazu unter C.3). Anschließend ist zu entscheiden, ob sich daran etwas ändert, wenn diese Rechnung fehlerhaft war und durch den Leistenden storniert (annulliert) und in 2015 neu ausgestellt wurde (dazu unter C.4). Hierbei sind aber – anders als dies die Kommission offenbar meint – neben den materiell-rechtlichen Aspekten (dazu unter C.4.a) auch verfahrensrechtliche Aspekte (dazu unter C.4.b) zu berücksichtigen, um der in Art. 15 der Erstattungsrichtlinie vorgesehenen Antragsfrist und der Bestandskraft einer ablehnenden (vgl. Art. 23 der Erstattungsrichtlinie), aber nicht angefochtenen Entscheidung der Finanzbehörden Rechnung zu tragen.

45. Wenn diese Punkte geklärt sind, lassen sich die Fragen nach dem richtigen

Erstattungszeitraum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Erstattungsrichtlinie (Fragen zwei bis vier des Vorabentscheidungsersuchens) ohne größere Schwierigkeiten beantworten (dazu unter D).

C. Zum Entstehungszeitpunkt des Vorsteuerabzugs (erste Vorlagefrage)

46. Zu klären ist daher, wann das Vorsteuerabzugsrecht der Klägerin entstanden ist. Die Probleme bei der Bestimmung des richtigen Zeitraums zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs resultieren aus der Existenz und dem Wortlaut zweier Regelungen zur Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts in Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie und zur Durchsetzung des Vorsteuerabzugsrechts in ihrem Art. 178 Buchst. a. Dies zeigt die erste Frage des vorlegenden Gerichts ganz deutlich.

47. Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug (des Leistungsempfängers) entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer (mithin die Steuerschuld des Leistenden – Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie) entsteht. Während Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Grundsatz einen zeitlichen Gleichlauf von Steuerschuld des Leistenden und Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bezweckt, modifiziert Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie diesen Grundsatz. Voraussetzung für eine erfolgreiche Durchsetzung ist nämlich nicht nur, dass die Steuerschuld auf Seiten des Leistenden entstanden ist, sondern auch, dass der Leistungsempfänger im Besitz einer Rechnung ist. Dabei muss diese Rechnung noch gewissen Formalien (wie denen des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie) genügen.

48. Entweder ist daher der Vorsteuerabzug in Einklang mit Art. 167 und Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie bereits bei Leistungsausführung entstanden. Dies wäre hier das Jahr 2012, und der Antrag in 2015 wäre gemäß Art. 15 der Erstattungsrichtlinie endgültig verspätet. Diese Frist stellt nämlich – wie der Gerichtshof bereits mehrfach entschieden hat⁽¹³⁾ – eine Ausschlussfrist dar. Oder es kommt gemäß Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den Besitz einer Rechnung an. In diesem Fall kommen als Entstehungszeitpunkt entweder 2012 – wenn eine Rechnung nicht allen Formalien des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprechen muss – oder 2015 in Betracht, da hier erstmalig eine Rechnung vorlag, die anscheinend alle Vorgaben des Art. 226 erfüllte.

49. Ich halte den zweiten Ansatz für zutreffend, der den Besitz einer Rechnung für notwendig erachtet, wobei aber fehlende Formalien einem Vorsteuerabzug nicht entgegenstehen und auch rückwirkend berichtigt werden können. Nach meiner Auffassung sind nämlich das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug *dem Grunde nach* (dazu unter 1) und das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug *der Höhe nach* (dazu unter 2) zu unterscheiden. Nur diese Auffassung steht bei genauer Betrachtung mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur rückwirkenden Berichtigung formal fehlerhafter Rechnungen in Einklang (dazu unter 3). Die Folge davon ist, dass eine Stornierung (Annullierung) einer Rechnung zivilrechtlich möglich, für die Beurteilung des Entstehungszeitraums des Vorsteuerabzugs aber unbeachtlich ist (dazu unter 4).

1. Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug dem Grunde nach

50. Wenn man die Rechtsprechung des Gerichtshofs näher betrachtet, dann hat dieser sich bislang hauptsächlich zur Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug *dem Grunde nach* geäußert. Danach ist das Recht auf Vorsteuerabzug, und damit auch der Erstattungsanspruch, integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden.⁽¹⁴⁾ Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs erfordert das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass der Vorsteuerabzug oder die Mehrwertsteuererstattung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst

wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat.(15) Eine Ausnahme soll bestehen, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden.(16)

51. Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie spricht dabei von dem Abzug der „geschuldete(n) oder entrichtete(n) Mehrwertsteuer“. Damit ist die vom leistenden Unternehmen dem Staat geschuldete oder an den Staat entrichtete Mehrwertsteuer gemeint. Der Leistungsempfänger schuldet in dieser Konstellation keine Mehrwertsteuer, sondern er schuldet seinem Vertragspartner den vereinbarten Preis.

52. Diese Regelung verdeutlicht den Sinn und Zweck des Vorsteuerabzugs. Aufgrund des Verbrauchsteuercharakters(17) der Mehrwertsteuer und der indirekten Besteuerungstechnik muss der vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger von der mittels des Preises auf ihn übergewälzten Mehrwertsteuer – die ein anderer (der Leistende) schuldet – durch den Vorsteuerabzug entlastet werden.

53. Nimmt man diesen Gedanken ernst, dann müsste eigentlich auf die tatsächliche Zahlung des Preises durch die Klägerin abgestellt werden. Denn erst dann ist diese auch tatsächlich mit Mehrwertsteuer (indirekt) belastet. Die Regelung des Art. 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie zeigt aber, dass der Richtliniengeber auch schon vor Bezahlung einen Vorsteuerabzug gewährt. Dieser Artikel ermöglicht eine Beschränkung des Vorsteuerabzugs auf den Zeitpunkt der Zahlung, wenn auch die Steuerschuld erst mit Vereinnahmung des Preises entsteht. Dies ergibt nur Sinn, wenn in den übrigen Fällen der Vorsteuerabzug bereits vor Bezahlung des Preises möglich ist.

54. Damit steht fest, dass der Richtliniengeber von einer Belastung des Leistungsempfängers mit Mehrwertsteuer bereits vor der Bezahlung des Preises, aber nach der Leistungsausführung ausgeht. Zu diesem Zeitpunkt ist das Vorsteuerabzugsrecht *dem Grunde nach* bereits entstanden.

2. Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug der Höhe nach

55. Zu klären ist aber noch der Entstehungszeitpunkt des Vorsteuerabzugs *der Höhe nach*. Hierfür kommt der Regelung des Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie entscheidende Bedeutung zu.

56. Denn allein die Leistungserbringung sagt noch nichts darüber aus, wie hoch die Belastung des Leistungsempfängers mit der in den Preis einkalkulierten Mehrwertsteuer ist. Deutlich wird dies bei sogenannten Dauerleistungen, bei denen bei Vertragsschluss nur der Leistungsgegenstand, nicht aber die Menge feststeht (z. B. beim Stromliefervertrag). Darüber hinaus gibt es weitere Konstellationen, bei denen sich der (zivilrechtlich) geschuldete Preis erst aus der nach der Leistungserbringung erfolgenden Abrechnung durch den Leistenden ergibt (z. B. beim Stundenhonorar oder Erfolgshonorar eines Rechtsanwalts).

57. Wenn aber allein die Leistungserbringung durch den Leistenden noch nichts über die konkrete Mehrwertsteuerbelastung des Leistungsempfängers aussagt, dann ist es nur folgerichtig, wenn der Richtliniengeber den Vorsteuerabzug nicht nur an die Leistungsausführung koppelt, sondern in Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie zusätzlich verlangt, dass der Leistungsempfänger eine „Rechnung besitzen“ muss.(18)

58. Damit dient das Erfordernis des Besitzes einer Rechnung auch dazu, den im Mehrwertsteuerrecht verankerten Neutralitätsgrundsatz umzusetzen. Der Grundsatz der Neutralität stellt ein sich aus dem Verbrauchsteuercharakter ergebendes grundlegendes Prinzip(19) der Mehrwertsteuer dar. Er beinhaltet u. a., dass das Unternehmen als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates von der endgültigen Belastung mit Mehrwertsteuer

grundsätzlich zu befreien ist,(20) sofern die unternehmerische Tätigkeit selbst der Erzielung (grundsätzlich) steuerpflichtiger Umsätze dient.(21)

59. Ich möchte den Blick hier erneut(22) auf den Entlastungsgedanken lenken. Aus diesem folgt,(23) dass ein Vorsteuerabzug nur in Betracht kommt, soweit der Leistungsempfänger mit Mehrwertsteuer auch belastet ist. Belastet ist dieser aber nicht schon mit der Leistungsausführung, sondern eigentlich erst mit der Bezahlung der Gegenleistung (siehe dazu oben, Nr. 53). Hinter der Regelung des Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie steht offenkundig der Gedanke, dass in der Regel eine zeitnahe Bezahlung erfolgt, wenn eine entsprechende Rechnung vorliegt, so dass bereits in diesem Moment eine zeitnahe Belastung des Leistungsempfängers vermutet werden kann.

60. Ganz deutlich wird dies in der früheren Rechtsprechung des Gerichtshofs, in der dieser noch explizit ausführte,(24) dass dem sofortigen Vorsteuerabzugsrecht die Annahme zugrunde liegt, dass die Steuerpflichtigen grundsätzlich keine Zahlungen vornehmen und daher keine Vorsteuer abführen, bevor sie eine Rechnung oder ein anderes, als Rechnung zu betrachtendes Dokument erhalten haben, und dass nicht von der Belastung eines Umsatzes mit Mehrwertsteuer ausgegangen werden kann, bevor diese abgeführt wurde.

61. Inwieweit der Leistungsempfänger mit Mehrwertsteuer belastet ist (oder werden wird), ergibt sich nämlich erst daraus, dass eine entsprechende Mehrwertsteuer in die Gegenleistung einkalkuliert wurde, die der Empfänger zu zahlen hat. Ob eine Mehrwertsteuer in die Gegenleistung einkalkuliert wurde, ergibt sich aber nur aus dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis und aus der Abrechnung über dessen Vollzug. Die Abrechnung über den Vollzug des Rechtsgeschäfts erfolgt durch die Übermittlung einer entsprechenden Rechnung.

62. Im Ergebnis ist der in Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie geforderte Besitz einer Rechnung das Mittel, um die Belastung mit Mehrwertsteuer von dem Leistenden (der die Steuer schuldet) auf den Leistungsempfänger (der sie mittels des Preises trägt) nachvollziehbar zu übertragen. Erst dadurch kann der Leistungsempfänger erkennen, inwieweit er nach Auffassung des Leistenden mit Mehrwertsteuer belastet wird, und er kann dann damit seine Entlastung in dieser Höhe geltend machen.

63. Darüber hinaus ermöglicht die Notwendigkeit des Besitzes einer Rechnung auch der Finanzverwaltung – wie dies der Gerichtshof bereits ausgeführt hat(25) – überhaupt erst eine Kontrolle von entstandener Steuerschuld und geltend gemachtem Vorsteuerabzug. Dabei wird die Kontrolle umso effektiver, je mehr Angaben eine solche Rechnung enthält, was den mittlerweile sehr umfangreichen Katalog des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie erklärt.

64. Meines Erachtens hat der Gerichtshof in seinen Urteilen Volkswagen(26) und Biosafe(27) diese Bedeutung des Besitzes einer Rechnung als notwendiges Transportmittel der Belastung und Voraussetzung für eine Entlastung mittels des Vorsteuerabzugs bereits klargestellt.

65. Das Urteil Volkswagen betraf den Fall, dass die Parteien von nicht steuerpflichtigen Umsätzen ausgingen. Nachdem der Irrtum bemerkt wurde, wurden Jahre später erstmalig Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Mehrwertsteuer ausgestellt und ein Erstattungsantrag nach der Erstattungsrichtlinie gestellt. Der Gerichtshof führte aus,(28) dass es unter diesen Umständen dem Leistungsempfänger objektiv unmöglich war, ihr Erstattungsrecht vor dieser Berichtigung auszuüben, da er vorher weder „im Besitz der Rechnungen war, noch von der Mehrwertsteuerschuld wusste. Erst nach dieser Berichtigung lagen nämlich die materiellen und formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug vor“. Im Ergebnis begann die Frist des Art. 15 der Erstattungsrichtlinie erst ab Ausstellung der Rechnung mit gesondertem Steuerausweis zu laufen.

66. Das Urteil Biosafe betraf den Vorsteuerabzug im Fall eines gemeinsamen Irrtums über den Steuersatz. Dieser wurde zu niedrig angenommen, und der Leistende korrigierte seine Rechnung Jahre später, indem er die gesondert ausgewiesene Mehrwertsteuer erhöhte. Auch hier kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis,(29) dass es dem Leistungsempfänger offensichtlich objektiv unmöglich war, sein Abzugsrecht vor der Rechnungsberichtigung auszuüben, denn er verfügte zuvor „weder über die Dokumente zur Berichtigung der ursprünglichen Rechnungen, noch wusste [er], dass eine zusätzliche Mehrwertsteuer geschuldet war. Erst nach dieser Berichtigung lagen nämlich die materiellen und formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug vor“. Im Ergebnis begann die steuerrechtliche Verjährungsfrist bezüglich dieses Mehrbetrages erst ab Besitz der Rechnung zu laufen, in der dieser Mehrbetrag gesondert ausgewiesen war.

67. Beide Entscheidungen des Gerichtshofs gehen nach meinem Verständnis davon aus, dass der Zeitpunkt der Entstehung des durchsetzbaren Vorsteuerabzugsrechtes nicht vor dem Besitz einer Rechnung liegt, aus der sich die Mehrwertsteuerbelastung des Leistungsempfängers ergibt. Dies steht im Einklang mit Art. 167 und Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie.

3. *Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugsrechts*

68. Mit der Vorschrift des Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird folglich das Entstehen des Vorsteuerabzugs dem Grunde nach und mit der Vorschrift des Art. 178 das Entstehen des Vorsteuerabzugs der Höhe nach ausgedrückt. Für den richtigen Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugsrechts und den Lauf etwaiger Fristen müssen beide Vorschriften kumulativ erfüllt sein. Dies folgt letztendlich aus Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht in das Belieben des Steuerpflichtigen stellt. Vielmehr ist der Vorsteuerabzug nur in dem Steuerzeitraum möglich, in dem er – dem Grunde und der Höhe nach – entstanden ist.

69. Andernfalls würde die Regelung des Art. 180 der Mehrwertsteuerrichtlinie keinen Sinn ergeben, der den Mitgliedstaaten eine davon abweichende Regelung erlaubt. Daraus folgt, wie der Gerichtshof(30) bereits ausgeführt hat, dass die Mitgliedstaaten verlangen können, dass das Abzugsrecht entweder während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, ausgeübt wird oder aber innerhalb eines längeren Zeitraums unter der Voraussetzung, dass bestimmte in ihren nationalen Regelungen festgelegte Bedingungen und Einzelheiten befolgt werden.

a) *Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Nachweis des Vorsteuerabzugsrechts durch einen Sachverständigen*

70. Aus der Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache V?dan,(31) die für Rechtsunsicherheit gesorgt hat,(32) folgt nichts Gegenteiliges. Dort hat der Gerichtshof in Rn. 42 zwar ausgeführt, dass die strikte Anwendung des formellen Erfordernisses, Rechnungen vorzulegen, gegen die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit verstoße, da

dadurch dem Steuerpflichtigen auf unverhältnismäßige Weise die steuerliche Neutralität seiner Umsätze verwehrt würde.

71. Bei oberflächlicher Betrachtung könnte man meinen, dass deswegen ein Vorsteuerabzug ganz ohne Rechnung und entgegen dem Wortlaut des Art. 178 möglich sei. Bei genauer Lektüre hat dies der Gerichtshof so jedoch nirgendwo in dem zitierten Urteil entschieden.

72. Zum einen hatte der Gerichtshof in dieser Sache nämlich „nur“ die Frage zu beantworten, ob ein Vorsteuerabzug aufgrund der Schätzung eines Gutachters zur Höhe des üblichen Vorsteuerabzugs bei Bauprojekten dieser Art möglich sei. Diese Frage hat der Gerichtshof zutreffend verneint. Der Vorsteuerabzug setzt an der *tatsächlichen* Mehrwertsteuerbelastung und nicht an der *üblichen* Mehrwertsteuerbelastung an. Nur Letztere hätte aber der Gutachter im Wege einer Schätzung nachweisen können.

73. Zum anderen blieb in dem ganzen Verfahren offen, ob jemals Rechnungen mit Mehrwertsteuerausweis erteilt wurden. Fest stand nur, dass die ursprünglichen Rechnungen nicht mehr lesbar waren und die Finanzverwaltung auf der Vorlage von den Originalen bestanden hat.

74. Letzteres ist nicht mit der Richtlinie vereinbar. Diese verlangt nicht, dass der Steuerpflichtige bei der steuerrechtlichen Überprüfung noch im Besitz der Rechnung ist und diese vorlegen kann, sondern nur, dass er im Moment der Geltendmachung des Vorsteueranspruchs im Besitz einer Rechnung war. Geht die Rechnung danach verloren, kann der Steuerpflichtige natürlich über alle möglichen Beweismittel (in der Regel durch eine Kopie) nachweisen, dass er einmal in dem Besitz einer Rechnung war, aus der sich eine Mehrwertsteuerbelastung in einer bestimmten Höhe ergab.

75. Daher sind die Ausführungen des Gerichtshofs in dem Urteil V?dan zutreffend nur auf den *Nachweis* des Vorsteuerabzugs bezogen.(33) Die materiellen Voraussetzungen (d. h. die aus den Art. 167 und 178) des Vorsteuerabzugs können mittels aller möglichen Beweismittel nachgewiesen werden – der Nachweis eines Gutachters über die üblicherweise anfallende Mehrwertsteuer ist dafür jedoch *per se* ungeeignet.(34) Dieses Ergebnis ergibt sich meines Erachtens auch recht eindeutig aus dem Tenor des angesprochenen Urteils, wenn man diesen in Bezug zu den Fragen und dem mitgeteilten Sachverhalt liest.

b) *Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zeitraum der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs*

76. Daher existiert auch kein Widerspruch zu der Rechtsprechung des Gerichtshofs, in der er sich mit dem konkreten Zeitraum beschäftigt hat,(35) in dem das Vorsteuerabzugsrecht geltend zu machen ist. In diesen Entscheidungen hat er nämlich immer auf den Besitz einer Rechnung beim steuerpflichtigen Leistungsempfänger abgestellt.(36)

77. So argumentierte er im Urteil Terra Baubedarf-Handel ausdrücklich: „Es verstößt keineswegs gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, dass der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug für den Erklärungszeitraum vorzunehmen hat, in dem sowohl die Voraussetzung des Besitzes einer Rechnung oder eines als Rechnung zu betrachtenden Dokuments als auch die der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts erfüllt sind. Dieses Erfordernis steht nämlich zum einen im Einklang mit einem der Ziele der Sechsten Richtlinie, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen (Nachweise), zum anderen erfolgt ... die Zahlung für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen und damit die Abführung der Vorsteuer regelmäßig nicht vor Erhalt einer Rechnung.“(37) Im Urteil Senatex entschied er, dass das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich für den Zeitraum auszuüben ist, in dem zum einen dieses Recht entstanden ist und zum anderen der Steuerpflichtige „im Besitz einer

Rechnung ist“.

78. Wenn aber der Besitz einer Rechnung entscheidend dafür ist, in welchem Zeitraum das Vorsteuerabzugsrecht geltend zu machen ist, dann ist dieser Besitz auch nicht bloß ein formelles, sondern ein materielles Kriterium. Der Vorsteuerabzug setzt folglich den Besitz einer entsprechenden Rechnung voraus.

c) *Rechtsprechung des Gerichtshofs zur rückwirkenden Korrektur einer unvollständigen bzw. fehlerhaften Rechnung*

79. Dies folgt letztendlich auch aus der jüngeren Rechtsprechung des Gerichtshofs zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung.(38) Darin trennt der Gerichtshof zwar zwischen materiellen und formellen Anforderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug. Unter Letztere fallen die Modalitäten, die Kontrolle seiner Ausübung sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems, so wie die Verpflichtungen zu Aufzeichnungen, Rechnungstellung und Steuererklärung.(39) Dabei verlange das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat.(40) Folglich darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können.(41)

80. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den formellen Mängeln, die einem Vorsteuerabzug nicht entgegenstehen, bezieht sich bei genauer Lektüre aber nie auf den Besitz einer Rechnung als solchen (bzw. das Vorliegen einer Rechnung), sondern immer auf die Details der Gestaltung einer Rechnung.(42)

81. So spricht diese Rechtsprechung nur von dem Fehlen *bestimmter* formeller Voraussetzungen und nicht von dem Fehlen *aller* formellen Voraussetzungen. Daher kann dieser Rechtsprechung nicht entnommen werden, dass ein Vorsteuerabzugsrecht ohne Besitz einer Rechnung entstehen kann. Der Gerichtshof selbst spricht auch nur davon, dass „der Besitz einer Rechnung, die die in Art. 226 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Angaben enthält, eine formelle und keine materielle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug“ darstellt.(43) Dies trifft zu. Die Erfüllung *aller* der im Katalog des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Angaben stellt eine formelle Voraussetzung dar. Diese können – sofern sie nicht essenziell sind (siehe dazu näher Nrn. 93 ff.) – auch noch nachträglich (z. B. gemäß Art. 219 der Mehrwertsteuerrichtlinie) ergänzt oder verändert werden. Der *Besitz* einer Rechnung nach Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie als solcher ist als faktischer Zustand allerdings keine solche formelle Voraussetzung.(44)

82. Außerdem folgert der Gerichtshof aus dieser Aussage auch „nur“, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil z. B. eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen (präzise Beschreibung der Menge und Art der Leistung und Angabe des Leistungsdatums) erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.(45) Gleiches gilt für die in Art. 226 Nr. 3 (Angabe der Mehrwertsteuer? Identifikationsnummer des Leistenden)(46) oder die in Art. 226 Nr. 2 (Angabe der Rechnungsnummer)(47) genannten Angaben. Infolgedessen hat der Gerichtshof der Korrektur einer bereits im Besitz des Leistungsempfängers befindlichen (formal inkorrekten) Rechnung eine Rückwirkung beigemessen.(48)

83. Darüber hinaus setzt auch der Gerichtshof in der genannten Rechtsprechung die Korrektur

einer vorhandenen und im Besitz des Leistungsempfänger befindlichen Rechnung ausdrücklich voraus.(49) Folglich ist im normalen Fall eines entgeltlichen Umsatzes erst dann, wenn beide Voraussetzungen (Steuerschuldentstehung durch Leistungsausführung und Besitz einer diese dokumentierende Rechnung) vorliegen, die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts vollendet.

84. Die Bedeutung des Besitzes einer Rechnung erklärt auch, warum Art. 66 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten erlaubt, festzulegen, dass die Steuer spätestens bei der Ausstellung einer Rechnung entsteht. Gemeint sind damit die Anzahlungsfälle, in denen die Rechnung bereits vor der Leistungsausführung erteilt wird. In diesem Fall entsteht der Vorsteuerabzug dem Grunde und der Höhe nach gleichzeitig mit der Ausstellung der Rechnung an den Leistungsempfänger. Ein Vorsteuerabzugsrecht entsteht aber grundsätzlich nie, ohne dass der Leistungsempfänger im Besitz einer Rechnung ist.

85. Auch der Vergleich von Art. 178 Buchst a und f zeigt deutlich, dass der Richtliniengeber für den Normalfall der indirekten Erhebung (Buchst. a) eine zusätzliche Bedingung – den Besitz einer Rechnung – aufgestellt hat. Diese Voraussetzung ist für den Sonderfall der direkten Erhebung (Buchst. f) – Steuerschuldverlagerung – gerade nicht notwendig(50) und daher nicht vorgesehen. Diese gesetzgeberische Entscheidung würde aber umgangen, wenn der Besitz einer Rechnung zu einer bloßen Formalie und für unbeachtlich erklärt würde.

d) *Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Erstattungsrichtlinie*

86. Die Notwendigkeit des Besitzes einer Rechnung wird zu guter Letzt auch durch die Regelungen der Erstattungsrichtlinie bestätigt. Diese knüpft an vielen Stellen ausdrücklich an das Vorliegen einer Rechnung an. So wird in Art. 8 Abs. 2 der Erstattungsrichtlinie ausdrücklich verlangt, dass im Erstattungsantrag „für jede Rechnung“ bestimmte Angaben zu machen sind. Nach Art. 10 der Erstattungsrichtlinie kann der Mitgliedstaat der Erstattung vom Antragsteller die Einreichung einer „Kopie der Rechnung“ verlangen. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Erstattungsrichtlinie spricht von dem Erwerb, der „in Rechnung gestellt worden“ sein muss. Daraus ergibt sich, dass ein Vorsteuerabzugsrecht, dessen Erstattung beantragt werden kann, voraussetzt, dass der Leistungsempfänger einmal im Besitz einer Rechnung gewesen ist.

87. Deswegen hat der Gerichtshof(51) bereits entschieden, dass die Finanzverwaltung den Antrag auf Erstattung abweisen kann, wenn sie nicht über die Rechnung oder eine Rechnungskopie verfügt und der Steuerpflichtige die fortlaufende Nummer dieser Rechnung auf Anforderung durch die Finanzverwaltung nicht innerhalb der in der Erstattungsrichtlinie genannten Frist mitteilt. Dies ergibt keinen Sinn, wenn eine Rechnung überflüssig wäre.

e) *Ergebnis*

88. Sowohl aus dem Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Erstattungsrichtlinie als auch aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich mithin, dass ein Vorsteuerabzugsrecht, dessen Erstattung beantragt werden kann, voraussetzt, dass der Leistungsempfänger einmal im Besitz einer Rechnung gewesen ist. Der Zeitpunkt des Besitzes dieser Rechnung bestimmt dann den richtigen Zeitraum, in dem der Vorsteuerabzug geltend zu machen ist.

4. *Rechtsfolgen einer „Stornierung“ einer Rechnung für den richtigen Steuerzeitraum des Vorsteuerabzugs*

a) *Materiell-rechtliche Implikationen der Stornierung einer Rechnung*

89. Wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs dem Grunde (Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie) und der Höhe nach (Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie)

materielle Voraussetzungen darstellen, folgt daraus auch, dass eine Rechnungsstornierung für die Bestimmung des richtigen Zeitraums unbeachtlich ist, in dem der Vorsteuerabzug nach Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie durchzuführen ist.

90. Entweder lagen die materiellen Voraussetzungen (Leistungsausführung und Besitz der Rechnung) vor. Dann ist der Vorsteuerabzug auch zu diesem Zeitpunkt entstanden und im entsprechenden Steuerzeitraum geltend zu machen. Daran kann eine Stornierung und Neuausstellung einer Rechnung nichts ändern. Letztere kann allenfalls etwaige formelle Mängel mit Rückwirkung auf diesen Zeitraum beseitigen, wie dies der Gerichtshof auch schon im Fall einer berichtigten Rechnung unter Aufhebung der alten Rechnung im Wege einer Gutschrift (damit ist eine Stornierung/Annullierung gemeint) entschieden hat.(52)

91. Oder die materiellen Voraussetzungen (Leistungsausführung oder Besitz der Rechnung) lagen nicht vor. Dann stellt die Stornierung und Neuausstellung der Rechnung die erstmalige Erstellung einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung dar. Diese bestimmt dann den richtigen Zeitraum, in dem der Vorsteuerabzug geltend zu machen ist.

92. Im vorliegenden Fall ist mithin entscheidend, ob die in 2012 der Klägerin erteilten Rechnungen als „Rechnung“ im Sinne des Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie zu betrachten sind. Letzteres hängt wiederum von der Art des Mangels ab, der vorgelegen haben soll, der dem Gerichtshof aber hier nicht bekannt ist.

93. Ein Dokument ist meines Erachtens nämlich bereits dann eine Rechnung im Sinne von Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn es sowohl dem Leistungsempfänger als auch der Finanzverwaltung ermöglicht, aus ihm zu entnehmen, für welchen Umsatz welcher Leistende die Mehrwertsteuer in welcher Höhe auf welchen Leistungsempfänger übergewälzt hat. Dies bedingt Angaben zum Leistenden, Leistungsempfänger, Leistungsgegenstand, Preis und der gesondert ausgewiesenen Mehrwertsteuer.(53) Liegen diese fünf essenziellen Angaben vor, ist dem Sinn und Zweck der Rechnung Genüge getan und der Vorsteuerabzug endgültig entstanden.(54)

94. Verstöße gegen einzelne der übrigen in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Angaben stehen einem Vorsteuerabzug hingegen nicht entgegen, wenn sie noch im Verwaltungsverfahren oder im Gerichtsverfahren berichtigt werden. Diese Rechtsfolge ergibt sich letztendlich auch aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung.(55)

95. Bezog sich der Mangel daher auf die genannten essenziellen Merkmale einer Rechnung, dann scheidet ein Vorsteuerabzug in 2012 aus, da insofern nicht von einer Rechnung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts gesprochen werden kann. Der Vorsteuerabzugsanspruch wäre dann erst mit dem erstmaligen Besitz einer Rechnung in 2015 vollständig entstanden.

96. Bezog sich hingegen der Mangel der Rechnungen lediglich auf einzelne Formalien (wie z. B. ein fehlendes Rechnungsdatum, fehlende Rechnungsnummer, eine unrichtige Adresse, unpräzise Beschreibung des Leistungsgegenstandes und Zeitraums oder eine fehlende Steuernummer etc.)(56), dann ist der Vorsteuerabzug bereits mit der Leistungsausführung und dem Besitz der Rechnungen in 2012 entstanden. Solche Mängel stellen nicht den „Besitz einer Rechnung“ im Sinne von Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Frage.

97. Die demgegenüber von der Kommission und der Klägerin vertretene Ansicht, dass mit der Stornierung der alten Rechnung deren Rechtswirkungen beseitigt wurden und es daher allein auf die Rechnungen aus 2015 ankommt, überzeugt mich dagegen nicht. Vielmehr halte ich die vom vorlegenden Gericht geäußerten Bedenken zur einseitigen Stornierung einer Rechnung für

berechtigt, auch wenn im vorliegenden Fall wohl eher eine einvernehmliche Rechnungsstornierung und Neuausstellung vorlag.

98. So ist das Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers ein Recht gegenüber dem Steuergläubiger, welches – wenn es einmal entstanden ist – nicht einseitig durch einen Dritten beseitigt werden kann.(57) Auch sieht keine Vorschrift in der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers davon abhängt, dass der Leistende mit seiner einmal erteilten Rechnung noch einverstanden ist und diese nicht storniert hat. Es genügt, dass der Leistungsempfänger einmal im Besitz einer Rechnung war.

99. Da der faktische Umstand der Leistungsausführung und des Besitzes einer Rechnung durch eine Stornierung der Rechnung nicht berührt wird, kann eine Stornierung durch den Leistenden keinen Einfluss auf das Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers haben. Es wäre aus der Perspektive eines grundrechtsgebundenen Staates eher schwierig zu rechtfertigen, ein bereits entstandenes vermögenswertes Recht eines Privaten – nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte soll das Vorsteuerabzugsrecht sogar Bestandteil des Grundrechts auf Eigentum(58) sein – zur freien Disposition eines anderen Privaten zu stellen, der dieses Recht nach Belieben zerstören könnte.

b) *Verfahrensrechtliche Implikationen der Stornierung einer Rechnung*

100. Außerdem – dies verkennt die Kommission – sind auch gewisse verfahrensrechtliche Implikationen zu beachten. Der Vorsteuerabzug unterliegt nationalen Verjährungsgrenzen, die als solche unionsrechtlich grundsätzlich unbedenklich sind.(59) Entscheidungen der Finanzbehörden unterliegen nationalen Rechtsbehelfsfristen, die unionsrechtlich ebenfalls unbedenklich sind.(60) Auch der Erstattungsantrag nach Art. 15 der Erstattungsrichtlinie unterliegt einer unionsrechtlichen Ausschlussfrist, die als solche erst recht unionsrechtlich unbedenklich ist.(61) Diese öffentlich-rechtlichen Fristen können aber nicht zur Disposition der Beteiligten stehen, sollen sie ihren Zweck (Rechtssicherheit) erfüllen.

101. Dies wäre aber der Fall, wenn der Ablauf einer Frist – so wie hier die Frist des Art. 15 der Erstattungsrichtlinie – dadurch umgangen werden kann, dass eine Rechnung storniert (annulliert) und neu ausgestellt wird. Die nicht angefochtene und damit bestandskräftige ablehnende Entscheidung der rumänischen Finanzbehörden wird durch die hier vorliegende nachträgliche Stornierung und Neuausstellung der Rechnungen *de facto* ausgehebelt. Die Bedeutung der genannten Fristen (Verjährungsfristen, Rechtsbehelfsfristen, Antragsfristen) würde damit *ad absurdum* geführt.

102. Wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat, kann einem Steuerpflichtigen nach den Art. 180 und 182 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Abzugsrecht zwar auch gewährt werden, wenn er es nicht während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, ausgeübt hat. Voraussetzung ist jedoch, dass bestimmte in den nationalen Regelungen festgelegte Bedingungen und Einzelheiten befolgt werden.(62) Dies war hier aber nicht der Fall.

103. Die Möglichkeit, das Abzugsrecht ohne zeitliche Beschränkung auszuüben, läuft hingegen dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider. Dieser verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt lange offenbleiben kann.(63) Das gilt erst recht für den Erstattungsantrag, für den Art. 15 Abs. 1 der Erstattungsrichtlinie ausdrücklich einen Zeitpunkt festlegt, bis zu dem er spätestens gestellt werden muss.

104. Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof im Rahmen seiner Rechtsprechung zur Rechnungsberichtigung immer betont, dass eine rückwirkende Berichtigung durch den

Mitgliedstaat verweigert werden kann, wenn die Korrektur (oder Vervollständigung der Unterlagen) „nach Erlass einer solchen ablehnenden Entscheidung“ erfolgt.(64) Dies gilt auch, wenn – so wie hier – eine Rechnung nach der ablehnenden Entscheidung nicht nur korrigiert, sondern in Gänze storniert und neu ausgestellt wird.

5. Ergebnis

105. Im Ergebnis kann als Antwort auf die erste Frage festgehalten werden, dass die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug aufgrund der Regelung in der Mehrwertsteuerrichtlinie in zwei Akten erfolgt. Es entsteht dem Grunde nach mit der Steuerentstehung beim Leistenden (Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie), also in der Regel mit der Leistungsausführung, und der Höhe nach mit dem Besitz einer Rechnung (Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie), die die Überwälzung der Mehrwertsteuer dokumentiert. Erst wenn beides vorliegt, ist die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts vollendet.

106. Diese beiden Voraussetzungen markieren auch den Zeitraum, in dem der Vorsteuerabzug geltend zu machen ist und ab dem gegebenenfalls Fristen zu laufen beginnen. Eine Rechnung im Sinne von Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie liegt schon vor, wenn sie Angaben zum Leistenden, Leistungsempfänger, Leistungsgegenstand, Preis und der gesondert ausgewiesenen Mehrwertsteuer enthält. Die Erfüllung aller in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgezählten Formalien ist dafür nicht nötig, sondern kann auch noch nachträglich erfolgen.

D. Zum richtigen Erstattungszeitraum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Erstattungsrichtlinie (zweite, dritte und vierte Vorlagefrage)

1. Zur zweiten Frage (maßgebender Erstattungszeitraum)

107. Vor dem Hintergrund der Ausführungen zur ersten Frage obliegt es dem vorlegenden Gericht, zu klären, ob die Rechnungen im Jahr 2012 den Anforderungen genügten oder ob sie so fehlerhaft waren, dass sie nicht als Rechnungen im Sinne von Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie bezeichnet werden können. Je nachdem bestimmt sich der richtige Erstattungszeitraum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Erstattungsrichtlinie.

108. Wenn die Klägerin erstmalig in 2015 im Besitz von Rechnungen im oben genannten Sinne (vgl. Nr. 93) war, dann ist es unschädlich, dass die Leistungsausführung bereits im Jahr 2012 erfolgte. Dies folgt bereits aus dem Zusammenspiel von Art. 167 und Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie und wird ausdrücklich in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Erstattungsrichtlinie bestätigt. Dieser spricht von dem Erwerb von Gegenständen (d. h. von einer Lieferung), „der innerhalb des Erstattungszeitraums in Rechnung gestellt worden ist“. Dies erfolgte hier in 2015.

109. War die Klägerin bereits in 2012 im Besitz von Rechnungen im oben genannten Sinne (vgl. Nr. 93), dann war der richtige Erstattungszeitraum das Jahr 2012, in dem auch der erste Erstattungsantrag gestellt wurde. Dieser wurde nach Art. 23 der Erstattungsrichtlinie abgewiesen, wogegen die Klägerin (bzw. ihre Rechtsvorgängerin) nicht Einspruch eingelegt hat und die Ablehnung damit bestandskräftig geworden ist. Selbst wenn diese Ablehnung unionsrechtswidrig gewesen sein sollte, wäre dies in dem Rechtsbehelfsverfahren gegen diese Entscheidung zu klären gewesen. Deswegen stellt sich nicht die von der Kommission aufgeworfene Frage, ob die Finanzverwaltung die übrigen Verfahrensvorgaben der Art. 20 und 21 der Erstattungsrichtlinie eingehalten hat.

2. Zur dritten Frage (Auswirkung der Stornierung)

110. Die (einvernehmliche oder einseitige) Stornierung (Annullierung) einer Rechnung hat keine

Auswirkungen auf diese bestandskräftige Entscheidung oder ein bereits entstandenes Vorsteuerabzugsrecht. Letzteres folgt schon aus der schlichten Tatsache, dass Handlungen Privater grundsätzlich nicht rückwirkend bestehende Rechte anderer beeinträchtigen und öffentlich-rechtliche Fristen aushebeln können (vgl. oben, Nrn. 98 ff.).

111. Etwas anderes gilt im Ergebnis nur, wenn keine Stornierung (Annullierung) einer Rechnung vorliegt, weil die in 2015 erstellten Rechnungen als erstmalige Rechnungen zu betrachten sind.

3. Zur vierten Frage (Notwendigkeit einer Rechnung für eine Erstattung)

112. Die vierte Frage des vorlegenden Gerichts ist etwas schwerer verständlich.

113. Sofern damit gemeint ist, dass das nationale Recht den Erstattungszeitraum allein an die Steuerentstehung nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie (in der Regel die Leistungsausführung, vgl. Art. 63) knüpft, steht das Unionsrecht dem entgegen. Wie bereits ausgeführt, verlangt Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie zusätzlich den Besitz einer Rechnung, aus der sich die Mehrwertsteuerbelastung ergibt, die mittels Vorsteuerabzug neutralisiert werden soll.

114. Sofern damit gemeint ist, dass nach dem nationalen Recht der Erstattungszeitraum bereits durch den Besitz der in 2012 ausgestellten Rechnungen bestimmt wurde und diese Rechnungen nicht alle Vorgaben des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt haben, scheint die Frage auf der Prämisse zu beruhen, dass eine korrekte Rechnung, die zum Entstehen des Vorsteuerabzugs in einer bestimmten Höhe führt, nur eine solche ist, die alle Angaben des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie beinhaltet.

115. Dem steht jedoch – wie oben ausgeführt (Nrn. 89 ff.) – die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung entgegen. Es genügt daher, wenn die Rechnung es dem Leistungsempfänger und der Finanzverwaltung ermöglicht, zu entnehmen, für welchen Umsatz welcher Leistende die Mehrwertsteuer in welcher Höhe auf den Leistungsempfänger übergewälzt hat. Sobald der Leistungsempfänger im Besitz einer solchen Rechnung ist, ist der Vorsteuerabzug auch der Höhe nach entstanden. Etwaige fehlerhafte Formalien können dann mit Rückwirkung noch im laufenden Verfahren berichtigt werden, wenn sie der Finanzverwaltung nicht bereits ohnehin bekannt sind.(65)

VI. Ergebnis

116. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen des Tribunalul București (Landgericht Bukarest, Rumänien) zu antworten:

1. Die Mehrwertsteuerrichtlinie ist so auszulegen, dass der Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dem Grunde nach bereits mit der Steuerentstehung (Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie) und der Höhe nach erst mit dem Besitz einer Rechnung (Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie) entsteht. Das Vorliegen beider Voraussetzungen bestimmt den Zeitraum, in dem der Vorsteuerabzug geltend zu machen ist. Eine dafür notwendige Rechnung muss zwar nicht alle in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgezählten Formalien erfüllen. Einen Vorsteuerabzug ohne den Besitz einer Rechnung sieht die Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch nicht vor.

2. Der richtige Erstattungszeitraum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Erstattungsrichtlinie ist derjenige, in dem der Steuerpflichtige im Besitz einer solchen Rechnung war. Wann dies bei der Klägerin der Fall war, muss das vorlegende Gericht klären.

3. Die (einvernehmliche oder einseitige) Stornierung (Annullierung) der Rechnung hat auf ein bereits entstandenes Vorsteuerabzugsrecht und auf den Zeitraum, in dem dieses geltend zu machen ist, keine Auswirkungen.

4. Das Unionsrecht steht innerstaatlichen Regelungen entgegen, welche den Erstattungszeitraum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Erstattungsrichtlinie allein an die Steuerentstehung nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie knüpfen. Notwendig ist zusätzlich der Besitz einer Rechnung, aus der sich die Mehrwertsteuerbelastung ergibt, ohne dass diese alle der in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgezählten Formalien erfüllen muss.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der für das Streitjahr (2015) geltenden Fassung.

3 Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. 2008, L 44, S. 23) in der für das Streitjahr (2015) geltenden Fassung.

4 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen wird leider nicht ersichtlich, worauf sich die Nichtkonformität konkret bezog und welche Fehler die Rechnungen aufwiesen.

5 Urteile vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 41), vom 25. Oktober 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, Rn. 27), und vom 9. Oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 19).

6 Urteile vom 9. Oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 19), und vom 13. März 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, Rn. 40).

7 Urteile vom 11. Juni 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, Rn. 51), und vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 35).

8 In diesem Sinne Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 34).

9 In diesem Sinne Urteile vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 36), vom 11. Juni 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, Rn. 52), vom 21. März 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 36); vgl. in diesem Sinne bereits Urteil vom 25. Oktober 2012, Daimler (C-318/11 und C-319/11, EU:C:2012:666, Rn. 41).

10 Urteil vom 21. März 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

11 Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

12 Urteil vom 21. November 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

13 Urteil vom 21. Juni 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, Rn. 33 und 34); vgl. auch Urteil vom 2. Mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, Rn. 39).

- 14 Urteile vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 46), vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland (Erstattung der Mehrwertsteuer – Rechnungen) (C?371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 79), vom 2. Mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, Rn. 36), und vom 21. März 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 39).
- 15 Urteile vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 47), vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland (Erstattung der Mehrwertsteuer – Rechnungen) (C?371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 80), vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 41), vom 28. Juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 45), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, Rn. 42), vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, Rn. 58), vom 30. September 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, Rn. 39), vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, Rn. 42), und vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C?95/07 und C?96/07, EU:C:2008:267, Rn. 63).
- 16 Urteile vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 48), vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland (Erstattung der Mehrwertsteuer – Rechnungen) (C?371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 81), Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 17 Vgl. Urteile vom 10. April 2019, PSM „K“ (C?214/18, EU:C:2019:301, Rn. 40), vom 18. Mai 2017, Latvijas Dzēlce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, Rn. 69), vom 7. November 2013, Tulic? und Plavo?in (C?249/12 und C?250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34), und vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19).
- 18 So auch Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, Nr. 60).
- 19 Der Gerichtshof spricht im Urteil vom 13. März 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, Rn. 43), von einem Auslegungsgrundsatz.
- 20 Urteile vom 13. März 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, Rn. 25), und vom 1. April 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, Rn. 39).
- 21 Urteile vom 13. März 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41), vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, Rn. 51), vom 21. April 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, Rn. 57), und meine Schlussanträge in der Rechtssache Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, Nr. 25).
- 22 So schon in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, Nrn. 44 ff.).
- 23 Ebenso Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, Nr. 64).
- 24 Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 35).
- 25 Urteile vom 15. November 2017, Geissel und Butin (C?374/16 und C?375/16, EU:C:2017:867, Rn. 41), und vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, Rn. 27); siehe auch meine Schlussanträge in der

Rechtssache Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, Nrn. 30, 32 und 46).

26 Urteil vom 21. März 2018 (C?533/16, EU:C:2018:204).

27 Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).

28 Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 49 und 50).

29 Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, Rn. 42 und 43).

30 Urteil vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C?95/07 und C?96/07, EU:C:2008:267, Rn. 43), wohl auch Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, Rn. 33 ff.).

31 Urteil vom 21. November 2018 (C?664/16, EU:C:2018:933).

32 Vgl. nur die zahlreichen Beiträge in Deutschland in diesem Zusammenhang: Hartman, T., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, NWB 2019, 316; Huschens, F., „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?“, UVR 2019, 45; Höink, C./Hudasch, C., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!“, BB 2019, 542; Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?“, StBp 2019, 85; Schumann, M. F., „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, DStR 2019, 1191; Weimann, R., „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung“, AStW 2019, 285; Zaumseil, P., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, UR 2019, 289.

33 Urteil vom 21. November 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, Rn. 44 „durch objektive Nachweise belegen“, Rn. 45 „Nachweise“, Rn. 47 „Nachweise“ und Rn. 48 „nachzuweisen“).

34 Völlig zutreffend insoweit Urteil vom 21. November 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, Rn. 45 – eine Schätzung kann solche Nachweise nicht ersetzen).

35 Dies betraf z. B. Urteile vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), und vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268).

36 Ebenso auch Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, Nr. 58); siehe auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, Nrn 65 ff.).

37 Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 37).

38 Darunter fallen z. B. die Urteile vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), und vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a. (C?271/12, EU:C:2013:297).

39 Urteil vom 28. Juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 47); vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Dezember 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 41 und 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Urteile vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 47), vom 18. November 2020, Kommission/Deutschland (Erstattung der Mehrwertsteuer – Rechnungen) (C?371/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:936, Rn. 80), vom 19.

Oktober 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 41), vom 28. Juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 45), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, Rn. 42), vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, Rn. 58), vom 30. September 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, Rn. 39), vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, Rn. 42), und vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C?95/07 und C?96/07, EU:C:2008:267, Rn. 63).

41 Urteile vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, Rn. 42), vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, Rn. 58 und 59); vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 1. März 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, Rn. 43), allerdings unter Bezugnahme auf die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, und vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, Rn. 42), auch im Fall einer Umkehrung der Steuerschuldnerschaft.

42 So ausdrücklich klarstellend Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 39 ff.). Auch das Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, Rn. 35 und 49), betraf eine Rechnung, deren Besitz unstreitig war, deren Angaben jedoch in Teilen unpräzise waren. Auch das Urteil vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, Rn. 45), erwähnt den Besitz einer ursprünglichen Rechnung.

43 Urteile vom 15. November 2017, Geissel und Butin (C?374/16 und C?375/16, EU:C:2017:867, Rn. 40), und vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 38 und ähnlich in Rn. 29 [„im Einklang mit Art. 226 der Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzt“]). Ähnlich auch Urteile vom 21. März 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 42), und vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, Rn. 47).

44 Davon scheint auch der Gerichtshof (Urteil vom 30. September 2010, Uszodaépít?, C?392/09, EU:C:2010:569, Rn. 45) auszugehen, wenn er davon spricht, dass Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Auferlegung von zusätzlichen Förmlichkeiten entgegensteht. Dann kann Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie selbst ja nicht bloß eine Förmlichkeit darstellen. Auch die Urteile vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, Rn. 43), und vom 21. März 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 50), stellen klar, dass erst nach dem Besitz einer Rechnung, aus der sich die Mehrwertsteuerbelastung ergibt, die materiellen und formellen Voraussetzungen vorliegen, um den Vorsteuerabzug geltend zu machen.

45 Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, Rn. 43).

46 Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 40 ff.).

47 Urteil vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, Rn. 45), ähnlich auch Urteil vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 53 und 57).

48 Vgl. Urteile vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), und vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a. (C?271/12, EU:C:2013:297).

49 In seinem Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 39), grenzt der Gerichtshof sich ausdrücklich von dem Urteil vom 29. April 2004, Terra Baubedarf-

Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, Rn. 38), mit dem Hinweis ab, dass dort keine Rechnung vorlag, während in der Entscheidung Senatex eine Rechnung vorlag, die auch samt Mehrwertsteuer gezahlt wurde. Auch im Urteil vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a. (C?271/12, EU:C:2013:297, Rn. 34 ff.), ging es um die Korrektur einer ursprünglichen Rechnung.

50 Ausdrücklich bestätigt durch Urteil vom 1. April 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, Rn. 47 und 51). Hier hat die Rechnung nämlich nicht die Funktion als Transportmittel der Mehrwertsteuerbelastung (dazu ausführlich oben, Nrn. 61 ff.), da der Leistende sie nicht schuldet und sie damit auch nicht überwälzen muss.

51 Urteil vom 17. Dezember 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 57).

52 Urteil vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, Rn. 45), auch der Bundesfinanzhof in Deutschland, Urteil vom 22. Januar 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, Rn. 18, entnimmt dies der Rechtsprechung des Gerichtshofs.

53 In diesem Sinne auch der Bundesfinanzhof. Vgl. Urteile vom 12. März 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 Rn. 23, vom 22. Januar 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 Rn. 17, und vom 20. Oktober 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593 Rn. 19.

54 Hinsichtlich des Kriteriums der „gesondert ausgewiesenen Mehrwertsteuer“ folgt dies bereits aus den Entscheidungen des Gerichtshofs in den Urteilen Volkswagen und Biosafe, in denen Rechnungen vorlagen, bei denen der Ausweis der Mehrwertsteuer fehlte, um den Vorsteuerabzug in der entsprechenden Höhe geltend zu machen. Vgl. Urteile vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, Rn. 42 und 43), und vom 21. März 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 49 und 50).

55 Darunter fallen z. B. die Urteile vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), und vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a. (C?271/12, EU:C:2013:297).

56 Vgl. zu Art. 226 Nrn. 6 und Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), vgl. zu Art. 226 Nr. 1 Urteil vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), vgl. zu Art. 226 Nr. 3 Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).

57 So ausdrücklich Urteil vom 21. September 2017, SMS group (C?441/16, EU:C:2017:712, Rn. 55 – der einmal entstandene Anspruch auf Vorsteuerabzug bleibt erhalten, sofern kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt).

58 EGMR, Urteil vom 22. Januar 2009, „Bulves“ AD v. Bulgaria, (Nr. 3991/03), Rn. 53 ff.

59 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, Rn. 37), vom 21. März 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 47), vom 28. Juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 34 und 35), vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 64), vom 21. Januar 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, Rn. 17), und vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C?95/07 und C?96/07, EU:C:2008:267, Rn. 45 und 46).

60 So geht der Gerichtshof im Urteil vom 14. Februar 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, Rn. 43 und 44), ohne Weiteres davon aus, dass die Möglichkeit, innerhalb

angemessener Fristen einen Rechtsbehelf gegen einen Bescheid einzulegen, ausreichend ist. So ausdrücklich Urteil vom 14. Juni 2017, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 42 mit weiteren Nachweisen).

61 Urteil vom 21. Juni 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, Rn. 33 und 34); vgl. auch Urteil vom 2. Mai 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, Rn. 39).

62 Urteile vom 21. März 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 45), vom 28. Juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 32), und vom 6. Februar 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 46).

63 Urteile vom 12. April 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 36), vom 14. Februar 2019, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, Rn. 41), vom 21. März 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 46), vom 28. Juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 33), vom 21. Juni 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, Rn. 29), vom 12. Juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 48), vom 21. Januar 2010, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, Rn. 16), und vom 8. Mai 2008, *Ecotrade* (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 44).

64 Urteile vom 14. Februar 2019, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, Rn. 33), vom 8. Mai 2013, *Petroma Transports u. a.* (C-271/12, EU:C:2013:297, Rn. 36), und vom 15. Juli 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, Rn. 45).

65 In diesem Sinne ausdrücklich: Urteil vom 17. Dezember 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, Rn. 53 und 57).