



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

16. Juni 2016\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 18 Buchst. c, 184 und 187 — Steuerbare Umsätze — Aufgabe der der Steuer unterliegenden Tätigkeit — Besitz von Gegenständen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben — Berichtigung des Vorsteuerabzugs — Berichtigungszeitraum — Besteuerung gemäß Art. 18 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 nach Ablauf des Berichtigungszeitraums“

In der Rechtssache C-229/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) mit Entscheidung vom 5. Februar 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Mai 2015, in dem Verfahren

**Minister Finansów**

gegen

**Jan Mateusiak**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Biltgen sowie des Richters E. Levits (Berichterstatter) und der Richterin M. Berger,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Herrn Jan Mateusiak, der sich selbst vertritt,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der griechischen Regierung, vertreten durch K. Georgiadis und K. Karavasili als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und M. Owsiany-Hornung als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 3. März 2016

\* Verfahrenssprache: Polnisch.

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 18 Buchst. c und Art. 187 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 (ABl. 2010, L 10, S. 14) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Minister Finansów (Finanzminister) und Herrn Jan Mateusiak über die Erhebung der Mehrwertsteuer auf eine nach Aufgabe seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in seinem Besitz befindliche Immobilie.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 Art. 18 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

- a) die Verwendung – durch einen Steuerpflichtigen – eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands zu seinem Unternehmen, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen würde;
- b) die Verwendung eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen zu einem nicht besteuerten Tätigkeitsbereich, wenn dieser Gegenstand bei seiner Anschaffung oder seiner Zuordnung gemäß Buchstabe a zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat;
- c) mit Ausnahme der in Artikel 19 genannten Fälle der Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder seine Rechtsnachfolger bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn diese Gegenstände bei ihrer Anschaffung oder bei ihrer Verwendung nach Buchstabe a zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

- 4 Art. 19 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können 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.“

5 In Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...“

6 Art. 168a Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer nach den Grundsätzen der Artikel 167, 168, 169 und 173 abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt.

Ändert sich der Verwendungsanteil eines Grundstücks nach Unterabsatz 1, so werden diese Änderungen abweichend von Artikel 26 nach den in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Vorschriften zur Anwendung der in den Artikeln 184 bis 192 festgelegten Grundsätze berücksichtigt.“

7 Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

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

8 Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„(1) Bei Investitionsgütern erfolgt die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem diese Güter erworben oder hergestellt wurden.

Die Mitgliedstaaten können jedoch für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung dieser Güter beginnt.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

(2) Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel beziehungsweise im Falle der Verlängerung des Berichtigungszeitraums den entsprechenden Bruchteil der Mehrwertsteuer, mit der diese Investitionsgüter belastet waren.

Die in Unterabsatz 1 genannte Berichtigung erfolgt entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug, die in den folgenden Jahren gegenüber dem Recht für das Jahr eingetreten sind, in dem die Güter erworben, hergestellt oder gegebenenfalls erstmalig verwendet wurden.“

*Polnisches Recht*

- 9 Art. 14 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 sowie Abs. 4 bis 6 und 8 des Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (kodifizierter Text, Dz. U. von 2011, Nr. 177, Position 1054) in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„1. Der Steuer unterliegen Gegenstände aus eigener Herstellung und Gegenstände, die nach dem Erwerb nicht Gegenstand einer Lieferung von Gegenständen geworden sind, wenn

- 1) eine nicht rechtsfähige Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder eine nicht rechtsfähige Handelsgesellschaft aufgelöst wird,
- 2) ein in Art. 15 genannter Steuerpflichtiger, der eine natürliche Person ist und aufgrund von Art. 96 Abs. 6 zur Anzeige der Aufgabe der Tätigkeit beim Leiter des Finanzamts verpflichtet ist, die Ausübung steuerbarer Handlungen einstellt.

...

4. Die Bestimmungen der Abs. 1 und 3 werden auf Gegenstände angewandt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestanden hat.

5. In den in den Abs. 1 und 3 genannten Fällen sind die Steuerpflichtigen verpflichtet, zum Tag der Auflösung der Gesellschaft oder der Einstellung der Ausübung steuerbarer Handlungen eine körperliche Bestandsaufnahme der Gegenstände, nachfolgend ‚körperliche Bestandsaufnahme‘ genannt, durchzuführen. Die Steuerpflichtigen sind verpflichtet, die Informationen über die durchgeführte körperliche Bestandsaufnahme, über den auf ihrer Grundlage festgestellten Wert und über den Betrag der geschuldeten Steuer der Steuererklärung beizufügen, die für den Zeitraum abgegeben wird, der den Tag der Auflösung der Gesellschaft oder der Einstellung der Ausübung steuerbarer Handlungen umfasst.

6. In dem in Abs. 1 genannten Fall entsteht die Steuerpflicht am Tag der Auflösung der Gesellschaft oder der Einstellung der Ausübung steuerbarer Handlungen.

...

8. Bemessungsgrundlage ist der gemäß Art. 29 Abs. 10 festgelegte Wert der Gegenstände, die der körperlichen Bestandsaufnahme unterliegen.“

- 10 Nach Art. 29 Abs. 10 des Mehrwertsteuergesetzes ist „[b]ei einer Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 7 Abs. 2 die Bemessungsgrundlage der Anschaffungspreis der Gegenstände (ohne Steuer) und, wenn es keinen Anschaffungspreis gibt, die zum Zeitpunkt der Lieferung dieser Gegenstände bestimmten Herstellungskosten“.

- 11 Art. 91 Abs. 1 bis 4 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„1. Nach Abschluss des Jahres, in dem der Steuerpflichtige gemäß Art. 86 Abs. 1 zum Vorsteuerabzug berechtigt war, ist er verpflichtet, unter Berücksichtigung des Verhältnisses, das gemäß Art. 90 Abs. 2 bis 6 oder Abs. 10 oder nach den aufgrund des Art. 90 Abs. 11 und 12 erlassenen Vorschriften berechnet worden ist, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Art. 90 Abs. 2 bis 10 für das abgeschlossene Steuerjahr vorzunehmen.“

2. Bei Gegenständen und Dienstleistungen, die vom Steuerpflichtigen nach den Vorschriften über die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer den Sachanlagen und den abschreibungsfähigen immateriellen Vermögensgegenständen sowie den Grundstücken und den Erbnießbrauchrechten an Grundstücken, soweit diese zu den Sachanlagen oder den immateriellen Vermögensgegenständen des Erwerbers gezählt werden, mit Ausnahme jener, deren Anfangswert 15 000 [polnische Złoty (PLN) (etwa 3 417 Euro)] nicht übersteigt, zugeordnet werden, ist die in Abs. 1 genannte Berichtigung vom Steuerpflichtigen innerhalb von fünf und bei Immobilien und bei Erbnießbrauchrechten innerhalb von zehn aufeinander folgenden Jahren ab dem Jahr, in dem sie in Nutzung genommen wurden, vorzunehmen. Die jährliche Berichtigung betrifft in dem in Satz 1 genannten Fall ein Fünftel und bei Grundstücken und bei Erbnießbrauchrechten ein Zehntel des Betrags der bei ihrer Anschaffung oder ihrer Herstellung berechneten Vorsteuer. Bei Sachanlagen und immateriellen Vermögensgegenständen, deren Anfangswert 15 000 PLN (etwa 3 417 Euro) nicht übersteigt, gilt Abs. 1 entsprechend, wobei die Berichtigung nach Ende des Jahres vorgenommen wird, in dem die Nutzung begonnen hat.

...

3. Die in den Abs. 1 und 2 genannte Berichtigung ist in der Steuererklärung für den ersten Abrechnungszeitraum des Jahres nach dem Steuerjahr, für das die Berichtigung erfolgt, vorzunehmen und im Fall der Aufgabe der Wirtschaftstätigkeit in der Steuererklärung für den letzten Abrechnungszeitraum.

4. Werden die in Abs. 2 genannten Gegenstände oder Dienstleistungen in dem in Abs. 2 genannten Berichtigungszeitraum verkauft oder gemäß Art. 14 besteuert, so gelten diese Gegenstände oder Dienstleistungen bis zum Ende des Berichtigungszeitraums weiterhin als für die Zwecke der bei dem Steuerpflichtigen steuerbaren Handlungen verwendet.“

- 12 Nach Art. 96 Abs. 6 des Mehrwertsteuergesetzes ist „... ein als Mehrwertsteuerpflichtiger registrierter Steuerpflichtiger[, hat er] die Vornahme steuerbarer Handlungen eingestellt, ... verpflichtet, die Aufgabe der Tätigkeit dem Leiter des Finanzamts anzuzeigen; diese Anzeige ist für den Leiter des Finanzamts die Grundlage für die Streichung des Steuerpflichtigen aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen“.

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage**

- 13 Herr Mateusiak führte in den Jahren 1997 bis 1999 ein Investitionsvorhaben in Form des Baus eines Wohn- und Dienstleistungsgebäudes mit einer Baufläche von 108,7 m<sup>2</sup> und einer Gesamtnutzfläche von 357,6 m<sup>2</sup> (davon 87,8 m<sup>2</sup> für Dienstleistungen) durch. Am 26. Juli 1999 wurde ihm für das Gebäude eine Nutzungsgenehmigung erteilt.
- 14 Die in den Originalrechnungen über den Einkauf von Baumaterialien, über Arbeitsleistungen sowie über andere Kosten, die ausschließlich mit dem Gebäudeteil in Zusammenhang stehen, der für eine mehrwertsteuerpflichtige Wirtschaftstätigkeit, nämlich eine Notarkanzlei, genutzt wird, ausgewiesene Mehrwertsteuer zog er als Vorsteuer ab.
- 15 Am 10. August 1999 wurde der für die Dienstleistung bestimmte Gebäudeteil in das für einkommensteuerliche Zwecke geführte Verzeichnis der Sachanlagen aufgenommen und für eine nicht landwirtschaftliche Wirtschaftstätigkeit in Gebrauch genommen. Der Anfangswert der als „Kanzleigebäude“ bezeichneten Sachanlage betrug 101 525,70 PLN.
- 16 Mit Schreiben vom 14. Januar 2013 beantragte Herr Mateusiak beim mit Ermächtigung des Finanzministers handelnden Direktor der Finanzkammer in Łódź (Izba Skarbowa w Łodzi) (im Folgenden: Steuerbehörde) eine steuerliche Einzelfallauslegung zu der Frage, ob im anlässlich der

Aufgabe der Wirtschaftstätigkeit einer natürlichen mehrwertsteuerpflichtigen Person erstellten Liquidationsinventar der Wert von Sachanlagen in Form von Immobilien, die am Tag der Liquidation im Eigentum dieser Person stehen, aufzuführen sei. Sollte diese Frage zu bejahen sein, wollte er wissen, welcher Wert als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer zum Tag der Aufgabe der fraglichen Wirtschaftstätigkeit zugrunde zu legen sei.

- 17 Nach Auffassung von Herrn Mateusiak ist der Wert der in seinem Eigentum stehenden Sachanlagen nicht zu erfassen, da eine solche Erfassung einen Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer darstellen würde, wenn die besagte Aufgabe nach Ablauf des Berichtigungszeitraums stattfindet, der für Immobilien zehn Jahre betrage. Sollte seine Ansicht nicht geteilt werden, sei davon auszugehen, dass für die Besteuerung mit der Mehrwertsteuer lediglich der für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit verwendete Gebäudeteil heranzuziehen sei, wobei als Bemessungsgrundlage auf den Herstellungswert abzustellen sei, wenn dieser unter dem aktuellen Marktwert liege.
- 18 Die Steuerbehörde nahm u. a. unter Berufung auf Art. 14 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 und 8 sowie auf Art. 29 Abs. 10 des Mehrwertsteuergesetzes den Standpunkt ein, die Besteuerung von Gegenständen aufgrund der Einstellung von steuerpflichtigen Handlungen sei durch die Konstruktion der Mehrwertsteuer als einer Verbrauchsteuer gerechtfertigt und außerdem ein Ausdruck des Neutralitätsgrundsatzes. Alle Gegenstände, bei deren Einkauf der Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei, seien mit der Mehrwertsteuer zu belasten, um den Vorsteuerabzug auszugleichen.
- 19 Der beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Lublin, Polen) gegen die steuerliche Einzelfallauslegung erhobenen Klage wurde mit Urteil vom 16. Oktober 2013 stattgegeben. Dieses Gericht entschied, dass die Art. 14 und 91 des Mehrwertsteuergesetzes zusammen zu lesen seien, da der Gesetzgeber die Besteuerung von Sachanlagen bei der Liquidation der Tätigkeit mit dem Recht auf Abzug derjenigen Vorsteuer für ihre Anschaffung, die nicht im Berichtigungszeitraum abgezogen worden sei, verknüpft habe. Nach Ablauf dieses Zeitraums unterlägen die im Besitz eines Steuerpflichtigen befindlichen Sachanlagen zum Zeitpunkt der Liquidation der Tätigkeit durch ihn nicht der Besteuerung und seien nicht im Liquidationsverzeichnis zu erfassen, da der gesetzlich festgelegte Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuer für ihre Anschaffung, der sich nach ihrer veranschlagten Nutzungsdauer im Unternehmen des Steuerpflichtigen bestimme, abgelaufen sei.
- 20 Der Finanzminister legte beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) Kassationsbeschwerde ein. Dieser hat Zweifel, ob die Aufgabe der wirtschaftlichen Tätigkeit auch dann die Notwendigkeit einer Besteuerung des Besitzes einer Sachanlage gemäß Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie nach sich zieht, wenn der Vorsteuerberichtigungszeitraum für die jeweilige Art von Gegenständen bereits abgelaufen ist.
- 21 Wenn die gesetzlich bestimmte Nutzungsdauer von Investitionsgütern im Unternehmen des Steuerpflichtigen, die ihren Ausdruck in der Festlegung des Vorsteuerberichtigungszeitraums (Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie) finde, abgelaufen sei, lasse sich vermuten, dass der Steuerpflichtige die Vorsteuer aus der Anschaffung der Sachanlage in dem Zeitraum, in dem sie für seine besteuerte Tätigkeit verwendet worden sei, „konsumiert“ habe. Diese Steuer hänge nämlich im gesamten Zeitraum der Nutzung (Berichtigung) mit der Mehrwertsteuer zusammen, die durch die Nutzung dieser Sacheinlage im Unternehmen des Steuerpflichtigen anfalle.
- 22 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass Sachanlagen des Steuerpflichtigen – wenn der Steuerpflichtige die Vorsteuer für ihre Anschaffung abgezogen hat – nach Ablauf des in Art. 187 der Richtlinie geregelten Berichtigungszeitraums bei einer Aufgabe der

Tätigkeit durch ihn nicht der Besteuerung unterliegen und im Liquidationsverzeichnis nicht zu erfassen sind, wenn der gesetzlich festgelegte Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuer für ihre Anschaffung, der sich nach ihrer veranschlagten Nutzungsdauer im Unternehmen des Steuerpflichtigen bestimmt, abgelaufen ist, oder dahin gehend, dass die Sachanlagen bei einer Aufgabe der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ungeachtet des Berichtigungszeitraums der Besteuerung unterliegen?

### Zur Vorlagefrage

- 23 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass bei Aufgabe der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen sein Besitz von Gegenständen, sofern diese bei ihrer Anschaffung zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt und der Mehrwertsteuer unterworfen werden kann, wenn der Berichtigungszeitraum gemäß Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie abgelaufen ist.
- 24 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass nach der Logik des durch die Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführten Systems die Steuern, mit denen auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, abgezogen werden können. Der Vorsteuerabzug ist an die Erhebung der Steuern auf der folgenden Stufe geknüpft. Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug dieser Vorsteuer kommen. Soweit jedoch die Gegenstände oder Dienstleistungen auf der folgenden Stufe für die Zwecke besteuerten Umsätze verwendet werden, ist ein Abzug der Steuern, mit der sie auf der Vorstufe belastet waren, geboten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. März 2006, Udenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 24, und Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 19).
- 25 In diesem Zusammenhang können die Mitgliedstaaten nach Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie den Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder seine Rechtsnachfolger bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichstellen, wenn diese Gegenstände bei ihrer Anschaffung oder bei ihrer Verwendung nach Art. 18 Buchst. a dieser Richtlinie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten somit, eine Sondervorschrift für die Fälle zu erlassen, in denen ein Steuerpflichtiger seine berufliche Tätigkeit beendet (vgl. Urteil vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein, C-322/99 und C-323/99, EU:C:2001:280, Rn. 86).
- 26 Wie das vorlegende Gericht festgestellt hat, hat die Republik Polen von der Option des Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch gemacht. Es möchte indessen wissen, ob die Vorschrift, mit der Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt wird, auf den Ablauf des Berichtigungszeitraums anzuwenden ist, der gemäß Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 3 dieser Richtlinie bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, bis auf 20 Jahre verlängert werden kann und der nach Angaben des vorlegenden Gerichts in Polen zehn Jahre beträgt.
- 27 Hierzu ist festzustellen, dass das Hauptziel von Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie darin besteht, zu verhindern, dass Gegenstände, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, nach Aufgabe der der Steuer unterliegenden Tätigkeit – aus welchen Gründen oder unter welchen Umständen sie auch erfolgt sein mag – einem un versteuerten Endverbrauch zugeführt werden (Urteil vom 8. Mai 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, Rn. 27).

- 28 Der von der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus soll seinerseits die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird, so dass die auf einer früheren Stufe bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Abzug berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die dieser Steuer unterliegen. Dieser Mechanismus verfolgt somit das Ziel, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen (Urteil vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, Rn. 30 und 31).
- 29 Was die Entstehung einer etwaigen Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs betrifft, stellt Art. 185 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Grundsatz auf, dass eine solche Berichtigung insbesondere dann zu erfolgen hat, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben (Urteile vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, Rn. 32, und vom 13. März 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 51).
- 30 Die Frist für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge gemäß Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt es, Unrichtigkeiten bei der Berechnung der Abzüge und ungerechtfertigte Vorteile oder Nachteile für den Steuerpflichtigen zu vermeiden, etwa wenn nach Abgabe der Steuererklärung Änderungen der ursprünglich für die Festlegung des Abzugsbetrags berücksichtigten Umstände eintreten. Die Wahrscheinlichkeit solcher Änderungen ist besonders groß bei Investitionsgütern, die oft über mehrere Jahre verwendet werden, während deren sich ihre Zuordnung ändern kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 25, und Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 20).
- 31 Daraus folgt zwar, dass mit der Besteuerung des Besitzes von Gegenständen, die gemäß Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, ein ähnliches Ziel wie mit dem Berichtigungsmechanismus verfolgt wird, da dadurch zum einen verhindert werden soll, dass dem Steuerpflichtigen ein ungerechtfertigter wirtschaftlicher Vorteil gegenüber dem Endverbraucher verschafft wird, der einen Gegenstand kauft und dafür Mehrwertsteuer entrichtet, und zum anderen ein Zusammenhang zwischen Vorsteuerabzug und Erhebung der Mehrwertsteuer sichergestellt werden soll (vgl. in diesem Sinne entsprechend Urteil vom 14. September 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, Rn. 35 und 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Jedoch führt diese Ähnlichkeit der Ziele nicht dazu, dass der für die Berichtigung eines Vorsteuerabzugs vorgesehene Zeitraum mittels auf mehrere Jahre aufgeteilter Zahlungen gemäß den Art. 184 bis 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Zeitraum gelten könnte, nach dessen Ablauf eine Besteuerung gemäß Art. 18 Buchst. c der Richtlinie nicht mehr möglich wäre.
- 33 Zunächst ergibt sich aus Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass der Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt werden kann, wenn diese Gegenstände bei ihrer Anschaffung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.
- 34 Eine weitere Voraussetzung, insbesondere im Zusammenhang mit einem Zeitraum nach der Anschaffung, für den der Besitz nach Aufgabe der Tätigkeit aufrechterhalten werden muss, damit er besteuert werden kann, ist in Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorgesehen.
- 35 Des Weiteren enthält diese Bestimmung im Hinblick auf ihren Anwendungsbereich keinen Verweis auf die Bestimmungen über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß den Art. 184 bis 192 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie hingegen verweist für die Besteuerung der privaten Verwendung eines Grundstücks gemäß Art. 26 der Richtlinie auf diese Bestimmungen.

- 36 Schließlich ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs, die insbesondere dann erfolgt, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Mehrwertsteuerbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, und die sicherstellen soll, dass die vorgenommenen Vorsteuerabzüge genau die Verwendung der Gegenstände für die Zwecke des Unternehmens abbildet, eine rückwärtsgewandte Korrekturvorschrift, wie die Generalanwältin in Nr. 28 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat.
- 37 Die Besteuerung gemäß Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie wiederum beruht nicht auf der Voraussetzung, dass der volle oder teilweise Vorsteuerabzug, der bei der Anschaffung von Gegenständen vorgenommen wurde, die sich bei Aufgabe der der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit im Besitz des Steuerpflichtigen befinden, höher oder niedriger als der war, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war, sondern vielmehr auf dem Eintritt eines neuen steuerbaren Umsatzes zum Zeitpunkt der Aufgabe der wirtschaftlichen Tätigkeit.
- 38 Die Besteuerung gemäß Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie berücksichtigt Änderungen des Wertes der Aktiva des Unternehmens während der gesamten Dauer ihrer Verwendung im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeiten, denn gemäß Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die Steuerbemessungsgrundlage für Umsätze wie die von Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie erfassten der Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden. Die Steuerbemessungsgrundlage für den Umsatz im Fall der Aufgabe der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit ist der Wert der betreffenden Gegenstände zum Zeitpunkt der Aufgabe, der somit die Wertentwicklung dieser Gegenstände zwischen ihrer Anschaffung und dieser Aufgabe berücksichtigt (vgl. u. a. Urteil vom 8. Mai 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, Rn. 33).
- 39 Zur Erreichung des Ziels von Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, das darin besteht, zu verhindern, dass Gegenstände, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, nach der Aufgabe der der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit einem un versteuerten Endverbrauch zugeführt werden, und im Mehrwertsteuerbereich wirksam jede Ungleichheit zwischen den Verbrauchern, die ihre Gegenstände von einem anderen Steuerpflichtigen erworben haben, und denjenigen, die sie im Rahmen ihres Unternehmens erworben haben, zu beseitigen, darf die nach Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie zu entrichtende Besteuerung, wie die Generalanwältin in Nr. 34 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, nur erfolgen, wenn ein Gegenstand, der zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, zum Zeitpunkt der Aufgabe der der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit noch einen Restwert besitzt, unabhängig von dem Zeitraum, der zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung dieses Gegenstands und dem der Aufgabe dieser Tätigkeit vergangen ist.
- 40 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 18 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass bei Aufgabe der der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen sein Besitz von Gegenständen, sofern diese bei ihrer Anschaffung zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt und der Mehrwertsteuer auch dann unterworfen werden kann, wenn der Berichtigungszeitraum gemäß Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie abgelaufen ist.

### **Kosten**

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

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

**Art. 18 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass bei Aufgabe der der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen sein Besitz von Gegenständen, sofern diese bei ihrer Anschaffung zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt und der Mehrwertsteuer auch dann unterworfen werden kann, wenn der Berichtigungszeitraum gemäß Art. 187 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/162 geänderten Fassung abgelaufen ist.**

Unterschriften