Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ANTHONY M. COLLINS
vom 28. September 2023 [1]

Rechtssache C-341/22

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
gegen
Agenzia delle Entrate

(Vorabentscheidungsersuchen der Corte suprema di cassazione [Kassationsgerichtshof, Italien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerpflichtiger – Nicht operatives Unternehmen – Widerlegbare Vermutung auf der Grundlage des Verhältnisses des Wertes der Umsätze zum Wert des Anlagevermögens – Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug – Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer – Verhältnismäßigkeit – Rechtssicherheit – Berechtigtes Vertrauen“

I. Einleitung

1. Erlaubt es die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [2] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) einem Mitgliedstaat, Rechtsvorschriften zu erlassen, nach denen ein als Steuerpflichtiger registriertes Unternehmen als nicht operativ angesehen werden kann, so dass dieses Unternehmen, wenn es während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre eine Mindestschwelle für mehrwertsteuerpflichtige Ausgangsumsätze nicht erreicht, unbeschadet seines Rechts, die entrichtete Vorsteuer mit der auf seine Ausgangsumsätze erhobenen Mehrwertsteuer zu verrechnen, das Recht verliert, Mehrwertsteuerguthaben auf einen nachfolgenden Besteuerungszeitraum zu übertragen, es sei denn, es kann nachweisen, dass es diese Schwelle aus objektiven Gründen nicht erreichen konnte?

[1] Originalsprache: Englisch.

[2] ABl. 2006, L 347, S. 1.

II. Nationales Recht

2. Art. 30 („Ruhende Unternehmen. Bewertung von Wertpapieren“) der Legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (Gesetz Nr. 724/1994 über Maßnahmen zur Rationalisierung der öffentlichen Finanzen) vom 23. Dezember 1994[3] (im Folgenden: Gesetz Nr. 724/1994) in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung lautet:

„1. Für die Zwecke dieses Artikels werden Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften sowie gebietsfremde Unternehmen und Einheiten aller Art mit einer Betriebsstätte im nationalen Hoheitsgebiet als nicht operativ angesehen, wenn das Gesamtaufkommen der Einnahmen, der Bestandsmehrungen und der Erträge (mit Ausnahme der außerordentlichen), die sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung, soweit diese vorgeschrieben ist, ergeben, unter der Summe der Beträge liegt, die sich bei Anwendung folgender Prozentsätze ergeben:

…

c) 15 % des Wertes des sonstigen Anlagevermögens, auch soweit es geleast ist.

…

4. Für nicht operative Unternehmen und Einheiten ist der sich aus der Mehrwertsteuererklärung ergebende Guthabenüberschuss weder erstattungsfähig noch kann er verrechnet … oder übertragen … werden. Bewirkt das nicht operative Unternehmen oder die nicht operative Einheit während drei aufeinanderfolgender Besteuerungszeiträume keine für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevanten Umsätze mindestens in Höhe des Betrags, der sich aus der Anwendung der in Abs. 1 genannten Prozentsätze ergibt, kann der Guthabenüberschuss nicht weiter zur Verrechnung mit der für die folgenden Besteuerungszeiträume zu zahlenden Mehrwertsteuer vorgetragen werden.

4a. Liegen objektive Umstände vor, die die Erzielung von Einnahmen, Bestandsmehrungen, Erträgen und Einkünften im Sinne dieses Artikels unmöglich gemacht haben oder die Bewirkung für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevanter Umsätze gemäß Abs. 4 nicht ermöglicht haben, kann das betreffende Unternehmen beantragen, dass die einschlägigen Vorschriften zur Bekämpfung der Steuerumgehung nicht angewandt werden …“

III. Vorgeschichte des Rechtsstreits des Ausgangsverfahrens, Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

3. Um die von ihr in Kampanien (Italien) erzeugten Weine zu verkaufen, investierte die Vigna Ottieri s.r.l. seit 1996 in Produktionsanlagen, Ausrüstungen und eine Marke. Im Dezember 2005 überließ Vigna Ottieri ihre materiellen und immateriellen Vermögenswerte der Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (im Folgenden: Feudi) entgeltlich zur Nutzung. Zu diesem Zeitpunkt besaß Feudi 22,7 % von Vigna Ottieri.

[3] *Gazzetta Ufficiale* Nr. 304 vom 30. Dezember 1994.

4. Im Jahr 2007 leitete die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Italien ein, in dem sie die Vereinbarkeit von Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 mit der Mehrwertsteuerrichtlinie anzweifelte [4]. Nach einem Schriftwechsel stellte die Kommission dieses Vertragsverletzungsverfahren im September 2010 ein.

5. Im Dezember 2010 stellte die italienische Steuerverwaltung Vigna Ottieri einen Mehrwertsteuerbescheid zu. In diesem Bescheid wurde Vigna Ottieri für das Steuerjahr 2008 als nicht operativ behandelt, weil der Wert der mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze, die das Unternehmen verbucht hatte, unter dem Schwellenwert lag, bis zu dem für die Zwecke von Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 davon ausgegangen wird, dass Unternehmen nicht operativ sind [5]. Die einzigen Einnahmen, die Vigna Ottieri in diesem Steuerjahr offenbar erzielt hatte, waren die Entgelte, die Feudi für die Markennutzung, die Anlagenvermietung und den Verkauf bestimmter gebrauchter Ausrüstung an sie gezahlt hatte. Bei der Anwendung der in Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 festgelegten Schwellenwerte ließ die Steuerverwaltung diese Einnahmen unberücksichtigt, da sie der Auffassung war, dass die von Feudi an Vigna Ottieri gezahlten Entgelte mit der Übertragung eines Unternehmensteils verbunden seien und daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen. In dem Bescheid wurde außerdem festgestellt, dass der Wert der Ausgangsumsätze von Vigna Ottieri während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre nicht den anwendbaren Schwellenwert erreicht habe. Die Steuerverwaltung wies daher die Geltendmachung eines Mehrwertsteuerguthabens durch Vigna Ottieri für das Jahr 2009 zurück.

6. Vigna Ottieri erhob daraufhin Klage auf Aufhebung des Steuerbescheids. Sie machte geltend, dass die Einnahmen, die sie aus der Überlassung ihrer Vermögenswerte zur Nutzung erzielt habe, die in Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 festgelegten Schwellenwerte überschritten hätten. Außerdem liege keine Übertragung eines Unternehmensteils vor, da die Steuerverwaltung nicht nachgewiesen habe, dass Feudi die zuvor von Vigna Ottieri ausgeübte Tätigkeit fortführe. Im April 2012 wies die Commissione tributaria provinciale di Avellino (Provinzfinanzkommission Avellino, Italien) die Anfechtungsklage ab. Vigna Ottieri legte daraufhin gegen dieses Urteil Berufung ein.

7. Im September 2012 übernahm Feudi das Eigentum an Vigna Ottieri.

8. Im Oktober 2013 wies die Commissione tributaria regionale della Campania (Regionale Finanzkommission Kampanien, Italien) die Berufung von Vigna Ottieri zurück. Das Gericht stellte fest, dass nicht operative Unternehmen häufig Dritten, in der Regel ihren Gesellschaftern, die Nutzung ihrer Vermögenswerte zu günstigen Bedingungen gestatteten. In diesen Fällen könnten die Unternehmen, die Eigentümer der Vermögenswerte seien, als nicht operative Unternehmen behandelt werden. Es entschied ferner, dass Vigna Ottieri durch die Vermietung ihrer Vermögenswerte an Feudi, einschließlich der Überlassung des Nutzungsrechts an der Marke, in Wirklichkeit einen Unternehmensteil auf Feudi übertragen habe, weshalb der fragliche Umsatz nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle.

9. Im März 2014 legte Feudi gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde bei der Corte suprema di Cassazione (Kassationsgerichtshof, Italien) ein. Sie machte geltend, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur in den Situationen eingeschränkt werden könne, die die Sechste Richtlinie

[4] Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2007/4392.

[5] Das heißt, der Wert der mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze von Vigna Ottieri lag unter 15 % des Wertes ihres Vermögens.

des Rates[6] ausdrücklich vorsehe. Nach Art. 27 dieser Richtlinie könne der Rat einstimmig zur Einführung nationaler Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen ermächtigen. Da eine solche Ermächtigung fehle, verstoße Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 gegen die Sechste Richtlinie.

10. Die Steuerverwaltung machte geltend, dass sie Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 korrekt angewandt habe. Dieser solle verhindern, dass juristische Personen, die zwar formal eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübten, tatsächlich aber nicht operativ seien, Steuervorteile hätten. Da Vigna Ottieri keine Steuerpflichtige im Sinne von Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei, habe sie ihr berechtigterweise das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert.

11. Die Corte suprema di Cassazione (Kassationsgerichtshof) stellt fest, dass Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 die Gründung nicht operativer Unternehmen verhindern solle, die nur zu dem Zweck bestünden, vorteilhafte steuerliche Bedingungen für die Verwaltung ihres Gesellschaftervermögens zu erlangen. In Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 würden unter Bezugnahme auf die durchschnittliche Rentabilität des Gesellschaftsvermögens Schwellenwerte festgelegt, um festzustellen, wann ein Unternehmen als nicht operativ zu qualifizieren sei. Die Vermutung, dass Unternehmen, die diese Schwellenwerte nicht erreichten, nicht operative Unternehmen seien, beruhe auf der Feststellung, dass eine echte Geschäftstätigkeit nicht ausgeübt werden könne, wenn ein Mindestmaß an fortgesetzten Einnahmen fehle. Ein Unternehmen könne diese Vermutung widerlegen, indem es nachweise, dass es ihm aufgrund objektiver Umstände unmöglich gewesen sei, dieses Mindestmaß an Einnahmen zu erzielen.

12. Die Corte suprema di Cassazione (Kassationsgerichtshof) erläutert, dass ein nicht operativer Steuerpflichtiger das Recht auf Rückerstattung eines von ihm in seiner Steuererklärung geltend gemachten Guthabens aus überschüssiger Vorsteuer[7] ebenso verliere wie das Recht auf Verrechnung dieses Guthabens mit anderen Mehrwertsteuerverbindlichkeiten und das Recht auf Übertragung des Guthabens auf einen Dritten. Der Steuerpflichtige behalte zwar das Recht, dieses Guthaben vorzutragen und von der in den folgenden Besteuerungszeiträumen zu zahlenden Mehrwertsteuer abzuziehen, doch gehe dieses Recht dann verloren, wenn er die in Nr. 11 der vorliegenden Schlussanträge genannten Schwellenwerte während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre nicht erreiche. Das Recht auf Vorsteuerabzug entstehe, wenn ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen liefere bzw. erbringe, die dieser als Eingangsumsätze für seine besteuerten Ausgangsumsätze verwende. Die nationale Steuerverwaltung könne keine zusätzlichen Bedingungen aufstellen. In diesem Zusammenhang ist die Corte suprema di Cassazione (Kassationsgerichtshof) unsicher, ob es möglich sei, einem Unternehmen die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nach Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie abzuerkennen, wenn es die Voraussetzungen von Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 aufgrund eines nicht ausreichenden Umfangs mehrwertsteuerpflichtiger Ausgangsumsätze nicht erfülle, selbst wenn die Gründe für die Aberkennung widerlegt werden könnten.

[6] Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie). Mit Wirkung vom 1. Januar 2007 wurde die Sechste Richtlinie durch die Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben und ersetzt.

[7] Das Konzept des „Guthabens aus überschüssiger Vorsteuer“ kommt zur Anwendung, wenn ein Unternehmen, das mehr mehrwertsteuerpflichtige Eingangsumsätze als Ausgangsumsätze getätigt hat, nicht in der Lage ist, die gezahlte Mehrwertsteuer vollständig mit der in einem bestimmten Steuerjahr in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer zu verrechnen.

13. Die Mehrwertsteuerrichtlinie erkenne auch an, dass die Verhinderung von Betrug, Steuerhinterziehung und Missbrauch legitime Zwecke seien. Das Recht auf Vorsteuerabzug könne demnach versagt werden, wenn ein Steuerpflichtiger unter dem Vorwand, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, in Wirklichkeit Gegenstände als Privatvermögen zu erwerben versuche, für die ein Vorsteuerabzug möglich gewesen wäre, wenn sie in Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit erworben worden wären. Die Steuerverwaltung könne jedoch keine Beweisregeln aufstellen, wie z. B. eine Vermutung für das Vorliegen von Missbrauch oder Betrug im Fall der Aufgabe einer Investition, die es den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren würde, das Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben. Die Corte suprema di Cassazione (Kassationsgerichtshof) bezweifelt daher, dass die in Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 aufgestellte Vermutung dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspreche, auch wenn die Kommission dies auf Anfrage des Europäischen Parlaments hin bejaht habe [8].

14. Schließlich fragt sich die Corte suprema di Cassazione (Kassationsgerichtshof), ob Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verstoße. Ein Steuerpflichtiger, der einen Umsatz tätige, könne sich nicht sicher sein, ob dieser zu einem Recht auf Vorsteuerabzug oder auf Mehrwertsteuererstattung führe, da die Ausübung dieser Rechte davon abhänge, dass er in einem bestimmten Steuerjahr ein bestimmtes Einkommen erziele.

15. Unter diesen Umständen hat die Corte suprema di Cassazione (Kassationsgerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt werden, dass er die Steuerpflichtigeneigenschaft und damit das Recht auf Abzug oder Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer der Person versagt, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevante aktive Umsätze in einem Umfang bewirkt, der im Verhältnis zu dem, was von den ihr zur Verfügung stehenden Vermögenswerten für drei aufeinanderfolgende Jahre nach gesetzlich im Voraus festgelegten Kriterien vernünftigerweise erwartet werden konnte, als nicht kohärent – weil viel zu gering – anzusehen ist, und die nicht in der Lage ist, zur Rechtfertigung dieses Umstands das Vorliegen objektiver Hinderungsgründe darzutun?

2. Falls die erste Frage verneint wird: Stehen Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie und die allgemeinen Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit der Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug einer nationalen Regelung entgegen, die mit Art. 30 Abs. 4 des Gesetzes Nr. 724 von 1994 das Recht auf Abzug der auf Erwerbe entrichteten Mehrwertsteuer, auf ihre Erstattung oder ihre Verwendung in einem folgenden Besteuerungszeitraum dem Steuerpflichtigen versagt, der für drei aufeinanderfolgende Besteuerungszeiträume für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevante aktive Umsätze in einem Umfang bewirkt, der im Verhältnis zu dem, was von den ihm zur Verfügung stehenden Vermögenswerten für drei aufeinanderfolgende Jahre nach gesetzlich im Voraus festgelegten Kriterien vernünftigerweise erwartet werden konnte, als nicht kohärent – weil viel zu gering – anzusehen ist, und der nicht in der Lage ist, zur Rechtfertigung dieses Umstands das Vorliegen objektiver Hinderungsgründe darzutun?

[8] Siehe Antwort der Kommission vom 30. November 2010 auf die Parlamentarische Anfrage P-9064/2010 (ABl. 2011, C 249 E, S. 1).

3. Falls die zweite Frage verneint wird: Stehen die unionsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer nationalen Regelung entgegen, die mit Art. 30 Abs. 4 des Gesetzes Nr. 724 von 1994 das Recht auf Abzug der auf Erwerbe entrichteten Mehrwertsteuer, auf ihre Erstattung oder ihre Verwendung in einem folgenden Besteuerungszeitraum dem Steuerpflichtigen versagt, der für drei aufeinanderfolgende Besteuerungszeiträume für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevante aktive Umsätze in einem Umfang bewirkt, der im Verhältnis zu dem, was von den ihm zur Verfügung stehenden Vermögenswerten für drei aufeinanderfolgende Jahre nach gesetzlich im Voraus festgelegten Kriterien vernünftigerweise erwartet werden konnte, als nicht kohärent – weil viel zu gering – anzusehen ist, und der nicht in der Lage ist, zur Rechtfertigung dieses Umstands das Vorliegen objektiver Hinderungsgründe darzutun?

16. Feudi, die italienische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. In der Sitzung vom 14. Juni 2023 haben diese Verfahrensbeteiligten mündlich verhandelt und die Fragen des Gerichtshofs beantwortet.

IV. Rechtliche Würdigung

A. Die erste Frage

17. Feudi vertritt die Auffassung, dass die erste Frage zu verneinen sei. Die Eigenschaft als Steuerpflichtiger sei eine Folge der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit, unabhängig von ihrer Rentabilität oder dem Wert ihrer Ausgangsumsätze. Nach der Rechtsprechung sei der Umstand, dass ein Gegenstand zu wirtschaftlichen Zwecken verwendet werden könne, im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutze. Könne ein Gegenstand sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, seien alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werde[9]. Feudi weist darauf hin, dass ihre Vermögenswerte in Form von Anlagen, Ausrüstungen und einer Marke nur für den Verkauf von Wein verwendet werden könnten. Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verhindere somit die Anwendung einer Vermutung unter Bezugnahme auf den Wert der mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze.

18. Die italienische Regierung trägt vor, Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie stehe einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Unternehmen zur Erlangung von Steuervorteilen verhindern solle, nicht entgegen. Ein Unternehmen, das keine Waren oder Dienstleistungen auf einem Markt liefere, könne nicht als eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübend angesehen werden. Mit der Einführung einer widerlegbaren Vermutung, die auf den Wert der mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze abstelle und deren Anwendung gerichtlich überprüft werden könne, ziele die nationale Regelung lediglich darauf ab, die Fälle zu ermitteln, in denen ein Unternehmen tatsächlich keine echte wirtschaftliche Tätigkeit ausübe.

19. Die Kommission führt aus, dass die italienischen Rechtsvorschriften Missbräuche verhindern sollten, die aufträten, wenn Unternehmen produktive Vermögenswerte hielten, die keine steuerpflichtigen Einnahmen generierten. Diese Unternehmen würden ermittelt, indem der Wert

[9] Urteil vom 20. Juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, Rn. 20).

der von ihnen gehaltenen Vermögenswerte mit bestimmten Einnahmenschwellen verglichen werde. Lägen die erklärten steuerpflichtigen Einnahmen in einem bestimmten Zeitraum unter diesen Schwellenwerten, gelte ein Unternehmen als nicht operativ, es sei denn, es könne erklären, aus welchen Gründen es so geringe Einnahmen erzielt habe. Das italienische Recht unterwerfe solche Unternehmen außerdem der Körperschaftsteuer zu einem Satz, der unter Bezugnahme auf ein vermutetes Mindesteinkommen berechnet werde. Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 schränke das Recht auf Vorsteuerabzug für nicht operative Unternehmen in dreierlei Hinsicht ein. Erstens könne ein nicht operatives Unternehmen keine Rückerstattung des Vorsteuerüberschusses in einem Steuerjahr erhalten, in dem es als nicht operativ gelte [10]. Zweitens könne ein Unternehmen in einem Steuerjahr, in dem es als nicht operativ gelte, einen Vorsteuerüberschuss nicht mit anderen fälligen Steuern oder Abgaben verrechnen und kein Mehrwertsteuerguthaben an einen Dritten übertragen. Drittens könne ein nicht operatives Unternehmen zwar grundsätzlich ein Mehrwertsteuerguthaben auf das nächste Steuerjahr vortragen, doch gehe dieses Recht verloren, wenn es während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre als nicht operativ gelte.

20. In Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ sehr weit gefasst und umfasst jede auf Dauer angelegte Tätigkeit, die gegen Entgelt ausgeübt wird, unabhängig von Zweck oder Ergebnis dieser Tätigkeit. Die Kommission ist der Ansicht, dass ein Unternehmen nicht zwangsläufig seine Eigenschaft als Steuerpflichtiger verliere, wenn es nach den geltenden nationalen Rechtsvorschriften als nicht operativ gelte. Die Eigenschaft als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei unabhängig von der Rentabilität der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten. Ein nicht operatives Unternehmen könne immer angeben, dass es keine Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Ausgangsumsätze erworben habe; in diesem Fall habe es nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie kein Recht auf Vorsteuerabzug. Nach Ansicht der Kommission hat die italienische Steuerbehörde den wirtschaftlichen Charakter der Tätigkeiten von Vigna Ottieri nicht bestritten, sondern dieses Unternehmen aufgrund der unzureichenden Rentabilität seiner mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze als nicht operativ eingestuft.

21. Der Begriff „Steuerpflichtiger“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie wird unter Bezugnahme auf den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie definiert. Gerade dass eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, rechtfertigt die Einstufung als „Steuerpflichtiger“ nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie [11].

22. In Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ so definiert, dass er alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers und Dienstleistenden umfasst und „die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ einschließt. Der Begriff „Nutzung“ bezieht sich entsprechend dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer auf alle Vorgänge, ungeachtet ihrer Rechtsform, die darauf abzielen, aus einem Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen [12]. Für die Unterscheidung zwischen der nicht in den Anwendungsbereich der

[10] Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung ergänzt, dass ein nicht operatives Unternehmen das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf mehrwertsteuerpflichtige Ausgangsumsätze nicht verliere, auch wenn das Volumen dieser Umsätze unter dem Schwellenwert liege. Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 schränke lediglich die Ausübung des Rechts auf Abzug des Vorsteuerüberschusses ein.

[11] Urteile vom 15. September 2011, Słaby u. a. (C-180/10 und C-181/10, EU:C:2011:589, Rn. 43), und vom 20. Januar 2021, AJFP Sibiu und DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, Rn. 25).

[12] Urteile vom 15. September 2011, Słaby u. a. (C-180/10 und C-181/10, EU:C:2011:589, Rn. 45), und vom 20. Januar 2021, AJFP Sibiu und DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, Rn. 27).

Mehrwertsteuer fallenden Tätigkeit eines für private Zwecke handelnden Wirtschaftsteilnehmers und der Tätigkeit eines Wirtschaftsteilnehmers, dessen Umsätze eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, kann es nicht auf die Zahl oder den Wert der Umsätze ankommen [13].

23. Die Begriffe „Lieferung von Gegenständen“ und „Dienstleistungen“ haben objektiven Charakter und sind unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar [14]. Es spielt keine Rolle, ob die Umsätze auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet sind [15]. Der Umstand, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis über oder unter dem normalen Marktpreis ausgeführt wird, ist folglich unerheblich, wenn es um die Qualifizierung einer entgeltlichen Leistung geht [16].

24. Weder der Erwerb noch der Verkauf eines Gegenstands stellt eine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dar, da das einzige Entgelt aus diesen Vorgängen in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf des Gegenstands besteht [17]. Auch das bloße Halten von Vermögenswerten gilt nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie [18]. Dies spiegelt sich in Art. 19 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wider, der vorsieht, dass die Mitgliedstaaten eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens behandeln können, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt. Diese Bestimmung soll es den Mitgliedstaaten gestatten, die Übertragungen von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern, nämlich sie zu vereinfachen und zu vermeiden, dass der Begünstigte eine übermäßige Steuerlast zu tragen hat, zumal er diese Belastung später durch einen Vorsteuerabzug wiedererlangen würde [19]. In Anbetracht dieses Zweckes erfasst der Begriff „Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt“ die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils, die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammengenommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Dieser Begriff schließt jedoch nicht die bloße Übertragung von Gegenständen wie den Verkauf eines Warenbestands ein [20]. Eine Vermögensübertragung kann auch stattfinden, wenn ein Geschäftslokal dem Erwerber mittels eines Mietvertrags zur Verfügung gestellt wird oder wenn der Erwerber selbst über eine geeignete Immobilie verfügt, in die er sämtliche übertragenen Sachen verbringen und in der er die betreffende wirtschaftliche Tätigkeit weiterhin ausüben kann [21].

[13] Urteile vom 15. September 2011, Słaby u. a. (C-180/10 und C-181/10, EU:C:2011:589, Rn. 37), vom 17. Oktober 2019, Paulo Nascimento Consulting (C-692/17, EU:C:2019:867, Rn. 25), und vom 20. Januar 2021, AJFP Sibiu und DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, Rn. 30).

[14] Urteil vom 2. Juni 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, Rn. 22).

[15] Ebd., Rn. 35.

[16] Ebd., Rn. 45.

[17] Urteil vom 20. Januar 2021, AJFP Sibiu und DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, Rn. 28).

[18] Siehe in diesem Sinne Urteil vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, Rn. 13 und 14), in dem festgestellt wird, dass eine Holdinggesellschaft kein Steuerpflichtiger ist.

[19] Urteil vom 27. November 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, Rn. 39).

[20] Urteile vom 27. November 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, Rn. 40), vom 10. November 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, Rn. 24 und 25), und vom 19. Dezember 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 15).

[21] Urteil vom 10. November 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, Rn. 29). Dass ein Geschäftslokal an den Erwerber des Unternehmens nur vermietet und nicht verkauft ist, stellt für die Fortführung der Tätigkeit des Verkäufers durch den Erwerber kein Hindernis dar (ebd., Rn. 40).

25. Art. 19 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezieht sich zwar auf Übertragungen, bei denen der Erwerber beabsichtigt, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben, doch verlangt diese Bestimmung nicht, dass der Erwerber vor der Übertragung dieselbe wirtschaftliche Tätigkeit wie der Veräußerer ausgeübt hat [22].

26. Ein Umsatz stellt eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung dar und ist somit eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn er die objektiven Kriterien erfüllt, auf denen dieser Begriff beruht. Dies ist auch dann der Fall, wenn ein Umsatz ausschließlich in der Absicht getätigt wird, einen Steuervorteil zu erlangen [23].

27. Folglich trifft die Eigenschaft als Steuerpflichtiger auf jede Person zu, die selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen abzielt, und zwar unabhängig von den Ergebnissen dieser Tätigkeit. Die Mehrwertsteuerrichtlinie steht somit nationalen Rechtsvorschriften entgegen, die die Eigenschaft als Steuerpflichtiger von der Erzielung einer bestimmten Höhe von Einnahmen aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit abhängig machen.

28. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, auf die erste Frage des vorlegenden Gerichts zu antworten, dass Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Eigenschaft als Steuerpflichtiger einer Person nicht versagt werden kann, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevante aktive Umsätze in einem Umfang bewirkt, der im Verhältnis zu den Einnahmen, die aus den ihr zur Verfügung stehenden Vermögenswerten für drei aufeinanderfolgende Jahre vernünftigerweise erwartet werden konnten, als nicht kohärent anzusehen ist.

29. Ich stelle allerdings fest, dass die Kommission in der mündlichen Verhandlung die Auffassung vertreten hat, dass die in Rede stehende nationale Regelung die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht berühre, da ein Steuerpflichtiger, der die erforderliche Einnahmenhöhe nicht erreiche, die entrichtete Vorsteuer teilweise mit der im Rahmen seiner Ausgangsumsätze erhobenen Mehrwertsteuer verrechnen könne. Das Nichterreichen der maßgeblichen Einnahmenschwelle während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre habe lediglich zur Folge, dass der Steuerpflichtige kein Guthaben aus überschüssiger Vorsteuer vortragen könne und damit das Recht auf dieses Guthaben verliere. Auch wenn es Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu prüfen, ob dies der Fall ist, scheint es, dass die fragliche nationale Regelung die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht davon abhängig macht, dass er in einem bestimmten Besteuerungszeitraum eine bestimmte Einnahmenschwelle erreicht.

B. Die zweite Frage

30. In Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer argumentiert Feudi, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht von anderen Bedingungen als der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit und der Verwendung der zu diesem Zweck erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen abhängig gemacht werden könne. Ein Steuerpflichtiger habe das Recht auf Vorsteuerabzug, sobald seine Ausgangsumsätze mehrwertsteuerpflichtig seien. Zwar könne die Steuerverwaltung in Fällen von Steuerhinterziehung oder -betrug das Recht auf Vorsteuerabzug verweigern, wenn dies anhand objektiver Kriterien nachgewiesen werde, doch

[22] Urteile vom 27. November 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, Rn. 44 und 45), und vom 10. November 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, Rn. 37).

[23] Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 60).

könne sie sich zu diesem Zweck nicht auf eine Vermutung stützen. Jedenfalls sei ein Kriterium, das auf den Umfang mehrwertsteuerpflichtiger Ausgangsumsätze abstelle, ein ungeeigneter Maßstab für die Beurteilung des Vorliegens von Betrug.

31. Die italienische Regierung macht geltend, dass ihre nationalen Rechtsvorschriften die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht unmöglich machten oder übermäßig erschwerten, da Unternehmen nachweisen könnten, dass sie trotz nur geringer Einnahmen tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübten. Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 stimme daher mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit überein.

32. Nach Auffassung der Kommission ist ein Steuerpflichtiger, soweit er Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke besteuerter Umsätze nutze, zum Abzug der für diese Gegenstände oder Dienstleistungen entrichteten oder zu entrichtenden Mehrwertsteuer berechtigt. Dieser Vorsteuerabzug werde grundsätzlich berechnet, indem vom Gesamtbetrag der für einen bestimmten Besteuerungszeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer der Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer abgezogen werde, für die das Vorsteuerabzugsrecht in diesem Zeitraum bestehe. Übersteige der Betrag der Vorsteuerabzüge für einen bestimmten Besteuerungszeitraum den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer, könnten die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder erstatten oder auf den nächsten Besteuerungszeitraum übertragen.

33. In der beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtssache wurde der Vortrag des Mehrwertsteuerguthabens abgelehnt, weil Feudi während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre nicht die nach den italienischen Rechtsvorschriften festgelegte Mindestschwelle für mehrwertsteuerpflichtige Ausgangsumsätze erreicht hatte. Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die italienische Regelung, soweit sie bestimmte Steuerpflichtige als nicht operativ ansehe, davon ausgehe, dass ein Steuerpflichtiger mehrwertsteuerpflichtige Eingangsumsätze getätigt haben könne, ohne dass er auch mehrwertsteuerpflichtige Ausgangsumsätze in ausreichendem Umfang getätigt habe. Da ein Steuerpflichtiger unter diesen Umständen kein Recht auf Abzug des Vorsteuerüberschusses habe, stehe der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dieser Auslegung der italienischen Regelung nicht entgegen.

34. Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 zum Ziel, ein Unternehmen an einem unberechtigten Vorsteuerabzug zu hindern, in einem angemessenen Verhältnis stehe, solange es diesem Unternehmen erlaubt sei, unter nicht übermäßig erschwerten Bedingungen nachzuweisen, dass es die Eingangsumsätze für die Zwecke der Ausführung mehrwertsteuerpflichtiger Ausgangsumsätze getätigt habe.

35. Die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Regelung über den Vorsteuerabzug ist so konzipiert, dass ein Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet wird. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem soll völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten gewährleisten, und zwar unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen [24]. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Mehrwertsteuersystems. Es kann

[24] Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 43), und vom 11. November 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 30).

grundsätzlich nicht eingeschränkt werden, sofern die materiellen und formellen Anforderungen oder Bedingungen, denen dieses Recht unterliegt, von den Steuerpflichtigen, die es ausüben wollen, eingehalten werden [25].

36. Nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Steuerpflichtige das Recht auf Vorsteuerabzug, soweit die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden [26]. Werden die von einem Steuerpflichtigen bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen [27].

37. Gemäß Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten über die in dieser Richtlinie vorgesehenen Pflichten hinaus weitere Pflichten vorsehen, wenn sie diese für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Diese Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und dürfen nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen [28].

38. Eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht ist nicht erlaubt. Die Vorteile des Unionsrechts gelten nicht für diejenigen Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Unionsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen. Das Verbot missbräuchlicher Praktiken gilt auch für die Mehrwertsteuer, und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch wird von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert [29].

39. Im Mehrwertsteuersystem erfordert die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. Zum anderen muss auch ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird [30].

40. Die zweite Frage, deren Beantwortung aufgrund der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage erforderlich ist, ist im Licht der vorstehenden Erwägungen zu beantworten.

41. Nach Art. 30 des Gesetzes Nr. 724/1994 ist ein nicht operatives Unternehmen grundsätzlich ein Unternehmen, das im Verhältnis zum Wert der von ihm gehaltenen Vermögenswerte keinen Mindestumfang an mehrwertsteuerpflichtigen Umsätzen ausführt. Diese Vermutung kann widerlegt werden, indem objektive Gründe für den ungewöhnlich geringen Umfang der mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze des Unternehmens nachgewiesen werden. Greift

[25] Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 44), und vom 11. November 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 31).

[26] Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 31 und 42).

[27] Urteile vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 44), und vom 12. November 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 42).

[28] Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 47), und vom 11. November 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 32).

[29] Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 68 bis 71).

[30] Ebd., Rn. 74 und 75.

die Vermutung, so kann das nicht operative Unternehmen das Guthaben aus der überschüssigen Vorsteuer nur auf das folgende Steuerjahr vortragen. Erreicht ein Unternehmen die Referenz-Einnahmenschwellen während drei aufeinanderfolgender Jahre nicht, kann es kein Mehrwertsteuerguthaben vortragen. Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung festgestellt hat, ohne dass die anderen Verfahrensbeteiligten ihr in diesem Punkt widersprochen haben, verliert ein nicht operatives Unternehmen in Bezug auf seine mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze, auch wenn diese unter dem Schwellenwert liegen, nicht das Recht, einen Abzug vorzunehmen, indem es die entrichtete Vorsteuer von der geschuldeten Mehrwertsteuer subtrahiert.

42. Soweit die italienische Regelung vorsieht, dass Unternehmen das Recht auf Abzug eines Vorsteuerüberschusses verlieren, wenn sie während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre nicht in ausreichendem Umfang mehrwertsteuerpflichtige Ausgangsumsätze getätigt haben, wendet sie den in Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Grundsatz in seiner in Nr. 36 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Auslegung durch die Rechtsprechung an, da ein Steuerpflichtiger nur dann zum Abzug der entrichteten Vorsteuer berechtigt ist, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke seiner steuerpflichtigen Ausgangsumsätze verwendet werden. Es handelt sich somit um eine Maßnahme zur Bekämpfung von Steuerumgehung, mit der ein legitimes Ziel verfolgt wird, nämlich zu verhindern, dass nicht operative Unternehmen das Mehrwertsteuersystem missbrauchen. Dieses Ziel steht im Einklang mit Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Rechtsprechung, auf die die Nrn. 38 und 39 der vorliegenden Schlussanträge verweisen.

43. In Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mitgliedstaaten Mittel einsetzen müssen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen [31]. Nationale Rechtsvorschriften, die eine widerlegbare Vermutung aufstellen, um die Risiken der Steuerumgehung und der Steuerhinterziehung zu minimieren, verstoßen daher nicht *per se* gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, sofern die von solchen Vorschriften betroffenen Personen eine reale Möglichkeit erhalten, objektive Gründe für ein ungewöhnlich geringes Volumen an mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen in den betreffenden Steuerjahren vorzubringen [32]. Dieser Nachweis ist nach den Vorschriften des nationalen Rechts zu erbringen, die die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen [33]. Das für eine Entkräftigung der Vermutung erforderliche Beweismaß darf zudem nicht übermäßig hoch sein.

44. Wie die italienische Regierung hervorgehoben hat, ist ein Unternehmen im vorliegenden Fall zur Widerlegung der Vermutung nicht auf den Nachweis beschränkt, dass es die Einnahmenschwelle erreicht hat. Es kann auch hinreichend darlegen, warum der Wert seiner Ausgangsumsätze in den betreffenden Steuerjahren sehr gering war (z. B. wegen Produktionsproblemen oder eines Wirtschaftsabschwungs). Dass die in den italienischen Rechtsvorschriften festgelegte widerlegbare Vermutung greift, wenn die Einnahmenschwellen während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre nicht erreicht werden, zeigt lediglich, dass die

[31] Urteil vom 28. Februar 2018, Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124, Rn. 34).

[32] Vgl. entsprechend Urteil vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 42 und 44), in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nationalen Regelungen nicht entgegensteht, die eine widerlegbare Vermutung hinsichtlich des der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatzes aufstellen, sofern der Steuerpflichtige den Steuerbescheid anfechten kann und für eine erfolgreiche Anfechtung kein übermäßig hohes Beweismaß gilt.

[33] Siehe in diesem Sinne Urteile vom 12. November 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 39), und vom 11. November 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, Rn. 51).

Regelung angemessen konzipiert ist, um künstliche Konstruktionen zu erkennen. Im Streitfall hat das vorlegende Gericht zu prüfen, ob die Beweisregeln des italienischen Rechts zur Widerlegung der Vermutung es den Betroffenen praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, das Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben.

45. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, auf die zweite Frage des vorlegenden Gerichts zu antworten, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die das Recht auf Abzug der auf Erwerbe entrichteten Mehrwertsteuer, auf ihre Erstattung oder auf ihre Verwendung in einem folgenden Besteuerungszeitraum einem Steuerpflichtigen versagt, der während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevante aktive Umsätze in einem Umfang bewirkt, der im Verhältnis zu den Einnahmen, die aus den ihm zur Verfügung stehenden Vermögenswerten vernünftigerweise erwartet werden konnten, als nicht kohärent anzusehen ist, und der nicht in der Lage ist, das Vorliegen objektiver Gründe nachzuweisen, die dieses Ergebnis erklären. Die Bedingungen, unter denen dieser Nachweis erbracht werden kann, dürfen die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch die Betroffenen nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

C. Die dritte Frage

46. Unter Berücksichtigung der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die zweite Frage des vorlegenden Gerichts beantworte ich auch die dritte Frage.

47. Feudi macht geltend, dass nationale Rechtsvorschriften, die eine permanente Unsicherheit über die Möglichkeit des Abzugs der entrichteten Vorsteuer schüfen, gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstießen.

48. Die italienische Regierung und die Kommission sind der Ansicht, dass die italienische Regelung weder gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit noch gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoße, da sie sich in einen klaren rechtlichen Rahmen einfüge, in dem genau festgelegt sei, in welchen Fällen ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der entrichteten Vorsteuer verlieren könne. Außerdem könne ein nicht wirtschaftlich tätiges Unternehmen nicht berechtigterweise darauf vertrauen, dass es entrichtete Vorsteuer abziehen könne.

49. Wie der Gerichtshof vielfach entschieden hat, müssen Rechtsakte der Union bestimmt sein, und ihre Anwendung muss für die Betroffenen vorhersehbar sein. Dieses Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen [34].

50. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung besteht aus einer widerlegbaren Vermutung, die gilt, wenn ein Steuerpflichtiger während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre mehrwertsteuerpflichtige Ausgangsumsätze tätigt, deren Umfang im prozentualen Verhältnis zum Wert seines Vermögens nicht ausreicht. Der Gesetzgeber hat also eine klare, dem Steuerpflichtigen im Voraus bekannte Regel aufgestellt, die das Recht auf Abzug der entrichteten Vorsteuer einschränkt. Zu dem Zeitpunkt, zu dem ein Steuerpflichtiger eine Mehrwertsteuererklärung abgibt, weiß er mit Gewissheit, ob diese Regel in

[34] Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 72 und die dort angeführte Rechtsprechung).

seinem Fall anwendbar ist; ebenso wie alle anderen Steuerpflichtigen ihre Mehrwertsteuerschuld für einen bestimmten Besteuerungszeitraum mit Abgabe der Mehrwertsteuererklärung feststellen. Der Steuerpflichtige kann erforderlichenfalls nachweisen, dass seine mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze den betreffenden Schwellenwert erreicht haben oder dass sie dies aus objektiven Gründen nicht getan haben.

51. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes gilt für jeden, dem eine Verwaltungsbehörde bestimmte Zusicherungen gegeben hat, die in der Vorstellung eines umsichtigen und besonnenen Wirtschaftsteilnehmers vernünftige Erwartungen begründet haben, sofern diese Erwartungen berechtigt sind [35].

52. Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen geht nicht hervor, dass die italienische Steuerverwaltung Vigna Ottieri bestimmte Zusicherungen des Inhalts gegeben hat, dass dieses Unternehmen in den betreffenden Steuerjahren nicht als nicht operatives Unternehmen eingestuft werde, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist. Ein nicht operativer Steuerpflichtiger kann sich jedoch nicht auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen, um die entrichtete Vorsteuer abzuziehen, wenn die von ihm erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen nicht für mehrwertsteuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet wurden, wie es Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt.

53. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, auf die dritte Frage des vorlegenden Gerichts zu antworten, dass die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die das Recht auf Abzug der auf Erwerbe entrichteten Mehrwertsteuer, auf ihre Erstattung oder auf ihre Verwendung in einem folgenden Besteuerungszeitraum einem Steuerpflichtigen versagt, der während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevante aktive Umsätze in einem Umfang bewirkt, der im Verhältnis zu den Einnahmen, die aus den ihm zur Verfügung stehenden Vermögenswerten vernünftigerweise erwartet werden konnten, als nicht kohärent anzusehen ist, und der nicht in der Lage ist, das Vorliegen objektiver Gründe nachzuweisen, die dieses Ergebnis erklären.

V. Ergebnis

54. Angesichts der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die von der Corte suprema di Cassazione (Kassationsgerichtshof, Italien) zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

   ist dahin auszulegen, dass die Eigenschaft als Steuerpflichtiger einer Person nicht versagt werden kann, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevante aktive Umsätze in einem Umfang bewirkt, der im Verhältnis zu den Einnahmen, die aus den ihr zur Verfügung stehenden Vermögenswerten für drei aufeinanderfolgende Jahre vernünftigerweise erwartet werden konnten, als nicht kohärent anzusehen ist.

[35] Siehe in diesem Sinne Urteile vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 44 und 45), und vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 90).

2. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

   sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die das Recht auf Abzug der auf Erwerbe entrichteten Mehrwertsteuer, auf ihre Erstattung oder auf ihre Verwendung in einem folgenden Besteuerungszeitraum einem Steuerpflichtigen versagt, der während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevante aktive Umsätze in einem Umfang bewirkt, der im Verhältnis zu den Einnahmen, die aus den ihm zur Verfügung stehenden Vermögenswerten vernünftigerweise erwartet werden konnten, als nicht kohärent anzusehen ist, und der nicht in der Lage ist, das Vorliegen objektiver Gründe nachzuweisen, die dieses Ergebnis erklären. Die Bedingungen, unter denen dieser Nachweis erbracht werden kann, dürfen die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch die Betroffenen nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

3. Der Grundsatz der Rechtssicherheit und der Grundsatz des Vertrauensschutzes

   sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die das Recht auf Abzug der auf Erwerbe entrichteten Mehrwertsteuer, auf ihre Erstattung oder auf ihre Verwendung in einem folgenden Besteuerungszeitraum einem Steuerpflichtigen versagt, der während drei aufeinanderfolgender Steuerjahre für die Zwecke der Mehrwertsteuer relevante aktive Umsätze in einem Umfang bewirkt, der im Verhältnis zu den Einnahmen, die aus den ihm zur Verfügung stehenden Vermögenswerten vernünftigerweise erwartet werden konnten, als nicht kohärent anzusehen ist, und der nicht in der Lage ist, das Vorliegen objektiver Gründe nachzuweisen, die dieses Ergebnis erklären.