Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

9. November 2017 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Auflösung einer Gesellschaft, die deren Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister zur Folge hat – Verpflichtung, die Mehrwertsteuer auf die vorhandenen Aktiva zu berechnen und die berechnete Mehrwertsteuer an den Staat abzuführen – Beibehaltung oder Änderung des zum Zeitpunkt des Beitritts zur Europäischen Union bestehenden Gesetzes – Art. 176 Abs. 2 – Auswirkung auf das Recht auf Vorsteuerabzug – Art. 168“

In der Rechtssache C-552/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht der Stadt Sofia, Bulgarien) mit Entscheidung vom 21. Oktober 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 2. November 2016, in dem Verfahren

„**Wind Inovation 1**“ **EOOD**, in Liquidation,

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. G. Fernlund (Berichterstatter) sowie der Richter A. Arabadjiev und E. Regan,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia, vertreten durch A. Georgiev als Bevollmächtigten,

– der bulgarischen Regierung, vertreten durch E. Petranova und M. Georgieva als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und N. Nikolova als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 168 und 176 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Wind Inovation 1 EOOD (im Folgenden: Wind Inovation) und dem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis" – Sofia, Bulgarien) (im Folgenden: Direktor) wegen des Bescheids über die Streichung dieser Gesellschaft aus dem Mehrwertsteuerregister.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger' gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit' gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen."

4 Art. 18 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten können der Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt folgende Vorgänge gleichstellen:

…

c) … [den] Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder seine Rechtsnachfolger bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn diese Gegenstände bei ihrer Anschaffung … zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben."

5 Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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;

…“

6 Art. 176 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die am 1. Januar 1979 beziehungsweise im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.“

Bulgarisches Recht

Das Mehrwertsteuergesetz in seiner ab dem 1. Januar 2007 geltenden Fassung

7 Der Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, DV Nr. 63, vom 4. August 2006, im Folgenden: ZDDS) trat am 1. Januar 2007 in Kraft, als auch der Vertrag zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und der Republik Bulgarien und Rumänien über den Beitritt der Republik Bulgarien und Rumäniens zur Europäischen Union (ABl. 2005, L 157, S. 11) in Kraft trat.

8 Art. 106 ZDDS sieht vor:

„(1) Die Beendigung der Registrierung (Streichung aus dem Register) nach diesem Gesetz ist ein Verfahren, das dazu führt, dass eine Person nach dem Zeitpunkt der Streichung aus dem Register nicht mehr berechtigt ist, Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen und Vorsteuer abzuziehen, es sei denn, dieses Gesetz sieht etwas anderes vor.

(2) Die Registrierung wird beendet:

1. auf Veranlassung der registrierten Person, sofern ein Grund für die – zwingende oder freiwillige – Streichung aus dem Register vorliegt;

2. auf Veranlassung der für die Einnahmen zuständigen Stelle, sofern
   a) sie einen Grund für die zwingende Streichung aus dem Register festgestellt hat;
   b) ein Umstand nach Art. 176 vorliegt.“

9 In Art. 107 ZDDS heißt es:

„Grund für die zwingende Streichung aus dem Register ist:

…

4. die Auflösung der Person in folgenden Fällen:
   a) Auflösung einer kaufmännisch tätigen juristischen Person – mit oder ohne Liquidation;

…“

10 Art. 111 ZDDS bestimmt:

„(1) Zum Zeitpunkt der Streichung aus dem Register wird angenommen, dass die Person Umsätze im Sinne dieses Gesetzes mit allen vorhandenen Gegenständen und/oder Dienstleistungen bewirkt, hinsichtlich deren sie vollständig oder teilweise die Vorsteuer abgezogen hat und die

1. Vermögensgegenstände im Sinne des Zakon za schetovodstvoto [(Gesetz über das Rechnungswesen)] sind oder

2. Vermögensgegenstände im Sinne des Zakon za korporativnoto podohodno oblagane [(Gesetz über die Körperschaftsteuer)] sind, die sich von jenen nach Nr. 1 unterscheiden.

…

(3) Die Steuer gemäß Abs. 1 fließt in die für den letzten Steuerzeitraum geschuldete Mehrwertsteuer ein … und wird fristgerecht entrichtet …“

11 Art. 76 ZDDS sieht vor:

„(1) Die registrierte Person hat das Recht auf Abzug der bei ihrer Streichung aus dem Register nach diesem Gesetz berechneten Steuer für die nach Art. 111 Abs. 1 Nr. 1 besteuerten Aktiva, die im Zeitpunkt ihrer nachfolgenden Registrierung vorhanden sind.

(2) Der Anspruch nach Abs. 1 entsteht, wenn gleichzeitig folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. die zum Zeitpunkt der nachfolgenden Registrierung nach diesem Gesetz vorhandenen Aktiva im Sinne des Gesetzes über das Rechnungswesen wurden bei der Streichung aus dem Register gemäß Art. 111 Abs. 1 Nr. 1 besteuert;

2. die bei der Streichung aus dem Register berechnete Steuer wurde tatsächlich entrichtet oder von der für die Einnahmen zuständigen Stelle aufgerechnet;

3. mit den vorhandenen Aktiva nach Nr. 1 hat die Person steuerbare Umsätze im Sinne von Art. 69 bewirkt, bewirkt diese oder wird sie bewirken;

…“

Das Mehrwertsteuergesetz in seiner vor dem 1. Januar 2007 geltenden Fassung

12 Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts, des Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht der Stadt Sofia, Bulgarien), enthielt das Mehrwertsteuergesetz in seiner bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung bereits eine Regelung, die jener des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Art. 111 Abs. 1 und 3 ZDDS entsprach, wonach zum Zeitpunkt der Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister angenommen wird, dass die Person eine Lieferung aller vorhandenen Aktiva bewirkt und die berechnete Steuer in die für den letzten Steuerzeitraum geschuldete Mehrwertsteuer einfließt.

13 Das Mehrwertsteuergesetz enthielt in seiner bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung auch eine Bestimmung, die dem am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Art. 76 Abs. 2 Nr. 2 ZDDS entsprach, wonach die bei der Streichung aus dem Register berechnete Steuer tatsächlich entrichtet oder von der für die Einnahmen zuständigen Stelle aufgerechnet worden sein muss, um den Anspruch auf Vorsteuerabzug zu eröffnen. Es sah jedoch außerdem vor, dass der gerichtlich bestellte Liquidator das Recht hatte, zu entscheiden, dass die betreffende juristische Person bis zum Zeitpunkt ihrer Löschung im Handelsregister im Mehrwertsteuerregister eingetragen blieb.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

14 Wind Inovation ist eine in Liquidation befindliche Gesellschaft bulgarischen Rechts, deren Tätigkeit darin besteht, Elektroenergie zu erzeugen und in Energieprojekte zu investieren. Die Gräss Solartechnik GmbH & Co. KG, eine Gesellschaft deutschen Rechts, hält sämtliche Kapitalanteile an der Wind Inovation, deren einzige Gesellschafterin sie somit ist.

15 Die Kühling Stahl- und Metallbau GmbH, eine Gesellschaft deutschen Rechts, hatte eine Forderung gegen Gräss Solartechnik. Nachdem diese ihre Schuld nicht beglichen hatte, beantragte die Kühling Stahl- und Metallbau GmbH die Auflösung von Wind Inovation gemäß bulgarischem Recht.

16 Das vorlegende Gericht erläutert, dass das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft zur Befriedigung der Forderung des Gläubigers dienen solle und das begonnene Liquidationsverfahren über Wind Inovation beendet würde, wenn die Schuld von Gräss Solartechnik getilgt würde.

17 Gemäß den Bestimmungen des ZDDS beantragte Wind Inovation die Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister.

18 Die Finanzverwaltung stellte fest, dass die Einstellung der Tätigkeit von Wind Inovation und ihre Liquidation am 7. August 2015 in das Handelsregister eingetragen worden seien. Am 25. August 2015 erließ die Finanzverwaltung einen Bescheid über die Streichung von Wind Inovation aus dem Mehrwertsteuerregister, die rückwirkend auf den 7. August 2015 datiert wurde.

19 Nachdem ihr der Streichungsbescheid zugestellt worden war, stellte Wind Inovation am 27. August 2015 einen neuerlichen Antrag auf Eintragung in das Mehrwertsteuerregister und erklärte, dass sie ihre Handelstätigkeit nicht eingestellt habe und ihr Umsatz sogar zum Zeitpunkt der Eintragung ihrer Liquidation im Handelsregister mehrfach die Mindestgrenze für die zwingende Eintragung in das Mehrwertsteuerregister, nämlich 50 000 bulgarische Leva (BGN) (ca. 25 000 Euro), überstiegen habe. Die Gesellschaft wurde am 12. September 2015 erneut registriert.

20 Wind Inovation berechnete die Mehrwertsteuer auf ihre am 7. August 2015 vorhandenen Aktiva und nahm sie als geschuldete Mehrwertsteuer in ihre Steuererklärung für den Monat August 2015 auf.

21 Wind Inovation legte daraufhin gegen den Bescheid über die Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister Einspruch beim Direktor ein. Nachdem dieser Einspruch zurückgewiesen worden war, erhob sie Klage beim Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht der Stadt Sofia).

22 Dieses Gericht fragt sich, ob die am 1. Januar 2007 in die nationale Rechtsordnung eingeführte Änderung, mit der die Möglichkeit des gerichtlich bestellten Liquidators, zu entscheiden, ob die aufgelöste juristische Person bis zum Zeitpunkt ihrer Löschung im Handelsregister im Mehrwertsteuerregister eingetragen bleibt, entfallen sollte, gegen Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt.

23 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Wegfall dieser Möglichkeit für die aufgelöste Gesellschaft die Verpflichtung entstehen lasse, die Mehrwertsteuer auf die vorhandenen Aktiva zu berechnen und diese tatsächlich an die Steuerbehörden abzuführen. Die betroffene Gesellschaft müsse sich sofort erneut registrieren lassen, sobald sie ihre wirtschaftliche Tätigkeit wiederaufnehme. Es sei fraglich, ob die zwingende Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister, die dazu führe, dass die Mehrwertsteuer auf die vorhandenen Aktiva berechnet und der berechnete Betrag tatsächlich an den Staat abgeführt werde, eine zusätzliche Voraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug und damit eine in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorgesehene Beschränkung dieses Rechts darstelle.

24 Unter diesen Umständen hat der Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht der Stadt Sofia) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er der zwingenden Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister entgegensteht, die auf einer am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Änderung des ZDDS beruht, nach der die Möglichkeit des gerichtlich bestellten Liquidators, zu entscheiden, dass die juristische Person, deren Auflösung durch gerichtliche Entscheidung angeordnet wurde, bis zum Zeitpunkt ihrer Löschung im Handelsregister nach dem ZDDS registriert bleibt, entfällt, während das ZDDS die Auflösung der kaufmännisch tätigen juristischen Person mit oder ohne Liquidation als Grund für die zwingende Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister vorsieht?

2. Ist Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er der zwingenden Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister, die auf einer am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Änderung des ZDDS beruht, in den Fällen entgegensteht, in denen für den Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der zwingenden Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister die Voraussetzungen für eine neuerliche zwingende Mehrwertsteuerregistrierung vorliegen, der Steuerpflichtige Partei geltender Verträge ist und erklärt, seine wirtschaftliche Tätigkeit nicht eingestellt zu haben und weiter auszuüben, und sofern dieser Steuerpflichtige die bei der durchgeführten zwingenden Registrierung berechnete und geschuldete Steuer tatsächlich entrichten muss, damit er das Recht auf Vorsteuerabzug für die vorhandenen Aktiva hat, die zum Zeitpunkt der Streichung aus dem Register besteuert wurden und bei der neuerlichen Registrierung vorhanden sind? Falls die zwingende Streichung aus dem Register unter den angeführten Umständen zulässig ist, darf das Recht auf Vorsteuerabzug für die bei der Streichung aus dem Register besteuerten Aktiva, die bei der erneuten Mehrwertsteuerregistrierung vorhanden sind und mit denen die Person steuerbare Umsätze bewirkt oder bewirken wird, an die tatsächliche Entrichtung der Steuer in den Staatshaushalt geknüpft werden oder ist es zulässig, dass eine Aufrechnung der bei der Streichung aus dem Register berechneten Steuer gegen den der bei der neuerlichen Mehrwertsteuerregistrierung festgestellten Betrag des Steuerguthabens erfolgt, zumal die Steuer von einer Person zu entrichten ist, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug entsteht?

Zu den Vorlagefragen

Vorbemerkungen

25 Die Vorlagefragen betreffen eine nationale Regelung, die die zwingende Streichung einer Gesellschaft, deren Auflösung gerichtlich angeordnet wurde, aus dem Mehrwertsteuerregister vorschreibt und das zum Zeitpunkt des Beitritts des betreffenden Mitgliedstaats zur Europäischen Union geltende Gesetz ändert. Nach dieser Regelung kann der Liquidator der Gesellschaft diese Streichung und die damit verbundenen Verpflichtungen, die auf die vorhandenen Aktiva geschuldete oder als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer zu berechnen und sie an den Staat abzuführen, nicht mehr bis zum Zeitpunkt der Löschung der Gesellschaft im Handelsregister aufschieben.

26 Das vorlegende Gericht fragt, ob mit dieser Änderung eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug eingeführt wird, die zum Zeitpunkt des Beitritts des betreffenden Mitgliedstaats zur Union nicht bestand und daher im Widerspruch zu Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie stünde.

27 Nach dieser Bestimmung, die eine Ausnahme von den Vorsteuerabzugsregeln vorsieht, können die nach dem 1. Januar 1979 der Union beigetretenen Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse vom Recht auf Vorsteuerabzug beibehalten, die am Tag ihres Unionsbeitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.

28 Im vorliegenden Fall gibt es jedoch keinen Anhaltspunkt dafür, dass mit den nationalen Rechtsvorschriften, die unbestritten die Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister im Fall der Auflösung einer juristischen Person mit oder ohne Liquidation betreffen, ein von dieser Ausnahme gedeckter Ausschluss eingeführt würde.

29 Um feststellen zu können, ob eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren fragliche eine gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßende Beschränkung einführt, ist diese Maßnahme daher im Hinblick auf den in der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere in Art. 168 der Richtlinie, geregelten Vorsteuerabzugsmechanismus zu prüfen.

30 Somit möchte das vorlegende Gericht mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere Art. 168, einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die zwingende Streichung einer Gesellschaft, deren Auflösung gerichtlich angeordnet wurde, aus dem Mehrwertsteuerregister auch dann die Verpflichtung, die auf die zum Zeitpunkt dieser Auflösung vorhandenen Aktiva geschuldete oder als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer zu berechnen und an den Staat abzuführen, nach sich zieht, wenn die aufgelöste Gesellschaft Partei geltender Verträge bleibt und erklärt, ihre Tätigkeit während des Liquidationsverfahrens nicht eingestellt zu haben, und die damit das Recht auf Vorsteuerabzug von der Einhaltung dieser Verpflichtung abhängig macht.

Zur Auslegung von Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie

31 Für die Beantwortung der Fragen des vorlegenden Gerichts ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit gemäß Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Einstufung als Steuerpflichtiger rechtfertigt, dem nach dieser Richtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug zuerkannt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, Rn. 19).

32 Nach ständiger Rechtsprechung ist das in Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Urteile vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 53, und vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 55).

33 Die Vorsteuerregelung soll den Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlasten und gewährleistet eine völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteile vom 22. Februar 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, Rn. 24, und vom 3. März 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, Rn. 25).

34 Aus Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger, soweit er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands oder einer Dienstleistung als solcher handelt und den Gegenstand oder die Dienstleistung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand oder diese Dienstleistung abzuziehen (Urteil vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 27).

35 Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug an die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit geknüpft ist.

36 Bei Aufgabe der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft (mit Ausnahme der in Art. 19 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Fälle, in denen ein Gesamt- oder Teilvermögen auf eine Gesellschaft übertragen wird) sieht diese Richtlinie in Art. 18 Buchst. c ausdrücklich vor, dass der Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder seine Rechtsnachfolger der Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt werden kann, wenn diese Gegenstände zum Vorsteuerabzug berechtigt haben.

37 Der Gerichtshof hat festgestellt, dass dieser Art. 18 Buchst. c den Fall der Aufgabe der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit ohne Unterscheidung nach den Ursachen oder den Umständen der Aufgabe – abgesehen von der in der vorstehenden Randnummer genannten Ausnahme – allgemein erfasst und damit auch diejenige Aufgabe der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit, die sich aus der Streichung des Steuerpflichtigen aus dem Mehrwertsteuerregister ergibt (Urteil vom 8. Mai 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, Rn. 26 und 28).

38 Der Gerichtshof hat nämlich darauf hingewiesen, dass das Hauptziel dieses Art. 18 Buchst. c darin besteht, zu verhindern, dass Gegenstände, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, nach Aufgabe der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit – aus welchen Gründen oder unter welchen Umständen sie auch erfolgt sein mag – einem unversteuerten Endverbrauch zugeführt werden (Urteil vom 8. Mai 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, Rn. 27).

39 Diese Erwägungen gelten folglich für eine Aufgabe einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die auf einer gerichtlichen Entscheidung beruht und die zwingende Streichung der betreffenden Gesellschaft aus dem Mehrwertsteuerregister nach sich zieht. Gemäß Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten in diesem Fall annehmen, dass der Steuerpflichtige eine Lieferung an sich selbst bewirkt, die die Verpflichtung entstehen lässt, die geschuldete oder als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer zu berechnen und an den Staat abzuführen.

40 Wie sich schon aus dem Wortlaut von Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie und dem mit dieser Bestimmung verfolgten Ziel ergibt, gilt dies jedoch nur dann, wenn der Steuerpflichtige seine der Steuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit aufgibt und keine steuerbaren Umsätze mehr bewirkt.

41 Setzt der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Tätigkeit fort, steht den Mitgliedstaaten die in diesem Art. 18 Buchst. c vorgesehene Möglichkeit nicht offen.

42 Im vorliegenden Fall weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass es im Ausgangsverfahren um eine aufgelöste und liquidierte Gesellschaft gehe, die dennoch weiterhin bestimmte wirtschaftliche Umsätze bewirke und einen nicht unerheblichen Umsatz erziele, was sie nach nationalem Recht verpflichte, erneut ihre Eintragung ins Mehrwertsteuerregister zu beantragen.

43 In diesem Zusammenhang ist die Verpflichtung, die auf die zum Zeitpunkt der Auflösung vorhandenen Aktiva dieser Gesellschaft geschuldete Mehrwertsteuer zu berechnen und an den Staat abzuführen, um das Recht auf Abzug der berechneten Steuer als Vorsteuer in Anspruch nehmen zu können, nicht dadurch gerechtfertigt, dass ein unversteuerter Endverbrauch verhindert werden soll.

44 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Frage, ob die Mehrwertsteuer, die für vorausgegangene oder nachfolgende Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung ist (Urteil vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 54). Wie der Direktor geltend gemacht hat, stellt es für die betreffende Gesellschaft ein Hindernis für einen Vorsteuerabzug dar, wenn von ihr verlangt wird, dass

sie die geschuldete Mehrwertsteuer tatsächlich entrichtet, da sie dadurch gezwungen ist, Mittel zu binden, und die Steuerbehörden verpflichtet sind, ihr diese Mittel bei der neuerlichen Registrierung zurückzuzahlen, während andere Wirtschaftsteilnehmer, die Aktiva besitzen, diese für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten nutzen können, ohne zu einer solchen Zahlung gezwungen zu sein.

45 Darüber hinaus ergibt sich aus den Rn. 30, 31 und 35 des Urteils vom 3. März 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128), dass bei einer Ausgabe wie etwa einer Ausgabe für Miete, die in Zusammenhang mit einer Leistung steht, die für die wirtschaftliche Tätigkeit einer juristischen Person, die ihre Tätigkeit eingestellt hat und sich in Liquidation befindet, genutzt wurde, das Recht auf Abzug der auf diese Ausgabe entfallenden Vorsteuer anzuerkennen ist, wenn zwischen der Ausgabe und der Tätigkeit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und feststeht, dass keine betrügerische oder missbräuchliche Absicht vorliegt.

46 Daher ist in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens, in dem die Einstellung der Tätigkeit der Gesellschaft, für die diese gegründet worden war, gerichtlich angeordnet wurde, in dem aber feststeht, dass die Gesellschaft während des Liquidationsverfahrens durch die Bewirkung wirtschaftlicher Umsätze weiterhin Umsatz erzielt hat, diese Gesellschaft als Steuerpflichtige anzusehen und kann daher nicht verpflichtet sein, die auf ihre vorhandenen Aktiva berechnete Mehrwertsteuer zu entrichten, um sie dann als Vorsteuer abziehen zu können.

47 Eine solche Verpflichtung stellt eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug dar, die gegen Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt.

48 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

– Die Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung, nach der die zwingende Streichung einer Gesellschaft, deren Auflösung gerichtlich angeordnet wurde, aus dem Mehrwertsteuerregister die Verpflichtung nach sich zieht, die auf die zum Zeitpunkt der Auflösung der Gesellschaft vorhandenen Aktiva geschuldete oder als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer zu berechnen und an den Staat abzuführen, dann nicht entgegensteht, wenn diese Gesellschaft ab ihrer Auflösung keine wirtschaftlichen Umsätze mehr bewirkt.

– Die Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere Art. 168, ist dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die zwingende Streichung einer Gesellschaft, deren Auflösung gerichtlich angeordnet wurde, aus dem Mehrwertsteuerregister auch dann die Verpflichtung, die auf die zum Zeitpunkt dieser Auflösung vorhandenen Aktiva geschuldete oder als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer zu berechnen und an den Staat abzuführen, nach sich zieht, wenn diese Gesellschaft während des Liquidationsverfahrens weiterhin wirtschaftliche Umsätze bewirkt, und die damit das Recht auf Vorsteuerabzug von der Einhaltung dieser Verpflichtung abhängig macht.

Kosten

49 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung, nach der die zwingende Streichung einer Gesellschaft, deren Auflösung gerichtlich angeordnet wurde, aus**

dem Mehrwertsteuerregister die Verpflichtung nach sich zieht, die auf die zum Zeitpunkt der Auflösung der Gesellschaft vorhandenen Aktiva geschuldete oder als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer zu berechnen und an den Staat abzuführen, dann nicht entgegensteht, wenn diese Gesellschaft ab ihrer Auflösung keine wirtschaftlichen Umsätze mehr bewirkt.

2. **Die Richtlinie 2006/112, insbesondere Art. 168, ist dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die zwingende Streichung einer Gesellschaft, deren Auflösung gerichtlich angeordnet wurde, aus dem Mehrwertsteuerregister auch dann die Verpflichtung, die auf die zum Zeitpunkt dieser Auflösung vorhandenen Aktiva geschuldete oder als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer zu berechnen und an den Staat abzuführen, nach sich zieht, wenn diese Gesellschaft während des Liquidationsverfahrens weiterhin wirtschaftliche Umsätze bewirkt, und die damit das Recht auf Vorsteuerabzug von der Einhaltung dieser Verpflichtung abhängig macht.**

Unterschriften