Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
ELEANOR SHARPSTON
vom 14. Januar 2016[1]

Rechtssache C-546/14

Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C. in Liquidation

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunale di Udine [Bezirksgericht Udine, Italien])

„Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Unternehmen in Zahlungsschwierigkeiten — Gerichtlicher Vergleich — Teilzahlung einer Mehrwertsteuerschuld an den Mitgliedstaat — Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit“

1. Der Gerichtshof hat verschiedentlich klargestellt, dass das Unionsrecht die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten. Der Spielraum, über den sie dabei verfügen, wird durch die Verpflichtung begrenzt, erstens eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union sicherzustellen und zweitens bei der Behandlung der Steuerpflichtigen keine bedeutsamen Unterschiede zu schaffen, und zwar weder innerhalb eines der Mitgliedstaaten noch in den Mitgliedstaaten insgesamt (Grundsatz der steuerlichen Neutralität). Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren möchte das Tribunale di Udine (Bezirksgericht Udine) klären lassen, ob es diese Grundsätze einem Mitgliedstaat verwehren, im Rahmen eines Vergleichs eines Unternehmens mit seinen Gläubigern, der auf der Liquidation seines Vermögens beruht, eine nur teilweise Begleichung der von diesem Unternehmen geschuldeten Mehrwertsteuer zu akzeptieren.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2. Art. 4 Abs. 3 EUV bestimmt:

„Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit achten und unterstützen sich die Union und die Mitgliedstaaten gegenseitig bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben.

Die Mitgliedstaaten ergreifen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben.

Die Mitgliedstaaten unterstützen die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.“

1 — Originalsprache: Englisch.

3. Die Präambel der Mehrwertsteuerrichtlinie [2] enthält insbesondere die folgenden Erwägungsgründe:

„(4) Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, um soweit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen.

…

(7) Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität … bewirken, …

(8) … [D]er Haushalt der Europäischen Gemeinschaft [wird], unbeschadet der sonstigen Einnahmen, vollständig aus Eigenmitteln der Gemeinschaften finanziert. Diese Mittel umfassen unter anderem Einnahmen aus der Mehrwertsteuer, die sich aus der Anwendung eines gemeinsamen Satzes auf eine Bemessungsgrundlage ergeben, die einheitlich nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmt wird.“

4. Nach Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, und die Einfuhr von Gegenständen Umsätze, die der Mehrwertsteuer unterliegen.

5. Art. 206 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Jeder Steuerpflichtige, der die Steuer schuldet, hat bei der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung nach Artikel 250 den sich nach Abzug der Vorsteuer ergebenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen anderen Termin für die Zahlung dieses Betrags festsetzen oder Vorauszahlungen erheben.“

6. Die Mitgliedstaaten können einen Steuerpflichtigen gemäß Art. 212 von der Zahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer befreien, wenn der Steuerbetrag geringfügig ist.

7. Art. 273 Abs. 1 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

8. Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. b des Beschlusses 2007/436 [3] umfassen die Eigenmittel der Union u. a. Einnahmen, die sich aus „der Anwendung eines für alle Mitgliedstaaten einheitlichen Satzes auf die nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmte, einheitliche [Mehrwertsteuer]-Eigenmittelbemessungsgrundlage eines jeden Mitgliedstaats ergeben“. Gemäß Art. 2 Abs. 4 ist dieser einheitliche Satz auf 0,30 % festgesetzt.

2 — Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)

3 — Beschluss 2007/436/EG, Euratom des Rates vom 7. Juni 2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften (ABl. L 163, S. 17). Der Beschluss 2007/436 wurde durch den Beschluss 2014/335/EU, Euratom des Rates vom 26. Mai 2014 über das System der Eigenmittel der Europäischen Union (ABl. L 168, S. 105) aufgehoben, der ab dem 1. Januar 2014 gilt, nachdem alle Mitgliedstaaten ihre Zustimmung erteilt haben. Die zitierten Vorschriften blieben jedoch unverändert.

Italienisches Recht

9. Art. 160 des Königlichen Dekrets Nr. 267 vom 16. März 1942 (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267 in geänderter Fassung, im Folgenden: Konkursgesetz) sieht für Unternehmen, die insolvent sind oder sich in Zahlungsschwierigkeiten befinden, als Alternative zur Konkurseröffnung ein Vergleichsverfahren (concordato preventivo) vor. In einem solchen Verfahren wird das Vermögen des Unternehmens zur vollständigen Befriedigung der bevorrechtigten Gläubiger und zur teilweisen Befriedigung der nicht bevorrechtigten Gläubiger verwertet. Der Vergleich kann jedoch vorsehen, dass bestimmte Kategorien bevorrechtigter Gläubiger nicht vollständig befriedigt werden, sofern ein unabhängiger Sachverständiger bestätigt, dass diese Gläubiger im Fall eines Konkurses des Unternehmens nicht besser behandelt würden.

10. Derartige Vergleichsvorschläge müssen den Gläubigern durch einen Antrag bei dem zuständigen Gericht unterbreitet werden. Gemäß Art. 162 Konkursgesetz muss das Gericht zunächst prüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für den Abschluss eines Vergleichs erfüllt sind. Sodann sind die Gläubiger, denen der Schuldner keine vollständige und zeitnahe Bezahlung anbietet, aufgerufen, über den Vorschlag abzustimmen. Dem Vorschlag müssen gemäß Art. 177 so viele zur Abstimmung zugelassene Gläubiger zustimmen, dass auf sie zusammen mehr als die Hälfte aller Forderungen der stimmberechtigten Gläubiger entfällt. Für diesen Fall sieht Art. 180 vor, dass das Gericht den so angenommenen Vergleich bestätigt, nachdem es über etwaige Widersprüche nicht zustimmender Gläubiger entschieden hat. Vergleiche sind für alle Gläubiger bindend, wenn sie vom Gericht bestätigt worden sind.

11. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass etwaige Streitigkeiten zwischen einzelnen Gläubigern und dem Schuldner über das Bestehen oder die Höhe einer Forderung nicht im Rahmen des Insolvenzverfahrens, sondern im Rahmen des üblichen Rechtswegs beigelegt werden. Gemäß Art. 173 Konkursgesetz ist ein Vergleichsantrag jedoch abzulehnen, wenn der Antragsteller vorsätzlich Vermögensgegenstände verschwiegen oder es unterlassen hat, eine oder mehrere Verbindlichkeiten anzugeben.

12. Gemäß Art. 182ter Konkursgesetz können Unternehmen den Steuerbehörden und den Sozialversicherungsträgern – parallel zu ihrem Vergleichsvorschlag – einen „Steuervergleich“ anbieten. Ein solcher Vorschlag, für den ebenfalls Voraussetzung ist, dass im Fall eines Konkurses keine weiter gehende Befriedigung zu erwarten ist, bedarf der Zustimmung der jeweils beteiligten Steuerbehörden und/oder Sozialversicherungsträger. Ein Steuervergleich darf sich jedoch nicht auf Steuern erstrecken, die Bestandteil der Eigenmittel der Union sind, und er darf keine Teilbefriedigung, sondern lediglich die Stundung einer Mehrwertsteuerforderung vorsehen, bei der es sich nach italienischem Recht um eine bevorrechtigte (und dabei in der Rangordnung an 19. Stelle angesiedelte) Forderung handelt.

13. Gemäß dem Vorlagebeschluss hat die Corte di Cassazione (Kassationsgerichtshof) entschieden, dass ein Unternehmen, das einen gerichtlichen Vergleich gemäß Art. 160 Konkursgesetz vorschlägt, im Fall auch bestehender Steuerschulden nicht verpflichtet ist, einen gesonderten Vorschlag für einen Steuervergleich zu unterbreiten; vielmehr darf es solche Schulden in seinen an alle Gläubiger gerichteten allgemeinen Vergleichsvorschlag aufnehmen. In diesem Fall nimmt der Staat an der Abstimmung über die Annahme des Vergleichs teil, wenn der Vorschlag keine vollständige Bezahlung seiner Steuerforderungen vorsieht. Der Staat kann auch vor dem betreffenden Gericht Klage gegen eine mehrheitliche Annahme des Vergleichs erheben, die trotz seiner Ablehnung zustande gekommen ist.

14. Jedoch gilt das Verbot, im steuerlichen Vergleichsverfahren eine lediglich teilweise Bezahlung von Mehrwertsteuerschulden vorzuschlagen, nach der Rechtsprechung der Corte di Cassazione auch für den allgemeinen gerichtlichen Vergleich. Aus dem Vorlagebeschluss ist ersichtlich, dass die Corte di Cassazione diese Auffassung u. a. mit der vom Gerichtshof vorgenommenen Auslegung [4] des Art. 4 Abs. 3 EUV und der vorherigen Mehrwertsteuerrichtlinie, also der Sechsten Richtlinie [5], begründet hat. Das vorlegende Gericht hat offenbar Zweifel, ob diese Auffassung der Corte di Cassazione tatsächlich der Auslegung des Gerichtshofs entspricht.

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage

15. Die Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C. in Liquidation (im Folgenden: Degano) hat bei dem vorlegenden Gericht am 22. Mai 2014 aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten, infolge deren sie ihre Geschäftstätigkeit nicht länger fortsetzen konnte, einen Vergleichsvorschlag eingereicht. Gemäß dem Vorschlag würden bestimmte bevorrechtigte Gläubiger vollständig befriedigt werden, während einige nachrangig bevorrechtigte Gläubiger und nicht bevorrechtigte Gläubiger ebenso wie der Staat hinsichtlich der Mehrwertsteuerschulden des Unternehmens nur teilweise befriedigt würden.

16. Das vorlegende Gericht stellt sich die Frage, ob der Vorschlag mit der Begründung als unzulässig zurückzuweisen ist, dass er keine volle Zahlung der Mehrwertsteuerschuld von Degano vorsieht. Es hat indessen Zweifelt daran, dass die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten, wirklich einem Vergleich, mit dem nur ein Teil der geschuldeten Mehrwertsteuer beglichen wird, entgegensteht, wenn diese Steuerschuld auch in einem Konkursverfahren nicht in höherem Maß beglichen würde. Daher hat es folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die in Art. 4 Abs. 3 EUV und der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Grundsätze und Bestimmungen, wie sie vom Gerichtshof bereits in den Urteilen Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412), Kommission/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704) und Belvedere Construzioni (C-500/10, EU:C:2012:186) ausgelegt worden sind, außerdem dahin gehend auszulegen, dass sie einer innerstaatlichen Bestimmung (und damit, was den hier zu entscheidenden Fall betrifft, einer Auslegung der Art. 162 und 182ter des Konkursgesetzes) entgegenstehen, nach der ein Vorschlag für einen gerichtlichen Vergleich, der – bei Liquidation des Schuldnervermögens – eine nur teilweise Befriedigung der staatlichen Mehrwertsteuerforderung vorsieht, zulässig ist, wenn kein Gebrauch vom Instrument des Steuervergleichs gemacht wird und für diese Forderung – auf der Grundlage der Feststellung eines unabhängigen Sachverständigen und als Ergebnis der formalen Kontrolle des Gerichts – im Fall der Konkursverwertung keine höhere Befriedigung zu erwarten ist?

17. Degano, die italienische und die spanische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Es hat keine mündliche Verhandlung stattgefunden.

4 — Vgl. insbesondere Urteile Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412), Kommission/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704) und Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

5 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

Zulässigkeit

18. Die Kommission weist darauf hin, dass das vorlegende Gericht offenbar selbst an der Zulässigkeit seines Vorabentscheidungsersuchens zweifele. Das Ersuchen sei in einem Zwischenverfahren gestellt worden, das der Entscheidung über die Zulässigkeit des Vergleichsantrags von Degano diene. Das vorlegende Gericht erläutere zudem, dass es sich nur und erst dann um ein kontradiktorisches Verfahren handele, wenn und sobald Gläubiger einem Vergleich widersprächen, der von anderen Gläubigern angenommen wurde, die mehr als die Hälfte der Gesamtforderung repräsentierten.

19. Meines Erachtens ist das Vorabentscheidungsersuchen eindeutig zulässig.

20. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein nationales Gericht dem Gerichtshof eine Frage vorlegen, wenn bei ihm ein Rechtsstreit anhängig ist und es im Rahmen eines Verfahrens zu entscheiden hat, das auf eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter abzielt [6]. Das kann auch für ein Zwischenverfahren gelten, da die Wahl des geeignetsten Zeitpunkts für die Vorlage einer Frage zur Vorabentscheidung allein Sache des nationalen Gerichts ist [7]. Dass sich das vor dem vorlegenden Gericht anhängige Verfahren hier noch in einer Vor- oder Zwischenphase befindet, hindert somit das betreffende Gericht nicht daran, zu diesem Zeitpunkt um eine Vorabentscheidung zu ersuchen.

21. Wenn der Gerichtshof im Übrigen auch nicht für die Beantwortung von Fragen zuständig ist, die in Verfahren gestellt werden, in denen das nationale Gericht Verwaltungsbefugnisse wahrnimmt, ohne als Rechtssprechungsorgan tätig zu sein [8], ist dies doch hier nicht der Fall.

22. Im Ausgangsverfahren hat das vorlegende Gericht die von ihm so bezeichnete „rechtliche Machbarkeit“ des Vergleichs zu beurteilen. Es muss daher prüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für den Abschluss eines Vergleichs erfüllt sind. Dieser vorbereitende Schritt ist eine Vorbedingung dafür, dass über den Vergleich abgestimmt werden kann und das vorlegende Gericht, sofern etwaige Widersprüche ablehnender Gläubiger abgewiesen wurden, eine endgültige Entscheidung erlässt, mit der der Vergleich bestätigt und für alle Gläubiger bindend wird. Ob dieser Verfahrensschritt kontradiktorischer Art ist, hat keine Auswirkung auf die rechtsprechende Funktion, die das vorlegende Gericht damit wahrnimmt [9].

23. Schließlich entspringt diese Vorlage den Zweifeln des vorlegenden Gerichts, ob die Rechtsprechung der Corte di Cassazione – wonach ein Vergleich im Sinne des Art. 160 Konkursgesetz nie eine nur teilweise Befriedigung von Mehrwertsteuerschulden vorsehen darf – fehlerfrei ist, soweit sie sich auf die vom Gerichtshof vorgenommene Auslegung des Art. 4 Abs. 3 EUV und der Sechsten Richtlinie stützt. Obwohl das vorlegende Gericht an die Art. 160 Konkursgesetz auslegenden Entscheidungen der Corte di Cassazione gebunden ist, lässt dies seine Befugnis unberührt, dem Gerichtshof Fragen zur Auslegung des Unionsrechts vorzulegen, die im Zusammenhang mit diesen Entscheidungen der Corte di Cassazione aufkommen [10].

6 — Vgl. jüngst Urteil Torresi (C-58/13 und C-59/13, EU:C:2014:2088, Rn. 19).

7 — Vgl. z. B. Urteil X (C-60/02, EU:C:2004:10, Rn. 25, 26 und 28).

8 — Vgl. u. a. Urteil Job Centre (C-111/94, EU:C:1995:340, Rn. 11) und Beschluss Bengtsson (C-344/09, EU:C:2011:174, Rn. 19).

9 — Vgl. diesbezüglich Urteile Corsica Ferries (C-18/93, EU:C:1994:195, Rn. 12) und Roda Golf & Beach Resort (C-14/08, EU:C:2009:395, Rn. 33).

10 — Vgl. u. a. Urteile Rheinmühlen-Düsseldorf (166/73, EU:C:1974:3, Rn. 4) und Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723, Rn. 93).

Würdigung

Einleitende Überlegungen

24. Es ist unstreitig, dass sich Degano im Sinne des Art. 160 Konkursgesetz in Zahlungsschwierigkeiten befindet und dass der Vergleich eine Alternative zur Konkurseröffnung darstellt. Einigkeit besteht auch darüber, dass der Vergleich auf eine Liquidation des gesamten Vermögens von Degano abzielt.

25. Darüber hinaus sind im Ausgangsverfahren offenbar weder das Bestehen noch die Höhe der Mehrwertsteuerschuld von Degano gegenüber dem italienischen Staat streitig. Wie das vorlegende Gericht erläutert hat, werden etwaige Streitigkeiten darüber außerhalb des Vergleichsverfahrens beigelegt.

Die Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im Licht der Rechtsprechung

26. Der Gerichtshof hat verschiedentlich ausgeführt, dass aus dem Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem und aus Art. 4 Abs. 3 EUV hervorgeht, dass jeder Mitgliedstaat verpflichtet ist, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der Gesamtheit der in seinem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer sicherzustellen. Hierzu müssen die Mitgliedstaaten die Erklärungen der Steuerpflichtigen, deren Konten und die sonstigen einschlägigen Unterlagen prüfen sowie die geschuldete Steuer berechnen und einziehen [11].

27. Wenn die Mitgliedstaaten im Rahmen des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auch gehalten sind, die Beachtung der Verpflichtungen sicherzustellen, denen die Steuerpflichtigen unterliegen, verfügen sie dabei doch insbesondere hinsichtlich der Art des Einsatzes der ihnen zu Gebote stehenden Mittel über einen gewissen Spielraum [12].

28. Der Gerichtshof hat jedoch klargestellt, dass dieser Spielraum durch die Verpflichtung der Mitgliedstaaten begrenzt wird, eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union zu garantieren [13]. Da diese Mittel gemäß Art. 2 Abs. 1 des Beschlusses 2007/436 die Einnahmen umfassen, die sich aus der Anwendung eines einheitlichen Satzes auf die nach den Unionsvorschriften bestimmte einheitliche Mehrwertsteuer-Eigenmittelbemessungsgrundlage ergeben, besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung der Mehrwertsteuereinnahmen unter Beachtung des einschlägigen Unionsrechts und der Zurverfügungstellung entsprechender Mehrwertsteuermittel für den Haushalt der Union, da jedes Versäumnis bei der Erhebung Ersterer potenziell zu einer Verringerung Letzterer führt [14].

29. Ferner dürfen bei der Behandlung der Steuerpflichtigen keine bedeutsamen Unterschiede geschaffen werden, und zwar weder innerhalb eines der Mitgliedstaaten noch in den Mitgliedstaaten insgesamt. Die Mehrwertsteuerrichtlinie ist gemäß dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der dem Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnt, auszulegen, dem zufolge Wirtschaftsteilnehmer,

11 — Vgl. Urteile Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 37) und Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 20). Vgl. außerdem Urteile Kommission/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704, Rn. 36) und Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, Rn. 25).

12 — Vgl. Urteile Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 38) und Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 21).

13 — Vgl. Urteile Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 39) und Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 22).

14 — Vgl. Urteil Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 26). Vgl. auch Urteil Kommission/Deutschland (C-539/09, EU:C:2011:733, Rn. 72) und meine Schlussanträge in der Rechtssache Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, Nr. 47).

die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen [15]. Jedes Handeln der Mitgliedstaaten bei der Erhebung der Mehrwertsteuer muss diesem Grundsatz genügen, der darauf abzielt, einen gesunden Wettbewerb auf dem Binnenmarkt zu ermöglichen [16].

30. Vor diesem Hintergrund hat der Gerichtshof in den beiden angeführten Rechtssachen Kommission/Italien die Auffassung vertreten, dass ein allgemeiner und undifferenzierter Verzicht auf die Überprüfung der steuerbaren Umsätze, die in mehreren Besteuerungszeiträumen getätigt wurden, gegen die Art. 2 und 22 der Sechsten Richtlinie und damit gegen Art. 4 Abs. 3 EUV in seiner nunmehrigen Fassung verstößt [17]. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Belvedere Costruzioni [18] erläutert habe, gewährten die dort fraglichen Bestimmungen im Wesentlichen eine weitreichende Befreiung von der Erhebung oder Überprüfung nicht fristgerecht erklärter Mehrwertsteuerbeträge durch die Steuerbehörden gegen eine Zahlung, die von der Hälfte des später als geschuldet erklärten Betrags bis hin zu einer Abgabenzahlung in rein symbolischer Höhe reichte. Nach Auffassung des Gerichtshofs führte in den Rechtssachen Kommission/Italien das erhebliche Ungleichgewicht zwischen den tatsächlich geschuldeten Beträgen und denjenigen, die die Steuerpflichtigen, die in den Genuss der steuerlichen Amnestie kommen wollten, entrichten, nahezu zu einer Steuerbefreiung, und diese erheblichen Unterschiede verfälschten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität [19].

31. Demgegenüber entschied der Gerichtshof in der Rechtssache Belvedere Costruzioni, dass weder Art. 4 Abs. 3 EUV noch die Art. 2 und 22 der Sechsten Richtlinie die Anwendung einer nationalen Ausnahmevorschrift in Steuerangelegenheiten verwehren, nach der vor einem höheren Gericht anhängige Verfahren automatisch eingestellt werden, wenn sie auf eine Klage zurückgehen, die mehr als zehn Jahre vor Inkrafttreten dieser Vorschrift erhoben wurde und die Steuerbehörden in der ersten und zweiten Instanz unterlegen sind [20]. Diese Ausnahmevorschrift hatte die automatische Wirkung, dass die Entscheidung des zweitinstanzlichen Gerichts – eine für die Steuerbehörden nachteilige Entscheidung – unanfechtbar wurde und die von den Steuerbehörden geltend gemachte Steuerschuld daher erlosch. Die Entscheidung des Gerichtshofs, die Vorschrift als mit dem Unionsrecht vereinbar zu erachten, hatte ihre Grundlage in dem ausnahmehaften und begrenzten Charakter der Vorschrift, in dem Fehlen einer übergreifenden diskriminierenden Wirkung derselben und in der Notwendigkeit, innerhalb angemessener Frist zu entscheiden [21].

Das im Ausgangsrechtsstreit fragliche Vergleichsverfahren

32. Die Kommission trägt vor, dass der im Ausgangsverfahren vorgeschlagene Vergleich gegen die in den Rechtssachen Kommission/Italien dargelegten Grundsätze verstößt. Sie argumentiert im Wesentlichen dahin, dass sowohl die für die Eigenmittel der Union geltenden Vorschriften als auch die Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem in Art. 4 Abs. 3 EUV niedergelegten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit jedem einzelnen Mitgliedstaat eine unbedingte Verpflichtung auferlegten, die Gesamtheit der in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu erheben. Ein Mitgliedstaat dürfe auf eine Mehrwertsteuerschuld nur in der in Art. 212 der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelten konkreten Situation verzichten, d. h. nur dann, wenn der geschuldete Betrag geringfügig sei. Hingegen

15 — Vgl. Urteile Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 39) und Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 22). Vgl. auch Beschluss Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, Rn. 23).

16 — Vgl. Urteil Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 45). Vgl. auch Erwägungsgründe 4 und 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

17 — Vgl. Urteile Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412) und Kommission/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704). Die in Rede stehenden Vorschriften der Sechsten Richtlinie entsprechen denen der Art. 2 Abs. 1, 206, 252 Abs. 1 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie (Art. 252 Abs. 1 verpflichtet Steuerpflichtige zur Einreichung von Umsatzsteuererklärungen).

18 — C-500/10, EU:C:2011:754, Nr. 36.

19 — Vgl. Urteil Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 43 und 44).

20 — Vgl. Urteil Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 28).

21 — Siehe unten, Nr. 35.

dürfe er einem in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Steuerpflichtigen nicht gestatten, im Rahmen eines gerichtlichen Vergleichs, mit dem sein Vermögen liquidiert werde, lediglich einen Teil der Mehrwertsteuerschuld zu bezahlen. Demgemäß vertritt die Kommission – und darin geht sie über den Gegenstand der Vorlagefrage hinaus – den Standpunkt, es sei nicht nur unerlässlich, dass Mehrwertsteuerschulden von Rechts wegen eine bevorzugte Behandlung genießen, sondern auch, dass sie im Rahmen von Insolvenzverfahren innerhalb der Kategorie der bevorrechtigten Forderungen sowohl in förmlicher als auch in materieller Hinsicht den ersten Rang einnähmen.

33. Ich wende mich zunächst der letzteren Behauptung zu, die meines Erachtens eine unangemessen strenge Beurteilung darstellt.

34. Zunächst einmal findet das Argument, dass Mehrwertsteuerschulden zum Schutz der finanziellen Interessen der Union Vorrang vor allen sonstigen Schulden haben müssten, in den von mir dargelegten Grundsätzen keine Stütze [22]. Es trifft zu, dass der Spielraum der Mitgliedstaaten, soweit sie die Einhaltung der den Steuerpflichtigen obliegenden Verpflichtungen sicherzustellen haben, durch die Pflicht begrenzt wird, eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union einschließlich der Mehrwertsteuer zu gewährleisten. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem schreibt den Mitgliedstaaten jedoch nicht vor, Mehrwertsteuerschulden gegenüber allen sonstigen Kategorien von Schulden eine bevorrechtigte Stellung einzuräumen.

35. In meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Belvedere Costruzioni habe ich die Auffassung vertreten, dass die Verpflichtung zur wirksamen Steuererhebung nicht uneingeschränkt gelten kann [23]. Der Gerichtshof hat sich dieser Auffassung erstens deshalb angeschlossen, weil die Verpflichtung, eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union sicherzustellen, nicht dem Grundsatz einer angemessenen Verfahrensdauer zuwiderlaufen darf [24], und zweitens deshalb, weil die dort fragliche Vorschrift keinen allgemeinen Verzicht auf die Erhebung der Mehrwertsteuer für einen bestimmten Zeitraum darstellte, sondern eine Ausnahmevorschrift war, die wegen ihrer Anwendungsbedingungen nur punktuell und begrenzt wirkte, keine bedeutsamen Unterschiede bei der Behandlung der Steuerpflichtigen insgesamt schuf und daher nicht gegen den Grundsatz der Steuerneutralität verstieß [25].

36. Unter bestimmten Umständen darf es ein Mitgliedstaat daher als rechtmäßig ansehen, auf die volle Begleichung einer Mehrwertsteuerschuld zu verzichten, nämlich dann, wenn diese Umstände eine Ausnahme bilden sowie nur punktuell und begrenzt sind, wenn der Mitgliedstaat dadurch keine bedeutsamen Unterschiede bei der Behandlung der Steuerpflichtigen insgesamt schafft und wenn er daher nicht gegen den Grundsatz der Steuerneutralität verstößt.

37. Vor diesem Hintergrund sollten Mitgliedstaaten hinsichtlich der Erhebung von Mehrwertsteuer dann über ein gewisses Maß an Flexibilität verfügen, wenn – wie im Ausgangsverfahren – der Steuerpflichtige sich in Zahlungsschwierigkeiten befindet. Diese Situation ist punktuell, da das Vermögen des Steuerpflichtigen nicht ausreicht, um sämtliche Gläubiger zu befriedigen. Unter diesen Umständen muss es den Mitgliedstaaten, da es im Unionsrecht keine Harmonisierungsvorschriften zur Rangfolge von Mehrwertsteuerforderungen gibt, freistehen, andere Kategorien von Verbindlichkeiten (wie etwa Löhne oder Sozialversicherungsbeiträge – oder, wenn es sich bei Steuerpflichtigen um natürliche Personen handelt, Unterhaltsforderungen) als schutzwürdiger zu erachten.

22 — Siehe oben, Nrn. 26 ff.

23 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, Nr. 48).

24 — Vgl. Urteil Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 23 bis 25).

25 — Vgl. Urteil Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 26 und 27).

38. Darüber hinaus ist ein Verfahren wie das, das den Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits bildet, mit der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine wirksame Erhebung der Mittel der Union sicherzustellen, deshalb vereinbar, weil es mindestens drei Vorkehrungen zum Schutz von Mehrwertsteuerschulden vorsieht.

39. Erstens muss der Vergleichsvorschlag u. a. dann zurückgewiesen werden, wenn der Antragsteller vorsätzlich Vermögensgegenstände verschwiegen oder es unterlassen hat, eine oder mehrere Verbindlichkeiten (also auch Mehrwertsteuerschulden) anzugeben.

40. Wenn, zweitens, nach den Angaben des vorlegenden Gerichts der Vergleich auch vorsehen darf, dass eine Mehrwertsteuerforderung nicht in voller Höhe befriedigt wird, ist dies doch nur dann möglich, wenn ein unabhängiger Sachverständiger bestätigt, dass die Steuerbehörden im Fall eines Konkurses nicht besser behandelt würden. Deshalb kann, auch wenn es Situationen geben mag, in denen ein gerichtlicher Vergleich eine höhere Entrichtung geschuldeter Mehrwertsteuer erbringt als selbst ein Konkurs, hingegen nicht das Gegenteil eintreten. Daher kann eine Bestimmung des nationalen Rechts nicht allein deshalb als unvereinbar mit der Verpflichtung zur Sicherstellung einer wirksamen Erhebung der Mittel der Union angesehen werden, weil in ihr einem bestimmten Weg und eben nicht einem anderen der Vorzug gegeben wird, um ein höchstmögliches Erhebungsniveau zu erreichen.

41. Drittens steht der Vergleich selbst dann, wenn der den Vergleichsvorschlag enthaltende Antrag zulässig ist, unter dem Vorbehalt einer durch Abstimmung aller Gläubiger, für die der Antrag keine vollständige und sofortige Bezahlung vorsieht (umfasst ist hier auch der Staat, wenn der Vorschlag keine vollständige Bezahlung einer Mehrwertsteuerschuld vorsieht), zu erteilenden Zustimmung. Dem Vergleich müssen so viele stimmberechtigte Gläubiger zustimmen, dass auf sie zusammen mehr als die Hälfte des Gesamtbetrags ihrer Forderungen entfällt. Nicht zustimmende Gläubiger können sodann gegen den Vergleich gerichtlich vorgehen [26]. Das Vergleichsverfahren ermöglicht es dem Staat somit, sämtliche Maßnahmen zu ergreifen, die er für erforderlich erachtet, um unter den gegebenen Umständen einen größtmöglichen Betrag der Mehrwertsteuerschulden zu erheben. Dies kann zum Beispiel eine Stimmabgabe gegen den Vergleich (oder ein gerichtliches Vorgehen gegen diesen) implizieren, wenn der Staat mit den Feststellungen des unabhängigen Sachverständigen nicht einverstanden ist.

42. Schließlich schafft das Vergleichsverfahren, da es wegen seiner strengen Anwendungsbedingungen nur punktuell und begrenzt wirkt, eindeutig keine bedeutsamen Unterschiede in der Behandlung der Steuerpflichtigen und verstößt daher nicht gegen den Grundsatz der Steuerneutralität. Anders als bei den beiden Rechtssachen Kommission/Italien zeichnet sich das Vergleichsverfahren nicht durch einen allgemeinen und undifferenzierten Verzicht auf das Recht der Steuerbehörden aus, Mehrwertsteuerforderungen geltend zu machen. Der etwaige Verzicht auf einen Teil einer Mehrwertsteuerforderung muss im Licht der Zielsetzung gesehen werden, in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Steuerpflichtigen durch eine umfassende Umschuldung der Gesamtheit ihrer Verbindlichkeiten eine zweite Chance zu geben.

43. Obwohl sich der Vergleich im Fall von Degano offenbar auf die Liquidation des gesamten Vermögens von Degano gründet, sind dem Gerichtshof die genauen Einzelheiten nicht mitgeteilt worden. Bei anderen Vergleichen wird gegebenenfalls davon ausgegangen, dass der Schuldner als Unternehmen mit laufendem Geschäftsbetrieb fortbesteht. In diesen Fällen steht, wie die spanische Regierung ausgeführt hat, das fragliche Ziel im Einklang mit der Empfehlung der Kommission an die

26 — Vgl. Art. 177 und 180 Konkursgesetz.

Mitgliedstaaten, um Hindernisse für die wirksame Restrukturierung wirtschaftlich bestandsfähiger Unternehmen in finanziellen Schwierigkeiten zu beseitigen, auf diese Weise die unternehmerische Initiative, Investitionen und Beschäftigung zu fördern und dazu beizutragen, das Hindernisse abgebaut werden, die dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts entgegenstehen [27].

44. Ich möchte jedoch betonen, dass die Auffassung, zu der ich gelangt bin, ausschließlich die Auslegung von Unionsrecht betrifft. Das vorlegende Gericht scheint Zweifel an der von der Corte di Cassazione vorgenommenen Auslegung bestimmter Vorschriften des Konkursgesetzes zu haben. Ich nehme damit nicht zu möglichen anderen Gründen Stellung, die sich auf das nationale Recht stützen und die die Corte di Cassazione in ihren Entscheidungen geleitet haben mögen.

Ergebnis

45. Ich bin daher der Auffassung, dass der Gerichtshof die vom Tribunale di Udine (Bezirksgericht Udine) gestellte Frage wie folgt beantworten sollte:

Weder Art. 4 Abs. 3 EUV noch die Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem steht nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wenn diese Vorschriften dahin auszulegen sind, dass sie einem Unternehmen in Zahlungsschwierigkeiten den Abschluss eines auf der Liquidation seines Vermögens beruhenden gerichtlichen Vergleichs erlauben, ohne die staatliche Forderung geschuldeter Mehrwertsteuer voll zu befriedigen, vorausgesetzt dass ein unabhängiger Sachverständiger festgestellt hat, dass im Fall des Konkurses keine höhere Begleichung dieser Mehrwertsteuerschuld erzielt würde, und dass der Vergleich vom Gericht bestätigt worden ist.

27 — Empfehlung der Kommission vom 12. März 2014 für einen neuen Ansatz im Umgang mit unternehmerischem Scheitern und Unternehmensinsolvenzen, C(2014) 1500 final, S. 4 und 5.