Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

3. Juni 2021 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Recht zum Vorsteuerabzug – Berichtigung der Vorsteuerabzüge – Insolvenzverfahren – Nationale Regelung, die die automatische Versagung des Vorsteuerabzugs für vor der Eröffnung dieses Verfahrens liegende steuerbare Umsätze vorsieht“

In der Rechtssache C-182/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curtea de Apel Suceava (Berufungsgericht Suceava, Rumänien) mit Entscheidung vom 30. März 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 23. April 2020, in dem Verfahren

BE,

DT

gegen

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava als gerichtliche Liquidatorin von BE,

EP

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten N. Wahl, der Präsidentin der Dritten Kammer A. Prechal (Berichterstatterin) und des Richters F. Biltgen,

Generalanwalt: E. Tanchev,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

– der rumänischen Regierung, vertreten durch E. Gane, R. I. Hațieganu und A. Wellman als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und P. Carlin als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), insbesondere der Art. 184 bis 186.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen BE – einem Unternehmen, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist – und DT, der Gesellschafter und Geschäftsführer dieses Unternehmens ist, auf der einen und der Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Suceava, Rumänien) und der Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iaşi (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Iaşi, Rumänien) (im Folgenden zusammen: Steuerbehörden) sowie der Accer Ipurl Suceava, handelnd als gerichtliche Liquidatorin von BE, und EP auf der anderen Seite wegen des von den Steuerbehörden nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen von BE erlassenen Bescheids über die Berichtigung bestimmter Vorsteuerabzüge, die BE vor Eröffnung dieses Insolvenzverfahrens vorgenommen hatte.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie nennt unter den der Steuer unterliegenden Umsätzen die Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt.

4 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

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

5 Nach Art. 167 der Richtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

6 Art. 168 der Richtlinie 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;

b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Artikel 18 Buchstabe a sowie Artikel 27 gleichgestellt sind;

c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;

d) die Mehrwertsteuer, die für dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 geschuldet wird;

e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.“

7 Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.“

8 Art. 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.“

9 Art. 186 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 184 und 185 fest.“

Rumänisches Recht

10 Art. 11 der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) (im Folgenden: Steuergesetzbuch) bestimmt:

„(1) Bei der Festsetzung der Höhe einer Steuer oder Abgabe im Sinne dieses Gesetzbuchs können die Steuerbehörden eine Transaktion, die keinen wirtschaftlichen Zweck hat, unberücksichtigt lassen oder die Form einer Transaktion neu einordnen, um deren wirtschaftlichen Gehalt widerzuspiegeln.

…“

11 Art. 148 („Berichtigung der abziehbaren Vorsteuer im Fall des Erwerbs von Dienstleistungen oder Gegenständen, die keine Investitionsgüter sind“) des Steuergesetzbuchs bestimmt:

„(1) Soweit die Vorschriften über die Lieferung an sich selbst oder die Leistung an sich selbst keine Anwendung finden, wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug in folgenden Fällen berichtigt:

a) der Vorsteuerabzug ist höher oder niedriger als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war;

b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt wurden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben …

c) der Steuerpflichtige verliert das Recht auf Vorsteuerabzug für nicht gelieferte bewegliche Gegenstände und nicht genutzte Dienstleistungen bei Ereignissen wie Gesetzesänderungen, Änderungen des Gegenstands der Tätigkeit, der Zuweisung von Gegenständen/Dienstleistungen zu Umsätzen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, und deren späteren Zuweisung zu Umsätzen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht besteht, im Bestand fehlenden Gegenständen.

…“

12 Art. 149 („Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern“) des Steuergesetzbuchs bestimmt:

„…

(2) Soweit die Vorschriften über die Lieferung an sich selbst oder die Leistung an sich selbst keine Anwendung finden, wird die abzugsfähige Vorsteuer für Investitionsgüter in den in Abs. 4 Buchst. a bis d genannten Fällen berichtigt. …

…

(4) Die Berichtigung der in Abs. 1 Buchst. d vorgesehenen abziehbaren Vorsteuer erfolgt:

a) wenn das Investitionsgut vom Steuerpflichtigen
   1. ganz oder teilweise für andere Zwecke als seine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet wird, mit Ausnahme der Gegenstände, deren Erwerb einer Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf 50 % … unterliegt;
   2. für Umsätze verwendet wird, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht;
   3. für Umsätze verwendet wird, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug in anderer Höhe als ursprünglich abgezogen besteht;

b) in den Fällen, in denen Änderungen bei den Faktoren eintreten, die zur Berechnung des Steuerabzugs verwendet werden;

c) wenn ein Investitionsgut, bezüglich dessen das Recht auf Vorsteuerabzug ganz oder teilweise beschränkt war, Gegenstand eines Umsatzes ist, für den die Vorsteuer abziehbar ist. Im Fall einer Lieferung von Gegenständen ist der zusätzliche Betrag der abzuziehenden Vorsteuer auf den Betrag der für die Lieferung der betreffenden Gegenstände erhobenen Steuer begrenzt;

d) wenn das Investitionsgut nicht mehr existiert …

…“

13 Art. 3 der Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (Gesetz Nr. 85/2006 über das Insolvenzverfahren) (im Folgenden: Insolvenzgesetz) bestimmt:

„…

23. unter ‚Insolvenzverfahren‘ ist das kollektive und gleichstellende Verfahren bei einer Insolvenz zu verstehen, das für den Schuldner im Hinblick auf die Liquidation seines Vermögens zur Deckung seiner Verbindlichkeiten Anwendung findet und dem die Streichung aus dem Register, in dem er eingetragen ist, folgt;

…“

14 In Art. 47 des Insolvenzgesetzes heißt es:

„…

(7) Ab dem Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen darf der Schuldner nur noch Tätigkeiten ausüben, die für die Durchführung der Liquidationsmaßnahmen erforderlich sind.“

15 Art. 116 des Insolvenzgesetzes sieht vor:

„(1) Die Liquidation der Vermögensgegenstände des Schuldners wird vom Insolvenzverwalter unter der Aufsicht des Insolvenzgerichts durchgeführt. Um den Wert des Vermögens des Schuldners zu maximieren, unternimmt der Insolvenzverwalter alle Schritte, um es in geeigneter Form zu vermarkten, wobei die Kosten der Werbung zu Lasten des Vermögens des Schuldners gehen.

(2) Die Liquidation beginnt unmittelbar, nachdem der Insolvenzverwalter die Bestandsaufnahme abgeschlossen und das Bewertungsgutachten vorgelegt hat. Die Gegenstände können als Gesamtheit in funktionstüchtigem Zustand oder einzeln verkauft werden. Die Methode des Verkaufs der Gegenstände, d. h. durch öffentliche Versteigerung, direkte Verhandlungen oder eine Kombination aus beidem, wird auf Vorschlag des Insolvenzverwalters von der Gläubigerversammlung genehmigt. Der Insolvenzverwalter legt der Generalversammlung der Gläubiger auch das Verkaufsreglement vor, das den von ihr gewählten Verkaufsmodalitäten entspricht.

…“

16 Art. 123 des Insolvenzgesetzes sieht vor:

„Die Forderungen werden im Falle der Insolvenz in der folgenden Reihenfolge beglichen:

1. Steuern, Stempelabgaben und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit dem durch dieses Gesetz eingeführten Verfahren …

…“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

17 BE, deren Gesellschafter und Geschäftsführer DT ist, ist eine Gesellschaft, die eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie ausübte. Mit Urteil vom 10. Februar 2015 eröffnete das Tribunalul Suceava (Landgericht Suceava, Rumänien) das Insolvenzverfahren über das Vermögen von BE.

18 Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen wurde BE einer Steuerprüfung unterzogen, die mit dem Erlass eines Steuerbescheids vom 26. November 2015 abgeschlossen wurde. Mit diesem Bescheid wird BE u. a. die Verpflichtung auferlegt, wegen der Berichtigung der Vorsteuerabzüge, die sie für den Zeitraum vom 20. Mai 2013 bis zum 13. Februar 2014 vorgenommen hatte, in dem sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübte und als mehrwertsteuerpflichtige Person registriert war, einen Betrag von 646 259 rumänischen Lei (RON) (ca. 132 000 Euro) zu zahlen. Dieser Betrag setzt sich aus 535 409 RON (ca. 109 000 Euro) wegen Abzügen für Waren und Verbrauchsmaterialien, 55 134 RON (ca. 11 400 Euro) wegen Abzügen für Ausrüstungsgegenstände und 55 716 RON (ca. 11 600 Euro) wegen Abzügen bezüglich eines Mietvertrags über eine Immobilie zusammen.

19 Mit Bescheid vom 22. Januar 2018 wurde der Einspruch von BE und DT gegen diesen Steuerbescheid zurückgewiesen, da die Steuerbehörden der Ansicht waren, dass BE zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit aufgegeben habe. Sie wiesen insoweit darauf hin, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Verfahren der Liquidation und des Verkaufs der Gegenstände im Hinblick auf die Begleichung der Schulden impliziere, so dass die im Rahmen dieses Verfahrens getätigten Umsätze als solche keinen wirtschaftlichen Zweck hätten. Der Umstand, dass der Verkauf der Gegenstände im Rahmen des Insolvenzverfahrens der Mehrwertsteuer unterlegen habe, sei unerheblich.

20 Das Tribunalul Suceava (Landgericht Suceava) gab der Klage, die die Kläger des Ausgangsverfahrens gegen den Steuerbescheid vom 26. November 2015 und den Einspruchsbescheid vom 22. Januar 2018 einlegten, statt. Mit Urteil vom 18. Juni 2019 gab das vorlegende Gericht dem von den Steuerbehörden gegen das Urteil dieses Gerichts eingelegten Rechtsmittel statt, so dass BE weiterhin den in dem Steuerbescheid festgesetzten Betrag von 646 259 RON (ca. 132 000 Euro) schuldet. Das vorlegende Gericht bestätigte in diesem Zusammenhang die von den Steuerbehörden vorgenommene Auslegung des innerstaatlichen Rechts, wonach die Eröffnung des Insolvenzverfahrens als solche als Grund für die Beendigung des Rechts auf Vorsteuerabzug anzusehen sei, da die während dieses Verfahrens getätigten Umsätze keinen wirtschaftlichen Zweck hätten.

21 Die Kläger des Ausgangsverfahrens erhoben bei diesem Gericht Wiederaufnahmeklage und machten einen Verstoß gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie geltend.

22 Hierzu bringen die Kläger des Ausgangsverfahrens u. a. vor, dass das Unternehmen sowohl vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen von BE als auch während des Insolvenzverfahrens wirksam als mehrwertsteuerpflichtige Person registriert gewesen sei, so dass die mit dem Insolvenzverfahren in Zusammenhang stehenden Tätigkeiten, d. h. die Verkäufe von Waren und Immobilien sowie die Vermietung von Immobilien, weiterhin der Mehrwertsteuer unterlegen hätten, die weiterhin erhoben worden sei.

23 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts stellt sich daher die Frage, ob es nach dem Unionsrecht zulässig ist, dass die während des Insolvenzverfahrens bewirkten Umsätze automatisch so betrachtet werden, als hätten sie keinen wirtschaftlichen Zweck, was bedeuten würde, dass die Eröffnung dieses Verfahrens den Wirtschaftsteilnehmer dazu verpflichtet, die Mehrwertsteuer, die auf vor der Eröffnung dieses Verfahrens liegende wirtschaftliche Umsätze erhoben wurde, automatisch zugunsten des Staates zu berichtigen, und zwar ungeachtet dessen, dass der Wirtschaftsteilnehmer während des

über sein Vermögen eröffneten Insolvenzverfahrens mit Ausnahme eines kurzen Zeitraums von drei Wochen die Eigenschaft einer mehrwertsteuerpflichtigen Person behielt und der Verkauf der Gegenstände im Rahmen der Insolvenz der Mehrwertsteuer unterlag.

24 Außerdem hält es das vorlegende Gericht für den Fall, dass der Gerichtshof eine solche automatische Berichtigung als rechtmäßig und mit dem Unionsrecht vereinbar ansehen sollte, für erforderlich, die Frage zu klären, ob eine solche Vorgehensweise in angemessenem Verhältnis zu dem angestrebten Ziel steht.

25 Das vorlegende Gericht weist ferner darauf hin, dass im vorliegenden Fall die Liquidation der Gegenstände beendet sei und dass für die während der Liquidation getätigten Umsätze letztlich kein Vorsteuerabzug gewährt worden sei.

26 Unter diesen Umständen hat die Curtea de Apel Suceava (Berufungsgericht Suceava, Rumänien) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität, des Rechts auf Vorsteuerabzug und der Steuersicherheit unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einer nationalen Regelung entgegen, durch die, sobald das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Wirtschaftsteilnehmers eröffnet ist, automatisch und ohne weitere Prüfung eine Berichtigung der Mehrwertsteuer durch Versagung des Vorsteuerabzugs für steuerbare Umsätze aus der Zeit vor dem Eintritt in das Insolvenzverfahren erfolgt und der Wirtschaftsteilnehmer zur Zahlung der abzugsfähigen Vorsteuer verpflichtet wird? Steht der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens in Anbetracht der wirtschaftlichen Folgen für den Wirtschaftsteilnehmer und der Endgültigkeit einer solchen Berichtigung einer solchen nationalen Regelung entgegen?

Zur Vorlagefrage

27 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung oder Praxis entgegenstehen, wonach die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Wirtschaftsteilnehmers, das die Liquidation dieses Vermögens zugunsten der Gläubiger des Wirtschaftsteilnehmers impliziert, automatisch die Verpflichtung für diesen Wirtschaftsteilnehmer mit sich bringt, die Vorsteuerabzüge zu berichtigen, die er für Gegenstände und Dienstleistungen vorgenommen hat, die er vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen erworben hat.

28 Das in Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. März 2021, A. [Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug], C-895/19, EU:C:2021:216, Rn. 32).

29 Der in den Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Mechanismus zur Berichtigung von Vorsteuerabzügen wiederum ist integraler Bestandteil der mit dieser Richtlinie eingeführten Vorsteuerabzugsregelung. Er soll die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird, so dass die auf einer früheren Stufe bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Abzug berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die dieser Steuer unterliegen. Dieser Mechanismus verfolgt somit das Ziel, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. März 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, Rn. 27).

30 Im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem können nämlich nur Steuern abgezogen werden, mit denen die von einem Steuerpflichtigen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendeten Gegenstände oder Dienstleistungen auf der Vorstufe belastet waren. Der Vorsteuerabzug ist an die Erhebung der Steuern auf der folgenden Stufe geknüpft. Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (Urteil vom 9. Juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, Rn. 21).

31 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Steuerbehörden die Berichtigung der von BE vorgenommenen Vorsteuerabzüge betreffend die im Zeitraum vom 20. Mai 2013 bis zum 13. Februar 2014 erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen ausgehend von der Prämisse vornahmen, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Unternehmens wie BE zwangsläufig dessen wirtschaftliche Tätigkeiten beende. Sie machten hierzu geltend, dass die im Anschluss an die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkten Umsätze nur dazu dienten, das Vermögen des Unternehmens zugunsten seiner Gläubiger zu liquidieren, so dass diese Umsätze keinen wirtschaftlichen Zweck hätten.

32 Insoweit hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie der Mehrwertsteuer zwar einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweist, diese Steuer jedoch ausschließlich Tätigkeiten wirtschaftlicher Art betrifft. So unterliegen nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie u. a. Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, der Mehrwertsteuer (Urteil vom 17. Dezember 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, Rn. 24 und 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Daraus folgt, dass es in dem Fall, dass sich herausstellen sollte, dass von der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens an keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr ausgeübt werden kann, ab dieser Eröffnung auch keine besteuerten Umsätze geben kann, die die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ermöglichen könnten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. November 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, Rn. 35), was eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge gemäß dem nationalen Recht zur Umsetzung der Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie erforderlich machen würde.

34 Das vorlegende Gericht hat jedoch Zweifel an der in Rn. 31 des vorliegenden Urteils genannten Prämisse, wonach die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Wirtschaftsteilnehmers zwangsläufig dessen wirtschaftliche Tätigkeiten beendet.

35 Daher ist zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit aufgrund dessen als beendet angesehen werden kann, dass das Insolvenzverfahren über das Vermögen des betreffenden Wirtschaftsteilnehmers eröffnet worden ist, da die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach den im nationalen Recht vorgesehenen Bestimmungen zur Folge hat, dass die danach bewirkten Umsätze nur noch dazu dienen können, das Vermögen dieses Wirtschaftsteilnehmers zugunsten seiner Gläubiger zu liquidieren.

36 Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Zudem erfasst der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

37 Nach ständiger Rechtsprechung macht die Analyse dieser Definitionen deutlich, dass sich der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ auf einen weiten Anwendungsbereich erstreckt und dass er objektiv festgelegt ist, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet

wird. Somit wird eine Tätigkeit im Allgemeinen als wirtschaftlich angesehen, wenn sie nachhaltig ist und gegen ein Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt (Urteil vom 5. Juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Da die Tätigkeit als solche unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis zu betrachten ist, kann folglich der bloße Umstand, dass die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen nach den dafür im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Modalitäten die Zwecke der Umsätze dieses Steuerpflichtigen in dem Sinne ändert, dass diese Zwecke nicht mehr den langfristigen Betrieb seines Unternehmens umfassen, sondern nur noch dessen Liquidation zum Zweck der Begleichung der Schulden gefolgt von seiner Auflösung, als solcher den wirtschaftlichen Charakter der im Rahmen dieses Unternehmens bewirkten Umsätze nicht berühren.

39 Außerdem ist diese Auslegung, wie die Europäische Kommission hervorgehoben hat, auch im Hinblick auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität geboten, der insbesondere nicht zulässt, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Umsätze, die deshalb miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. März 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, Rn. 32).

40 Auch wenn nämlich die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden normalerweise die Auflösung des betreffenden Unternehmens mit sich bringt, steht dieses Unternehmen gleichwohl, solange es seine Tätigkeit während des Insolvenzverfahrens fortführt, mit anderen Steuerpflichtigen, die ähnliche Leistungen erbringen wie die, die es selbst erbringt, im Wettbewerb, so dass die betreffenden Leistungen für die Zwecke der Mehrwertsteuer grundsätzlich gleich zu behandeln sind.

41 Im Übrigen zeigt sich vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht, dass im vorliegenden Fall BE während des Insolvenzverfahrens weiterhin als steuerpflichtige Person registriert war und dass die Steuerbehörden die im Rahmen dieses Verfahrens bewirkten Umsätze der Mehrwertsteuer unterwarfen, was zu bestätigen scheint, dass BE ihre wirtschaftliche Tätigkeit tatsächlich fortgeführt und trotz dessen, dass das Insolvenzverfahren über ihr Vermögen eröffnet worden war, besteuerte Umsätze tätigte.

42 Unter diesen Umständen kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens den engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze unterbrochen hätte und dass der betreffende Steuerpflichtige verpflichtet wäre, den Betrag der abgezogenen Vorsteuer zu entrichten (vgl. entsprechend Urteil vom 9. November 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, Rn. 46).

43 Schließlich ist entgegen dem, was die rumänische Regierung im Wesentlichen vorgebracht hat, die Möglichkeit für den betreffenden Steuerpflichtigen, in einer Situation, in der er in einem ersten Schritt verpflichtet wurde, die vorgenommenen Vorsteuerabzüge aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen zu berichtigen, obwohl seine wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt wurde, in einem zweiten Schritt zu beantragen, dass ihm die betreffenden Beträge gerade deshalb zurückgezahlt werden, weil er während des Insolvenzverfahrens seine wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt hat, nicht geeignet, die Beschränkung seines Vorsteuerabzugsrechts auszugleichen, die sich aus dieser durch das nationale Recht auferlegten Berichtigungspflicht ergibt.

44 Wie auch die Kommission ausgeführt hat, stellt es für das betroffene Unternehmen nämlich ein Hindernis für den Vorsteuerabzug dar, wenn von ihm infolge einer Berichtigungsentscheidung verlangt wird, dass es die angeblich geschuldete Mehrwertsteuer tatsächlich entrichtet, da es dadurch gezwungen ist, Mittel zu binden, bis die Steuerbehörden ihm die zu Unrecht gezahlte Mehrwertsteuer zurückzahlen, während andere Wirtschaftsteilnehmer, über deren Vermögen nicht das

Insolvenzverfahren eröffnet wurde, diese Mittel für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten nutzen können, ohne zu einer solchen Zahlung gezwungen zu sein (vgl. entsprechend Urteil vom 9. November 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, Rn. 44).

45 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung oder Praxis entgegenstehen, wonach die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Wirtschaftsteilnehmers, das die Liquidation dieses Vermögens zugunsten der Gläubiger des Wirtschaftsteilnehmers impliziert, automatisch die Verpflichtung für diesen Wirtschaftsteilnehmer mit sich bringt, die Vorsteuerabzüge zu berichtigen, die er für Gegenstände und Dienstleistungen vorgenommen hat, die er vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen erworben hat, wenn die Eröffnung eines solchen Verfahrens der Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Wirtschaftsteilnehmers im Sinne von Art. 9 der Richtlinie, namentlich zum Zweck der Liquidation des betreffenden Unternehmens, nicht entgegenstehen kann.

Kosten

46 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 184 bis 186 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung oder Praxis entgegenstehen, wonach die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Wirtschaftsteilnehmers, das die Liquidation dieses Vermögens zugunsten der Gläubiger des Wirtschaftsteilnehmers impliziert, automatisch die Verpflichtung für diesen Wirtschaftsteilnehmer mit sich bringt, die Vorsteuerabzüge zu berichtigen, die er für Gegenstände und Dienstleistungen vorgenommen hat, die er vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen erworben hat, wenn die Eröffnung eines solchen Verfahrens der Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Wirtschaftsteilnehmers im Sinne von Art. 9 der Richtlinie, namentlich zum Zweck der Liquidation des betreffenden Unternehmens, nicht entgegenstehen kann.

Unterschriften