

62010CC0280

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PEDRO CRUZ VILLALÓN

vom 15. September 2011 (1)

Rechtssache C-280/10

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, spółka jawna

gegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny S?d Administracyjny [Polen])

„Steuerwesen — Mehrwertsteuer — Erstattung der Steuer, die für Umsätze geschuldet wurde, die im Hinblick auf eine zukünftige wirtschaftliche Tätigkeit erfolgten — Umsatz, der vor der Gründung einer offenen Handelsgesellschaft, die die wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, besteuert wurde — Ausstellung von Rechnungen auf den Namen der zukünftigen offenen Handelsgesellschaft und die ‚zukünftigen Gesellschafter‘ — Kauf von Grundstücken durch die ‚zukünftigen Gesellschafter‘, die bei der Errichtung der offenen Handelsgesellschaft als Sacheinlage eingebracht wurden“

I. Einleitung

1.

Der Naczelny S?d Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof) legt zwei Fragen nach dem Umfang des Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer bei einem formellen Austausch der Steuerpflichtigen zur Vorabentscheidung vor. Konkret wird gefragt, ob eine Personengesellschaft nach der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2) berechtigt ist, die Mehrwertsteuer, die für den Kauf einer Immobilie entrichtet wurde, als Vorsteuer abzuziehen, wenn der Erwerb nicht durch die Gesellschaft erfolgte, sondern durch Personen, die später die Gesellschafter sind.

2.

Der Gerichtshof hatte zwar bereits Gelegenheit, zur Problematik der Mehrwertsteuererstattung im Kontext der Aufnahme und Vorbereitung einer wirtschaftlichen Tätigkeit Stellung zu nehmen, doch geht es im vorliegenden Fall um die besondere Problematik im Fall zweier natürlicher Personen, die ich im Folgenden als „zukünftige Gesellschafter“ bezeichne. Diese Personen nehmen die erforderlichen Investitionen für die Aufnahme einer Produktion vor, die nicht von ihnen durchgeführt werden soll, sondern von einer Personengesellschaft, deren einzige Gesellschafter sie sein werden. Diese Besonderheit, dass „zukünftige Gesellschafter“ vor der Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit schon als Gesellschafter handeln, erschwert einerseits die Anerkennung des Rechts der Gesellschaft auf Vorsteuerabzug, weil nicht sie die Mehrwertsteuer getragen hat. Andererseits kann das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer nicht uneingeschränkt den „zukünftigen Gesellschaftern“ zuerkannt werden, weil nicht sie die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben und sie deshalb die Steuer auch nicht auf das nächste Glied in der Produktionskette abwälzen können.

3.

Beide Hindernisse machen es erforderlich, die Rechtsprechung des Gerichtshofs auf diesem Gebiet mit einer gewissen Vorsicht zu analysieren, aber auch, eine Auslegung der Richtlinie 2006/112 zu vermeiden, die um eines gewissen Formalismus willen mit den ihr zugrunde liegenden Prinzipien kollidiert.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4.

In Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist der Begriff des Mehrwertsteuerpflichtigen definiert:

„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.“

5.

Das Recht auf Vorsteuerabzug ist in den Art. 167 ff. der genannten Richtlinie geregelt. Im Rahmen dieses Verfahrens ist Art. 168 von Bedeutung, der folgenden Wortlaut hat:

„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 den 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.“

6.

In Art. 178 der Richtlinie 2006/112 sind die formellen Voraussetzungen für den Abzug niedergelegt, wobei die in Buchst. a vorgesehene Voraussetzung zu beachten ist:

„... für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und [das] Erbringen von Dienstleistungen muss [der Steuerpflichtige] eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen“.

B. Nationales Recht

7.

Art. 15 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes vom 11. März 2004 (Dz. U. Nr. 54, Pos. 535 mit Änderungen, im Folgenden: UStG) lautet:

„Steuerpflichtig sind juristische Personen, nichtrechtsfähige Organisationseinheiten und natürliche Personen, die selbständig eine in Abs. 2 genannte wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Zweck oder Ergebnis ausüben.“

8.

In Art. 15 Abs. 2 UStG wird der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit für die Zwecke der Mehrwertsteuer folgendermaßen definiert:

„Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, einschließlich der Personen, die Bodenschätze abbauen, und der Landwirte sowie der Freiberufler, auch dann, wenn Umsätze einmalig unter Umständen ausgeführt werden, die die Absicht erkennen lassen, die Umsätze wiederholt auszuführen. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten auch die Umsätze, die in der nachhaltigen Nutzung von Gegenständen oder immateriellen Gütern zu Erwerbszwecken bestehen.“

9.

Art. 86 Abs. 1 UStG, der das Recht auf Vorsteuerabzug betrifft, hat folgenden Wortlaut:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen zur Ausführung besteufter Umsätze verwendet werden, sind die in Art. 15 genannten Steuerpflichtigen vorbehaltlich der Art. 114, 119 Abs. 4, Art. 120 Abs. 17 und 19 sowie Art. 124 berechtigt, den Vorsteuerbetrag vom Betrag der geschuldeten Steuer abzuziehen.“

10.

Art 86 Abs. 10 Nr. 10 UStG regelt das Entstehen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug:

„Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht

1. in der Steuererklärung für den Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Zolldokument erhalten hat, vorbehaltlich der Nrn. 2 bis 4 sowie der Abs. 11, 12, 16 und 18.“

11.

Art. 106 Abs. 1 UStG sieht vor:

„Die in Art. 15 genannten Steuerpflichtigen sind vorbehaltlich der Abs. 2, 4 und 5 sowie des Art. 119 Abs. 10 und des Art. 120 Abs. 16 verpflichtet, Rechnungen auszustellen, die insbesondere den Verkauf, das Verkaufsdatum, den Einzelpreis ohne Steuer, die Bemessungsgrundlage, den Satz und den Betrag der Steuer, den Forderungsbetrag und Angaben zum Steuerpflichtigen und zum Erwerber enthalten.“

12.

§ 8 Abs. 1 Nr. 6 der Verordnung des Finanzministers vom 27. April 2004 über die Durchführung einiger Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes (Dz. U. Nr. 97, Pos. 970 mit Änderungen, im Folgenden: Durchführungsverordnung) lautet:

„Von der Steuer werden befreit:

6. Sacheinlagen, die in zivil- und handelsrechtliche Gesellschaften eingebracht werden.“

III. Sachverhalt und Ausgangsverfahren

13.

Am 22. Dezember 2006 erwarben die Herren Pawel Józef Granatowicz und Marcin Michał Wasiewicz einen Natursteinbruch zu gemeinsamem Eigentum. Über diesen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz wurde beiden unter demselben Datum eine Rechnung ausgestellt.

14.

Am 26. April 2007 wurde der Gesellschaftsvertrag über die Gründung der offenen Handelsgesellschaft Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna (im Folgenden: die Gesellschaft) notariell beurkundet, in die die Gesellschafter, die Herren Granatowicz und Wasiewicz, im Rahmen dieses Vertrags den Steinbruch als Sacheinlage einbrachten. Der Notar stellte für die Anfertigung der notariellen Urkunde nebst sechs Abschriften

eine Rechnung auf die Gesellschaft aus.

15.

Am 5. Juni 2007 wurde die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen und galt damit für die Zwecke der Mehrwertsteuer als am 14. Juni 2007 gegründet.

16.

In ihrer Voranmeldung für den Monat Juni 2007 zog die Gesellschaft die auf den Kauf des Steinbruchs und die Dienstleistungen des Notars entfallende Mehrwertsteuer in Höhe von 289718 PLN ab.

17.

Nach einer Prüfung stellten die polnischen Steuerbehörden Unregelmäßigkeiten bei der von der Gesellschaft eingereichten Voranmeldung fest. Erstens sei die Rechnung für den Immobilienerwerb auf die „zukünftigen Gesellschafter“ und nicht auf die Gesellschaft ausgestellt worden. Zweitens sei die Rechnung für die Anfertigung der notariellen Urkunde und die sechs Abschriften auf die Gesellschaft ausgestellt worden, als diese noch nicht im Rechtssinne gegründet gewesen sei.

18.

Der Dyrektor Izby Skarbowej prüfte den Einspruch der Gesellschaft gegen die Entscheidung der polnischen Steuerbehörden und bestätigte den angefochtenen Verwaltungsakt mit derselben Begründung.

19.

Daraufhin reichte die Gesellschaft beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu eine verwaltungsgerichtliche Klage ein. Dieses Gericht schloss sich in Bezug auf die Rechnung für den Immobilienerwerb und die Rechnung für die Anfertigung der notariellen Urkunden ebenfalls der Begründung der Behörden an.

20.

Gegen das in der ersten Instanz ergangene Urteil hat die Gesellschaft eine Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny erhoben, der die verfahrensgegenständlichen Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat.

IV. Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof

21.

Am 4. Juni 2010 ist der Beschluss des Naczelny Sąd Administracyjny in das Register bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingetragen worden. Mit ihm sind die beiden folgenden Fragen vorgelegt worden:

1.

Ist der Personenverbund der zukünftigen Gesellschafter, der vor der formellen Eintragung der Gesellschaft als Handelsgesellschaft und der steuerlichen Erfassung für die Zwecke der Mehrwertsteuer Investitionsausgaben tätigt, nach Eintragung und steuerlicher Erfassung aufgrund von Art. 9 sowie den Art. 168 und 169 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November

2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, vom 11. Dezember 2006 mit Änderungen) berechtigt, die Vorsteuer abzuziehen, die für die getätigten, einer besteuerten Tätigkeit der Gesellschaft dienenden Investitionsausgaben entrichtet wurde?

2.

Steht eine die getätigten Investitionsausgaben belegende Rechnung, die auf die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft ausgestellt ist, dem Abzug der für die getätigten Investitionsausgaben entrichteten Vorsteuer im Sinne der ersten Vorlagefrage entgegen?

22.

Neben der Klägerin des Ausgangsverfahrens haben die Regierungen der Republik Polen, der Bundesrepublik Deutschland und der Hellenischen Republik sowie die Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht.

23.

An der mündlichen Verhandlung vom 22. Juni 2011 haben der Vertreter der Klägerin sowie die Bevollmächtigten der Regierungen der Republik Polen, der Französischen Republik, der Hellenischen Republik und der Kommission teilgenommen.

V. Würdigung

A. Einleitende Feststellung

24.

Diesem Verfahren liegt ein Problem zugrunde, zu dem der Gerichtshof bereits Stellung genommen hat: Wenn ein Steuerpflichtiger Handlungen zur Vorbereitung einer wirtschaftlichen Tätigkeit vornimmt, kann es zu einer zeitlichen Verschiebung kommen: Auf der einen Seite erfolgen die vorbereitenden Handlungen mit dem Ziel, eine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit aufzunehmen, auf der anderen Seite gibt es aber noch keine Steuerveranlagung, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, die Vorsteuer abzuziehen. Um dem abzuhelpen, hat der Gerichtshof für diese Steuerpflichtigen ein Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer bejaht, selbst wenn sie die eigentliche wirtschaftliche Tätigkeit noch nicht aufgenommen haben. Letztendlich gewährt die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Erstattung der während der Vorbereitungsphase für eine wirtschaftliche Tätigkeit entrichteten Mehrwertsteuer. Es ist offenkundig, dass der Steuerpflichtige nach Erstattung des Betrags diesen nicht als Vorsteuer abziehen kann, wenn ihm später Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wird, aber zumindest ist gewährleistet, dass in der Anfangsphase die Möglichkeit der Erstattung der gezahlten Mehrwertsteuer in angemessener Frist besteht.

25.

Diese Besonderheit soll gleich zu Beginn dieser Schlussanträge hervorgehoben werden, denn der Gerichtshof hat zwar zwei unterschiedliche Konstellationen geprüft, nämlich zum einen den Fall der Erstattung und zum anderen den des Abzugs, doch ist er nicht explizit auf den Unterschied eingegangen. Die Rechtsprechung verwendet für beide Möglichkeiten der Wiedererlangung der Steuer den Begriff „Abzug“, der die Nuancen zwischen den beiden Tatbeständen verwischt und letztendlich irreführend sein kann.

26.

Unter Beachtung dieser Unterscheidung, die fundamental ist, um eine sachdienliche Antwort geben zu können, sind im Folgenden die beiden Vorlagefragen des Naczelny Sąd Administracyjny zu prüfen.

B. Erste Vorlagefrage

27.

Der Naczelny Sąd Administracyjny fragt zunächst, wem das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, wenn eine Gesellschaft beabsichtigt, die von den „zukünftigen Gesellschaftern“ vor der Gründung der Gesellschaft für Investitionsgüter und -dienstleistungen gezahlte Mehrwertsteuer abzuziehen.

28.

Paweł Józef Granatowicz und Marcin Michał Wasiewicz waren beim Erwerb der Immobilie keine Gesellschafter, und aus den Akten ergibt sich auch nicht, dass sie in dieser Eigenschaft gehandelt hätten. Es lässt sich jedoch kaum leugnen, dass beide den Umsatz als „zukünftige Gesellschafter“ bewirkten, also mit der Absicht, kurze Zeit später eine Personengesellschaft zu gründen, über die sie das Grundstück wirtschaftlich ausbeuten wollten. Und nicht nur das: Die soeben angesprochene Besonderheit ist alles andere als außergewöhnlich, sondern Ausdruck einer gängigen, weit verbreiteten Handelspraxis: Ein oder mehrere Rechtssubjekte beschließen, ein Unternehmen zu gründen, suchen und sichern die Finanzierung, erwerben Güter und Dienstleistungen und beginnen, wenn sämtliche für die Aufnahme der Tätigkeit grundlegenden Komponenten vorhanden sind, mit den Schritten, die für die Gründung der Gesellschaft, die das Unternehmen verkörpert und der die Rechtsbeziehungen in Verbindung mit seiner Tätigkeit zugerechnet werden, erforderlich sind (3). Der Zeitraum zwischen dem Kauf des Grundstücks und der Gründung der Gesellschaft *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna* ist ein in der Praxis übliches Phänomen, das das Interesse an der Entscheidung des Gerichtshofs in dieser Rechtssache unterstreicht.

29.

Letztendlich bietet das Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny Sąd Administracyjny Gelegenheit zu einer genaueren Einordnung des Status der „zukünftigen Gesellschafter“ und der Gesellschaften für die Zwecke der Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer, aber auch zur Abgrenzung des Spielraums, den die Mitgliedstaaten bei der Regelung der Rechtsbeziehungen zwischen beiden Rechtssubjekten haben. Um diese Frage beantworten zu können, ist vorweg kurz auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Definition des Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 einzugehen.

1. Die im vorliegenden Fall anwendbare Rechtsprechung des Gerichtshofs

30.

Um die in diesem Verfahren vorgelegten Fragen beantworten zu können, sollte auf zwei unterschiedliche Probleme eingegangen werden, denen gegenüber der Gerichtshof zwei unterschiedliche Linien in seiner Rechtsprechung verfolgte. Das erste Problem betrifft den Vorsteuerabzug, eine Befugnis, die jedem Rechtssubjekt eingeräumt wird, das Investitionsausgaben zur Vorbereitung einer wirtschaftlichen Tätigkeit macht, die es später selbst ausübt. Das zweite betrifft dieselbe Befugnis, aber in Fällen, in denen die wirtschaftliche Tätigkeit durch ein anderes Rechtssubjekt fortgesetzt oder formell aufgenommen wird. Im Folgenden wird aufgezeigt, dass keine der beiden Linien exakt auf den vorliegenden Fall passt, doch die sich aus

ihnen ergebende Rechtsprechung ist für eine sachdienliche Antwort von Interesse.

31.

Zunächst hatte der Gerichtshof dazu Stellung genommen, wem das Recht auf Erstattung der Investitionsausgaben, das noch in der Phase der Vorbereitung der wirtschaftlichen Tätigkeit ausgeübt wurde, zukommt. Im Urteil Rompelman (4) wendete der Gerichtshof einen antiformalistischen Ansatz an und stellte fest, dass ein Rechtssubjekt, das die wirtschaftliche Tätigkeit noch nicht aufgenommen hat, die Erstattung der während dieser vorbereitenden Phase gezahlten Mehrwertsteuer verlangen kann, soweit es Investitionsausgaben getätigt hatte (5). Mithin kam es in diesem Fall nicht zu einem Wechsel des Rechtssubjekts, denn Herr und Frau Rompelman hatten Investitionsausgaben getätigt, um eine Immobilie später selbst zu nutzen.

32.

Obwohl in dem Urteil Rompelman wiederholt der Begriff „Abzug“ verwendet wird, haben wir es eher mit einem Recht auf Erstattung der gezahlten Mehrwertsteuer zu tun, denn es geht nicht um den Abzug der aufgrund eines Umsatzes in der Produktionskette entstandenen Mehrwertsteuer. Vielmehr hat der Gerichtshof, wie in den Randnrn. 24 und 25 dieser Schlussanträge bereits dargelegt wurde, das Recht von Herrn und Frau Rompelman auf Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer bejaht, selbstverständlich unter der Voraussetzung, dass bei der späteren Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit diese Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen wird. Diese Lösung steht im Einklang mit dem Geist der Richtlinie 2006/112, denn sie ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, „sofort“ die gezahlte Mehrwertsteuer zurückzuerlangen, und benachteiligt ihn gleichzeitig nicht, wenn sich die Vorbereitungen zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit zeitlich verzögern.

33.

Die Gefahr, dass die wirtschaftliche Tätigkeit nicht aufgenommen wird, stellt kein Hindernis für diese Lösung dar, wie der Gerichtshof im Urteil INZO (6) festgestellt hat. In dem in dieser Rechtssache ergangenen Urteil wurde das Recht auf Erstattung bejaht, „selbst wenn später ... beschlossen wurde, nicht in die werbende Phase einzutreten und die Gesellschaft zu liquidieren, so dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen führte“ (7). Solange der Steuerpflichtige nicht als Endverbraucher handelt, besteht, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht durchgeführt wird, das Recht auf Erstattung der gezahlten Mehrwertsteuer fort.

34.

Der Gerichtshof führte aus, dass die Steuerbehörden in Betrugsfällen über Mittel verfügen, um feststellen zu können, ob mit einer Tätigkeit die tatsächliche Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit bezweckt war oder diese nur fingiert werden sollte. In diesen Fällen können die Mitgliedstaaten dem Gerichtshof zufolge aufgrund der Richtlinie 2006/112 „rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen, da diese Abzüge aufgrund falscher Erklärungen gewährt wurden“ (8).

35.

Zu demselben Ergebnis kam der Gerichtshof in späteren Urteilen, in denen er bestätigte, dass vorbereitende Handlungen einem Steuerpflichtigen erlauben, die Erstattung der im Zusammenhang mit den Investitionsausgaben für die zukünftige wirtschaftliche Tätigkeit gezahlten Mehrwertsteuer zu verlangen. In den Urteilen in den Rechtssachen Gabalfrisa (9), Ghent Coal

Terminal (10), Breitsohl (11) und Fini H (12) wird dies ausdrücklich bestätigt.

36.

Die zweite Frage, mit der sich die Rechtsprechung befasste, bezog sich auf die Fälle der Übertragung des Gesamtvermögens im Sinne von Art. 19 der Richtlinie 2006/112, in denen der Zedent in die Rechte des Zessionars eintritt. In diesem Zusammenhang wandte der Gerichtshof erneut einen antiformalistischen und kasuistischen Ansatz an und stellte fest, dass eine Gesellschaft mit Rechtspersönlichkeit, die speziell zur Durchführung der vorbereitenden Tätigkeiten für die Errichtung einer Kapitalgesellschaft geschaffen wurde, ein Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer hat, die sie für ihre Ausgaben gezahlt hatte. Zu diesem Ergebnis kam der Gerichtshof in der Rechtssache Faxworld (13), in dem er das Recht einer Vorgründungsgesellschaft auf Erstattung der gezahlten Steuer bejahte, obwohl die bezogenen Güter und Dienstleistungen vollständig von der Kapitalgesellschaft, für die sie bestimmt waren, genutzt wurden.

37.

Die Urteile in den Rechtssachen Rompelman, INZO usw. betrafen Rechtssubjekte, die sich dadurch auszeichneten, dass sie die wirtschaftlichen Tätigkeiten selbst ausübten, während es im vorliegenden Fall, wie das vorlegende Gericht dargestellt hat, zu einem Wechsel des Rechtssubjekts kam. Der Ansatz im Urteil Faxworld ist ebenfalls nicht unbedingt auf den vorliegenden Fall anwendbar, denn während in jener Rechtssache das Gesamtvermögen übertragen wurde, haben die „zukünftigen Gesellschafter“ einen einzigen Umsatz getätigt, der nur einen einzigen Gegenstand betraf. Daher fällt, wie die Französische Republik hervorgehoben hat, die vorliegende Rechtssache nicht in den Anwendungsbereich von Art. 19 der Richtlinie 2006/112.

38.

Dessen ungeachtet kommt in den genannten Urteilen ein Telos (Ziel) der Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Ausdruck, der auf einen Fall wie den vorliegenden übertragbar ist. Das wesentliche Ziel dieser Rechtsprechung besteht in nichts anderem als der Gewährleistung des Grundsatzes der Steuerneutralität, der auch der Richtlinie 2006/112 zugrunde liegt und dessen Sinn im Erhalt der Natur der Mehrwertsteuer besteht, einer indirekten Steuer, mit der einzig und allein der Verbrauch besteuert wird, nicht aber die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten (14). Mit dieser Intention sorgen sowohl die Richtlinie wie die Rechtsprechung des Gerichtshofs dafür, dass das Rechtssubjekt, das im Laufe des Produktionsprozesses mit der Mehrwertsteuer belastet wird, die Steuer zurückerlangen kann, was der Fall ist, sobald die Steuer auf die nachfolgende Stufe der Produktionskette abgewälzt wird (15). Der Vorrang, der dem Grundsatz der Steuerneutralität im Bereich der Mehrwertsteuer zukommt, macht es gelegentlich erforderlich, den Formalismus zu überwinden, wie sich aus einer näheren Betrachtung der Richtlinie 2006/112 ergibt, in der sich der Unionsgesetzgeber im Rahmen der Abwägung beider Prinzipien für das erste entscheidet.

2. Die „zukünftigen Gesellschafter“ als Steuerpflichtige im Sinne des Art. 9 der Richtlinie 2006/112

39.

Als Ausgangspunkt ist zunächst festzustellen, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ und die Gesellschaft Steuerpflichtige im Sinne des Art. 9 der Richtlinie sind. Bei der Gesellschaft besteht daran kein Zweifel, denn durch die Gesellschaft wird der Steinbruch ausgebeutet und damit die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt, die die Anwendung der Steuer rechtfertigt. Problematischer ist die Einordnung der „zukünftigen Gesellschafter“ als Steuerpflichtige, doch erfüllen auch sie, wie sogleich dargelegt wird, die Voraussetzungen hierfür.

40.

In der Tat sind die Empfänger von Gütern und Dienstleistungen, die diese bei der Gründung einer Personengesellschaft dort einbringen wollen, nicht Teil der Produktionskette im eigentlichen Sinne, denn weder nutzen sie die erworbenen Güter noch erzielen sie durch die Umsätze einen Gewinn. Die Funktion des „zukünftigen Gesellschafter“ ist schlicht und einfach die eines Übertragenden, eines gewissermaßen „zufälligen“ Steuerpflichtigen, der bloß wegen der Zeitspanne, in der nur er das zukünftige Unternehmen vertreten kann, zu einem Wirtschaftsteilnehmer wird. So gesehen ist das Urteil Rompelman nicht auf den vorliegenden Fall übertragbar, denn die Frage, die sich dort stellte, betraf den Status eines Rechtssubjekts, das die wirtschaftliche Tätigkeit zwar noch nicht aufgenommen hatte, sie aber in Kürze aufnehmen und persönlich ausüben wollte (16). Weder im Urteil Rompelman noch in den späteren Urteilen gab es einen Wechsel der Rechtssubjekte, so dass der Status des Rechtssubjekts im vorliegenden Fall genau genommen nicht der gleiche ist.

41.

Dennoch ist es offenkundig, dass die Zielsetzung der oben angeführten Rechtsprechung auch dann zu beachten ist, wenn bereits eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird oder sie im Entstehen begriffen ist, denn anderenfalls würde die Gefahr bestehen, dass die Steuer in Fällen erhoben wird, die mit dem Grundsatz der Steuerneutralität kaum vereinbar sind. Wenn der „zukünftige Gesellschafter“ mit der Mehrwertsteuer belastet wird, die infolge einer Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen erhoben wird, deren tatsächlicher und effektiver Empfänger die Gesellschaft ist, die die Gegenstände nutzt, muss entweder er selbst oder die Gesellschaft die Vorsteuer abziehen können, sobald sie in Rechnung gestellt wird. Es ist wichtig, dass der „zukünftige Gesellschafter“ oder die Gesellschaft über diese Befugnis verfügt, insbesondere, wenn zwischen der Lieferung und der Gründung der Gesellschaft ein kurzer Zeitraum liegt.

42.

Diese Lösung ist ebenso anwendbar in Fällen, in denen die Gesellschaft am Ende nicht gegründet wird oder wie im Urteil Rompelman ihre Tätigkeit nicht aufnimmt. Ich bin der Ansicht, dass die Überlegungen, die diesem Urteil zugrunde lagen, auf einen Fall übertragen werden können, in dem ein „zukünftiger Gesellschafter“ einen Gegenstand oder eine Dienstleistung bezieht und später die Gesellschaft aus vertretbaren Gründen nicht errichtet. In diesem Fall sind die Mitgliedstaaten aufgrund des Urteils Rompelman verpflichtet, einen Weg zur Geltendmachung des Rechts auf Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer vorzusehen, das selbstverständlich an den „zukünftigen Gesellschafter“ zurückfallen muss (17).

43.

Ich bin daher der Ansicht, dass Art. 9 der Richtlinie im Licht der angeführten Rechtsprechung dahin auszulegen ist, dass ein „zukünftiger Gesellschafter“, der Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, für die er mit Mehrwertsteuer belastet wird, auch dann als

Steuerpflichtiger zu betrachten ist, wenn der Bezug allein zu dem Zweck erfolgt, die Gegenstände später bei der Gründung einer Gesellschaft in diese einzubringen, damit sie die wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen kann, die den Erwerb rechtfertigte.

3. Wem steht das Recht auf Vorsteuerabzug zu, und was sind die Voraussetzungen für seine Ausübung?

44.

Die Frage des Naczelný Sąd Administracyjny würde unbeantwortet bleiben, wenn wir uns darauf beschränken würden, die Eigenschaft der „zukünftigen Gesellschafter“ als Steuerpflichtige festzustellen. Diese Eigenschaft ist lediglich der Ausgangspunkt, um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort geben zu können, denn bislang haben wir noch nicht festgestellt, wem konkret das Recht auf Vorsteuererstattung zusteht: den „zukünftigen Gesellschaftern“, der Gesellschaft oder alternativ einem von ihnen.

45.

Mit Ausnahme der Französischen Republik sind die Mitgliedstaaten, die schriftliche Erklärungen eingereicht haben, der Auffassung, dass das Recht auf Erstattung der Vorsteuer ausschließlich den „zukünftigen Gesellschaftern“ als Empfänger der Gegenstände und Dienstleistungen zusteht, für die sie die Steuer entrichtet haben. Die Regierung der Französischen Republik spricht sich hingegen dafür aus, dass die Ausübung des Rechts dem „zukünftigen Gesellschafter“ oder alternativ der Gesellschaft zusteht, wenn der „zukünftige Gesellschafter“ nach nationalem Recht dazu nicht berechtigt ist. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens vertritt die Ansicht, dass das Recht auf den Vorsteuerabzug in jedem Fall der Gesellschaft zusteht.

46.

Die bisherige Rechtsprechung ist insoweit nicht besonders erhellend. Der Sachverhalt, der dem vorliegenden am nächsten kommt, ist der der Rechtssache Faxworld, in dem der Gerichtshof das Recht auf Erstattung einer Vorgründungsgesellschaft nach deutschem Recht, deren einziger Zweck in der Vorbereitung der für die unmittelbar bevorstehende Errichtung einer Kapitalgesellschaft erforderlichen Rechtshandlungen bestand, bejahte (18). Die Antwort des Gerichtshofs beschränkte sich strikt auf die Besonderheiten des Falles, um ihn unter Art. 19 der Richtlinie 2006/112 subsumieren zu können, nach dem die Mitgliedstaaten „die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen [können]“. In der Rechtssache Faxworld hatte sich die Bundesrepublik Deutschland auf die genannte Bestimmung gestützt und folglich verlangt, die errichtete Gesellschaft als die Steuerpflichtige anzusehen, der das Recht auf Abzug der von der Vorgründungsgesellschaft entrichteten Mehrwertsteuer zustehe (19). Der Gerichtshof folgte dieser Auffassung nicht und stellte fest, dass die Vorgründungsgesellschaft als Übertragende eines Gesamt- oder Teilvermögens berechtigt ist, die Erstattung zu verlangen (20).

47.

Das Urteil Faxworld beruht auf Besonderheiten, die im vorliegenden Fall nicht gegeben sind. Erstens betrafen im Urteil Faxworld die Auslegungszweifel eine Übertragung im Sinne des Art. 19 der Richtlinie 2006/112, während es im vorliegenden Fall nicht um die Übertragung eines „Gesamt- oder Teilvermögens“ geht. Dieser Unterschied wird im Urteil Zita Modes (21) noch einmal hervorgehoben, in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass die Übertragung eines

einzigsten Vermögensgegenstands wie die Einbringung eines Grundstücks ? wie im vorliegenden Fall ? nicht in den Anwendungsbereich des Art. 19 fällt (22). Zu diesem Ergebnis ist die Französische Republik zutreffend gelangt, wie ich in der mündlichen Verhandlung darlegen konnte.

48.

Gegenüber dem Urteil Faxworld ist ein weiterer Unterschied hervorzuheben: Die Tatsache, dass die deutsche Rechtsordnung ein spezifisches Rechtssubjekt vorsieht, um den Gründungsprozess einer Gesellschaft zu erleichtern, ist ein Aspekt, der ebenfalls die dargestellte Lösung verlangt. Die Gefahr des Betrugs in einem System, das eine gewissermaßen perfekte Nachfolge zwischen zwei Rechtssubjekten kennt, erleichtert es, dem ersten Subjekt das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer zuzuweisen, auch wenn es die Tätigkeit später nicht ausüben sollte (23).

49.

Die Umstände des vorliegenden Falles unterscheiden sich erheblich von denen der Rechtssache Faxworld. Wie bereits in Nr. 47 dieser Schlussanträge dargelegt wurde, geht es nicht um die Übertragung eines Gesamtvermögens im Sinne des Art. 19 der Richtlinie, denn die „zukünftigen Gesellschafter“ übertragen kein Unternehmen, sondern bringen lediglich einen Gegenstand ein. Darüber hinaus sind in dem normalen Fall, in dem dieser Artikel Anwendung findet, zwei unterschiedliche Rechtssubjekte beteiligt, die im Allgemeinen zwei verschiedenen wirtschaftlichen Realitäten entsprechen, während im vorliegenden Fall eindeutig eine Kontinuität der Tätigkeit und sogar der Rechtssubjekte gegeben ist.

50.

Zwar ist auch das Urteil Faxworld zu berücksichtigen, doch sind ebenso die materiellen Unterschiede zwischen beiden Fällen hervorzuheben, zumindest bei der Übertragung des Urteils Faxworld auf den vorliegenden Fall.

51.

Angesichts des Vorstehenden wird deutlich, dass ein Fall wie der vorliegende, in dem Art. 19 der Richtlinie nicht einschlägig ist, in dem aber Gegenstände der „zukünftigen Gesellschafter“ in eine Gesellschaft eingebracht werden und eine faktische Identität zwischen beiden Rechtssubjekten und eine Kontinuität in der wirtschaftlichen Tätigkeit besteht, genügend Besonderheiten aufweist, um durch den Unionsgesetzgeber spezifisch geregelt zu werden. Wir haben jedoch bereits festgestellt, dass dies nicht der Fall ist, und eine bestimmte Antwort auf das Problem sich aus dem Wortlaut der Richtlinie 2006/112 weder ergibt noch ableiten lässt. Dieses Schweigen zeigt meines Erachtens, dass die Richtlinie 2006/112 den Mitgliedstaaten ein weites Ermessen einräumt, damit sie die Maßnahmen ergreifen können, die sie im Hinblick auf die Ziele der genannten Regelung für die angemessensten und kohärentesten halten. Folglich besteht die wirkliche Frage in dieser Rechtssache weniger in der Feststellung, wer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, sondern darin, unter welchen Voraussetzungen dieses Recht in der nationalen Rechtsordnung gewährleistet ist.

52.

Vor diesem Hintergrund wird verständlich, warum die Mitgliedstaaten, die in diesem Verfahren schriftliche Erklärungen eingereicht haben, entgegengesetzte Standpunkte vertreten haben, die im Übrigen die Praxis entsprechend ihren jeweiligen Rechtsordnungen widerspiegeln. Es überrascht nicht, dass sich die Französische Republik für einen Standpunkt ausspricht, der mit dem der klagenden Gesellschaft übereinstimmt, denn die französische Rechtsordnung sieht eine derartige Lösung vor, wie der Bevollmächtigte Frankreichs in der mündlichen Verhandlung erklärte (24).

Ebenso sind die Vorbehalte der Bundesrepublik Deutschland, nach deren Meinung festzustellen ist, ob die Gesellschaft vor ihrer Errichtung eine Tätigkeit ausgeübt hat, kennzeichnend für einen Staat, der eine besondere Rechtsfigur vorsieht – wie die Rechtssache Faxworld zeigt –, deren spezifische Regelung die steuerliche Behandlung eines Falles wie des vorliegenden festlegt (25).

53.

Daher bin ich der Ansicht, dass Art. 168 in Verbindung mit Art. 9 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem die Rechtssubjekte und die Tätigkeit faktisch identisch sind, nicht daran gehindert ist, der Gesellschaft ein Recht auf Vorsteuerabzug zuzuerkennen.

54.

Sieht das innerstaatliche Recht diese Möglichkeit hingegen nicht vor, muss gewährleistet sein, dass die zukünftigen Gesellschafter sofort die Erstattung der Mehrwertsteuer unter den Voraussetzungen verlangen können, die der Gerichtshof bereits in Fällen wie den Rechtssachen Rompelman, INZO, Ghent Coal und anderen genannt hat. Anderenfalls würde allein wegen des Umstands, dass die Personen, die die Tätigkeit aufnehmen, sie kurz darauf durch Errichtung einer Gesellschaft formalisieren wollen, eine willkürliche Unterscheidung getroffen.

55.

Sollten sich die Mitgliedstaaten dafür entscheiden, das Recht zum Vorsteuerabzug der Gesellschaft zuzuweisen, muss dies selbstverständlich davon abhängig gemacht werden, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ die Mehrwertsteuer der Gesellschaft bei Einbringung der Sacheinlage in Rechnung gestellt haben und dies in den Konten zum Ausdruck kommt. Unter diesem Vorbehalt, der der Verhinderung von Betrugsfällen dient, sind die Mitgliedstaaten, da eine praktisch vollständige Identität zwischen den „zukünftigen Gesellschaftern“ und der Gesellschaft besteht, die ebenfalls in der Regelung der persönlichen Haftung zum Ausdruck kommt, die eine Gesellschaft wie die im vorliegenden Fall charakterisiert, und da die wirtschaftliche Tätigkeit eindeutig fortgeführt wird, durch nichts daran gehindert, der Gesellschaft das Recht auf Vorsteuerabzug zuzuerkennen.

56.

Etwas anderes gilt, wenn sich die Mitgliedstaaten – wie offenbar die Republik Polen – gegen ein Recht der Gesellschaft auf den in Art. 168 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Vorsteuerabzug entscheiden (26). In diesem Fall muss, wie in Nr. 53 dieser Schlussanträge vorgetragen, gewährleistet sein, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ ein Recht auf Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer haben, sei es im Wege des Abzugs, sei es im Wege der Rückzahlung, je nachdem, welcher der beiden folgenden Tatbestände vorliegt.

57.

Im ersten Fall nehmen die „zukünftigen Gesellschafter“ die steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit noch vor Errichtung der Gesellschaft effektiv auf. In diesem Fall wird die Mehrwertsteuer ohne Weiteres auf die nächste Stufe der Produktionskette abgewälzt, was entweder unmittelbar beim Kauf des Grundstücks oder kurz danach geschieht, sofern die Ressourcen bereits wirtschaftlich genutzt werden. Die „zukünftigen Gesellschafter“ handeln in diesem Fall als echte Wirtschaftsteilnehmer und haben selbstverständlich ein Recht auf den Vorsteuerabzug, das über die entsprechenden periodischen Voranmeldungen wahrgenommen wird, während gleichzeitig der Prozess zur Errichtung der Gesellschaft fortgeführt wird.

58.

Im zweiten Fall – der hier vorzuliegen scheint – warten die „zukünftigen Gesellschafter“ die Errichtung der Gesellschaft ab, bevor sie die wirtschaftliche Tätigkeit effektiv aufnehmen. In diesem Fall sind weder Einkünfte vorhanden noch wird Mehrwertsteuer abgewälzt. Wohl sind Vorbereitungen zur Aufnahme einer Produktion getroffen worden, die dem Gerichtshof zufolge aus der Sicht der Richtlinie 2006/112 einer wirtschaftlichen Tätigkeit entsprechen (27). Dies kommt im Urteil INZO klar zum Ausdruck, in dem festgestellt wurde, dass eine vorbereitende Handlung wie die Durchführung einer Studie über die Rentabilität der beabsichtigten Tätigkeit „als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie angesehen werden [kann]“, wenn eine Gesellschaft ihre Absicht erklärt hat, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, „selbst wenn der Zweck dieser Studie in der Prüfung besteht, inwieweit die beabsichtigte Tätigkeit rentabel ist“ (28). Dem Gerichtshof zufolge hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Erstattung der für eine Rentabilitätsstudie gezahlten Mehrwertsteuer, „selbst wenn später aufgrund dieser Studie beschlossen wurde, nicht in die werbende Phase einzutreten und die Gesellschaft zu liquidieren, so dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen führte“ (29).

59.

Daraus ergibt sich, dass ein Anspruch auf Mehrwertsteuererstattung – wenn auch nur ausnahmsweise ? selbst dann besteht, wenn es zu keiner wirtschaftlichen Tätigkeit und damit auch zu keinen steuerbaren Umsätzen gekommen ist. Technisch handelt es sich, worauf bereits in Nr. 32 dieser Schlussanträge hingewiesen wurde, um einen Anspruch auf Erstattung und nicht auf Abzug der Vorsteuer, aber bei der Auslegung der Art. 9 und 168 der Richtlinie 2006/112 verwendet der Gerichtshof in Ermangelung einer ausdrücklichen Bestimmung in der Richtlinie die Technik des Vorsteuerabzugs, um den Grundsatz der Steuerneutralität zu gewährleisten.

60.

Als letzter Grund zur Rechtfertigung dieser Lösung ist das Argument der Zumutbarkeit heranzuziehen, das ebenfalls im Urteil INZO angeführt worden ist. Der Gerichtshof hat in diesem Urteil unterstrichen, dass bei einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von gleichen Investitionstätigkeiten von einerseits Unternehmen, die schon steuerbare Umsätze tätigen, und andererseits solchen, die durch Investitionen Tätigkeiten aufnehmen wollen, die zu steuerbaren Umsätzen führen werden, „willkürliche Unterscheidungen zwischen diesen letzteren Unternehmen getroffen [würden], da die endgültige Zulassung der Abzüge von der Frage abhinge, ob solche Investitionen zu steuerbaren Umsätzen führen oder nicht“ (30).

61.

Angesichts dessen ist es unerlässlich, dass Personen, die, wie die „zukünftigen Gesellschafter“ im vorliegenden Fall, vorbereitende und Investitionstätigkeiten aufnehmen, über eine materiell-

rechtliche und prozessuale Möglichkeit verfügen, die ihr Recht auf Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer gewährleistet.

62.

In der mündlichen Verhandlung haben sowohl die Regierung Polens als auch die Gesellschaft bestätigt, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ nach polnischem Recht kein Recht auf Erstattung hatten, da es sich bei der Einbringung des Grundstücks in die Gesellschaft um einen mehrwertsteuerfreien Umsatz handelte. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob unter diesen Voraussetzungen die Befreiung des Umsatzes von der Steuer sowohl für die „zukünftigen Gesellschafter“ als auch für die Gesellschaft die Erstattung der Mehrwertsteuer erschwert oder unmöglich macht.

63.

Wie einige Staaten in diesem Verfahren vorgebracht haben, birgt zwar die Zuweisung eines Rechts auf Erstattung der Mehrwertsteuer an die „zukünftigen Gesellschafter“ in einem Fall, wie er soeben dargestellt wurde, die Gefahr des Betrugs in sich, da die Voraussetzungen für die Erstattung allzu flexibel ausgestaltet sind. Wir sprechen aber von einem höchst spezifischen Fall, in dem zwei „zukünftige Gesellschafter“ ein Grundstück als Sacheinlage in eine Personengesellschaft einbringen (31), die ausschließlich aus den genannten Gesellschaftern besteht und durch die die Gesellschafter eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen, für die sie die Gegenstände erworben haben, für die die Mehrwertsteuer entrichtet wurde. Diese Situation ist aus Sicht der Betrugsbekämpfung derart begrenzt und nachprüfbar, dass einem Mitgliedstaat ein missbräuchliches Verhalten der „zukünftigen Gesellschafter“ oder der Gesellschaft kaum entgehen würde. Ebenso wie in den Urteilen Rompelman, INZO und den sonstigen bereits angeführten Entscheidungen vertritt der Gerichtshof die Auffassung, dass in solchen Fällen nach Erfüllung der formellen Voraussetzungen für den Beginn einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Steuerpflichtige nicht damit belastet werden darf, nachweisen zu müssen, dass sein Verhalten rechtmäßig ist, sondern dass vielmehr die nationalen Steuerbehörden über die Mittel verfügen, um unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles Betrugsdelikte aufdecken zu können (32).

64.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen bin ich der Ansicht, dass die Art. 9 und 168 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie einen Mitgliedstaat unter spezifischen Umständen wie denen des vorliegenden Falles, in denen zwei natürliche Personen als „zukünftige Gesellschafter“ ein Grundstück erwerben, das als Sacheinlage in eine Personengesellschaft eingebracht wird, die nach dem Grundstückserwerb gegründet wird und aus den genannten Gesellschaftern besteht, nicht daran hindern, das Recht auf Vorsteuerabzug der Gesellschaft zuzuweisen.

65.

Da im vorliegenden Fall der Mitgliedstaat diese Möglichkeit nicht vorsieht, ist es mit der Richtlinie 2006/112 nicht vereinbar, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ keinen Anspruch auf Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer haben. Unter diesen Umständen müssen die nationalen Behörden gewährleisten, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ ihr Recht auf Erstattung unter materiell-rechtlichen und prozessualen Bedingungen ausüben können, die die Rechtsausübung nicht übermäßig erschweren und dem Grundsatz der Steuerneutralität entsprechen.

C. Zweite Vorlagefrage

66.

Nachdem geklärt ist, wem das Recht auf Mehrwertsteuererstattung zusteht, ist auf die zweite Frage des Naczelny Sąd Administracyjny einzugehen, welche die Rechnungen betrifft, die für die Gegenstände und Leistungen, um die es in dem Rechtsstreit geht, ausgestellt wurden. Wie sich aus den Akten ergibt, wurde die Rechnung für den Erwerb der Immobilie auf den Namen der „zukünftigen Gesellschafter“ ausgestellt, während die Rechnung für die notariellen Dienstleistungen auf den Namen der Gesellschaft, aber unter einem Datum vor ihrer Errichtung, ausgestellt wurde.

67.

Bekanntermaßen hängt das in Art. 168 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug davon ab, dass der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist. So verlangt es Art. 178 Buchst. a der Richtlinie, während Art. 220 Nr. 1 bestimmt, dass für jede Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen eine Rechnung auszustellen ist. In Art. 226 Nr. 5 der Richtlinie 2006/112 ist vorgeschrieben, dass eine Rechnung neben anderen obligatorischen Angaben „den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers“ enthalten muss.

68.

Wie die Parteien im Ausgangsverfahren sowie mehrere Staaten im Verfahren vor dem Gerichtshof hervorgehoben haben, hat der Gerichtshof die soeben angeführten Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 relativ flexibel ausgelegt. Dadurch soll gewährleistet werden, dass jeder Steuerpflichtige die von ihm entrichtete Steuer abziehen kann. Wenn ein Mitgliedstaat an die Ausstellung und Vorlage der Rechnung übermäßig hohe Anforderungen stellt, läuft er Gefahr, dass er den Abzug behindert oder sogar unmöglich macht, was im direkten Gegensatz zu den mit der Richtlinie 2006/112 verfolgten Zielen stünde. Daher hat der Gerichtshof für diese Art von Fällen eine Variante des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit entwickelt und wiederholt bestätigt, dass die „vom betreffenden Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten, die der Steuerpflichtige erfüllen muss, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, nicht über das zur Gewährleistung der korrekten Anwendung des betreffenden Verfahrens der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft absolut Notwendige hinausgehen [dürfen]“ (33).

69.

Dieser Ansatz hat den Gerichtshof geleitet, als er den Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten und die Möglichkeit beschränkte, Angaben in den Rechnungen vorzuschreiben, die über diejenigen hinausgehen, die in der Richtlinie vorgesehen sind (34). Der Gerichtshof hat auch die Auffassung vertreten, dass der Steuerpflichtige korrigierbare Fehler oder Mängel der Rechnung berichtigen können muss, bevor es ihm verwehrt wird, die Vorsteuer abzuziehen (35). Zusammenfassend können sich die Mitgliedstaaten nicht auf die Formalitäten der Rechnungsstellung berufen, um die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu erschweren, und letzten Endes den Grundsatz der Steuerneutralität in Frage stellen, indem sie eine wirtschaftliche Tätigkeit und nicht den Endverbrauch besteuern.

70.

Vor dem Hintergrund dieser Regelung und Rechtsprechung können wir uns nun der zweiten Frage des Naczelny Sąd Administracyjny zuwenden, deren Beantwortung demselben Schema folgen

muss, das bereits im Rahmen der ersten Vorlagefrage angewendet worden ist. Demnach sind zwei verschiedene Fallgestaltungen zu unterscheiden: Entweder hat sich der Mitgliedstaat dafür entschieden, ein Recht der Gesellschaft auf Vorsteuerabzug anzuerkennen, oder die zukünftigen Gesellschafter können die Erstattung der Mehrwertsteuer beantragen.

71.

Im ersten Fall, wenn eine Rechtsordnung ein Recht auf Vorsteuerabzug der Gesellschaft anerkennt, ist offenkundig, dass durch diese Option der Umsatz erleichtert und nicht übermäßig mit Kosten belastet werden soll. Der Staat ist hierbei der Ansicht, dass unter dem Gesichtspunkt der Betrugsbekämpfung jedes unregelmäßige Verhalten mit den normalen Mitteln der Prüfung und steuerlichen Überwachung aufgedeckt werden kann. Der Austausch des Rechtssubjekts erstreckt sich automatisch auf alle Rechtsbeziehungen und Handlungen, die mit dem Wechsel der Rechtssubjekte zusammenhängen, einschließlich logischerweise der Rechnungen.

72.

Im Fall des Austauschs von Rechtssubjekten von dem in die Rechte und Pflichten eingetretenen Steuerpflichtigen zu verlangen, dass er eine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung vorlegt, oder, was dasselbe ist, eine Rechnung abzulehnen, weil sie auf den Namen des Übertragenden ausgestellt wurde, kommt der Einführung einer Bedingung gleich, deren Erfüllung schwierig, um nicht zu sagen, unmöglich ist. Ein derartiges Ergebnis wäre mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs unvereinbar, der wiederholt festgestellt hat: „Verfügt die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwertsteuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts verhindern können.“ (36) Dies entspricht genau dem vorliegenden Fall, denn eine Surrogation zugunsten einer Gesellschaft, die sich nicht auf die Rechnung über den Kauf eines Grundstücks erstreckt, die auf die „zukünftigen Gesellschafter“ ausgestellt worden war, würde mittelbar eine Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug bedeuten.

73.

Es ist erst recht offenkundig, dass eine Rechnung, die zwar auf eine Gesellschaft, aber unter einem vor ihrer Errichtung liegenden Datum ausgestellt wurde, berichtigt werden können muss, damit in ihr der Name der Gesellschafter erscheint, ohne dass das Recht der Gesellschaft auf Vorsteuerabzug deshalb zurückgewiesen werden kann.

74.

Im zweiten Fall, wenn das Recht des Mitgliedstaats kein Recht der Gesellschaft auf Vorsteuerabzug anerkennt, sondern den „zukünftigen Gesellschaftern“ das Recht auf Erstattung einräumt, würde die erste Rechnung über den Kauf des Steinbruchs aus der Sicht der Richtlinie 2006/112 keine Probleme aufwerfen, denn es handelt sich um eine Rechnung, die auf die Gesellschafter ausgestellt wurde. Bezüglich der Rechnung für die Errichtung der Gesellschaft wäre entsprechend den Ausführungen der Kommission nach den Darlegungen im vorstehenden Absatz dieser Schlussanträge zu antworten, dass das Dokument berichtigt werden muss, denn es ist offensichtlich, dass die Ausstellung auf den Namen der Gesellschaft vor deren Gründung einen Umstand darstellt, der ihre Berichtigung und damit das Recht auf Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer rechtfertigt.

75.

Wenn daher das nationale Recht unter spezifischen Voraussetzungen wie im vorliegenden Fall entweder den Abzug durch die Gesellschaft oder die Erstattung zugunsten der „zukünftigen Gesellschafter“ vorschreibt, darf der Mitgliedstaat keine Obliegenheiten vorsehen, die die Wiedererlangung der gezahlten Mehrwertsteuer unmöglich machen, auch nicht solche, die sich auf die Ausstellung und die Vorlage von Rechnungen beziehen. Die nationalen Behörden können Maßnahmen vorsehen, die im Hinblick auf die Erreichung der Ziele der Richtlinie 2006/112 erforderlich und verhältnismäßig sind, zu denen, wie der Gerichtshof erst neulich festgestellt hat, die Berichtigung der Rechnung zählt (37).

76.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die zweite Vorlagefrage dahin zu beantworten, dass Art. 178 Buchst. a in Verbindung mit Art. 168 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung oder Rechtspraxis entgegensteht, die unter spezifischen Umständen wie im vorliegenden Fall die Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer ausschließt,

a)

wenn im Fall des Abzugs zugunsten der Gesellschaft eine Rechnung entweder auf den Namen der „zukünftigen Gesellschafter“ oder den Namen der Gesellschaft, aber unter einem Datum, das vor ihrer Gründung liegt, ausgestellt wurde

b)

oder wenn im Fall der Erstattung zugunsten der zukünftigen Gesellschafter eine Rechnung auf den Namen der Gesellschaft ausgestellt wurde, bevor sie errichtet wurde.

VI. Ergebnis

77.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Naczelny Sąd Administracyjny folgendermaßen zu antworten:

1.

Die Art. 9 und 168 der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einen Mitgliedstaat unter spezifischen Umständen wie denen des vorliegenden Falles, in denen zwei natürliche Personen als „zukünftige Gesellschafter“ ein Grundstück erwerben, das als Sacheinlage in eine Personengesellschaft eingebracht wird, die nach dem Grundstückserwerb gegründet wird und aus den genannten Gesellschaftern besteht, nicht daran hindern, das Recht auf Vorsteuerabzug der Gesellschaft zuzuweisen.

Sieht der Mitgliedstaat diese Möglichkeit nicht vor, ist es mit der Richtlinie 2006/112 nicht vereinbar, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ keinen Anspruch auf Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer haben. Unter diesen Umständen müssen die nationalen Behörden gewährleisten, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ ihr Recht auf Erstattung unter materiell-rechtlichen und prozessualen Bedingungen ausüben können, die die Rechtsausübung nicht übermäßig erschweren und dem Grundsatz der Steuerneutralität entsprechen.

2.

Art. 178 Buchst. a in Verbindung mit Art. 168 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung oder Rechtspraxis entgegensteht, die unter spezifischen Umständen wie im vorliegenden Fall die Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer ausschließt,

a)

wenn im Fall des Abzugs zugunsten der Gesellschaft eine Rechnung entweder auf den Namen der „zukünftigen Gesellschafter“ oder den Namen der Gesellschaft, aber unter einem Datum, das vor ihrer Gründung liegt, ausgestellt wurde

b)

oder wenn im Fall der Erstattung zugunsten der zukünftigen Gesellschafter eine Rechnung auf den Namen der Gesellschaft ausgestellt wurde, bevor sie errichtet wurde.

(1) Originalsprache: Spanisch.

(2) Richtlinie vom 28. November 2006 (ABl. L 347, S. 1).

(3) Vgl. Abella Poblet, E., Manual del IVA, 3. Aufl. 2006, S. 150 ff.

(4) Urteil vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, Slg. 1985, 655).

(5) Ebd., Randnrn. 23 f.

(6) Urteil vom 29. Februar 1996, INZO (C-110/94, Slg. 1996, I-857).

(7) Ebd., Randnr. 20.

(8) Ebd., Randnr. 24.

(9) Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577).

(10) Urteil vom 15. Januar 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Slg. 1998, I-1).

(11) Urteil vom 8. Juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Slg. 2000, I-4321).

(12) Urteil vom 3. März 2005, Fini H (C-32/03, Slg. 2005, I-1599).

(13) Urteil vom 29. April 2004, Faxworld (C-137/02, Slg. 2004, I-5547).

(14) Vgl. Erwägungsgründe 5, 7, 13 und 30 der Richtlinie 2006/112.

(15) Der Gerichtshof bringt diesen Gedanken mit einer in der Rechtsprechung fest verankerten Formel zum Ausdruck, nach der sich die Neutralität der Mehrwertsteuer in der „Regelung über den

Vorsteuerabzug[, die den] Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer [entlasten soll, widerspiegelt]. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.“ Vgl. u. a. die Urteile Rompelman, Randnr. 19, Ghent Coal Terminal, Randnr. 15, Gabalfrisa u. a., Randnr. 44, vom 8. Juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 19), und Fini H, Randnr. 25.

(16) Urteil Rompelman, Randnrn. 23 f.

(17) In seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Breitsohl hat Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer ausgeführt, dass „... dieser Grundsatz erst recht [verbietet], dass die letztgenannten Unternehmen je nach dem Zeitpunkt diskriminiert werden, zu dem sie den Vorsteuerabzug beantragt haben – bevor oder nachdem feststeht, dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zur Ausführung kommt –, oder je nachdem, ob die zuständige Steuerverwaltung ihnen die Eigenschaft als Steuerpflichtige förmlich zuerkannt hat“ (Nr. 47).

(18) Vgl. hierzu Klenk, F., in Sölch, O., und Ringleb, K., Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2003, Randnrn. 482 ff.

(19) Urteil Faxworld, Randnr. 35.

(20) Ebd., Randnrn. 41 f.

(21) Urteil vom 27. November 2003, Zita Modes (C-497/01, Slg. 2003, I-14393).

(22) Ebd., Randnr. 40.

(23) Man beachte, dass das Ergebnis, zu dem der Gerichtshof gelangte, auf den ersten Blick nicht mit der Antwort im Urteil vom 22. Februar 2001, Abbey National (C-408/98, Slg. 2001, I-1361), übereinstimmt, obwohl beide Rechtssachen Art. 19 der Richtlinie betrafen. Wie Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen vom 23. Oktober 2003 in der Rechtssache Faxworld hervorhob, besteht der Unterschied zwischen beiden Fällen im nationalen Rechtsrahmen der jeweiligen Rechtssache bzw. in der Natur der getätigten Umsätze. So verstand es auch der Gerichtshof, als er sich mit besonderem Nachdruck auf die „spezifischen Umstände“ der Rechtssache Faxworld berief (vgl. Urteil Faxworld, Randnr. 42).

(24) Vgl. hierzu das Urteil des Conseil d'État vom 30. April 1980, Nr. 15506.

(25) Vgl. hierzu Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs, Nrn. 19 bis 24.

(26) Die polnische Regierung und der Vertreter der Gesellschaft sowie das vorlegende Gericht haben erklärt, dass es sich dabei um die Lösung handelt, die die polnische Rechtsordnung vorsieht.

(27) Vgl. Urteil Rompelman.

(28) Urteil INZO, Randnr. 18.

(29) Urteil INZO, Randnr. 20 (Hervorhebung nur hier).

(30) Urteil INZO, Randnr. 22.

(31) Nach den Angaben der polnischen Regierung und des Vertreters der Gesellschaft handelt

es sich bei der in der polnischen Rechtsordnung geregelten offenen Handelsgesellschaft um eine Personengesellschaft, bei der die Gesellschaft und die Gesellschafter mit ihrem Vermögen haften, Letztere allerdings nur subsidiär.

(32) „Sollte die Steuerbehörde feststellen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise ausgeübt wurde, könnte sie rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen“ (Urteil Fini H, Randnr. 33, unter Bezugnahme auf die Urteile Rompelman, Randnr. 34, INZO, Randnr. 24, und Gabalfrisa u. a., Randnr. 46).

(33) Urteile vom 1. April 2004, Bockemühl (C-90/02, Slg. 2004, I-3303, Randnr. 50), vom 30. September 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Slg. 2010, I-8791, Randnr. 38), vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, Slg. 2008, I-3457, Randnr. 50), und vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, Slg. 2011, I-7289, Randnr. 43).

(34) Urteile Bockemühl, Randnr. 51, vom 21. April 2005, HE (C-25/03, Slg. 2005, I-3123, Randnrn. 78 bis 82), und Ecotrade, Randnr. 64.

(35) Urteil vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Slg. 2010, I-7467, Randnrn. 43 f.).

(36) Urteil Bockemühl, Randnr. 51.

(37) Urteil Pannon, Randnr. 44.