

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

21. Oktober 2010*

In der Rechtssache C-385/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht von der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litauen) mit Entscheidung vom 21. September 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 29. September 2009, in dem Verfahren

Nidera Handelscompagnie BV

gegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), des Richters D. Šváby, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter E. Juhász und J. Malenovský,

* Verfahrenssprache: Litauisch.

Generalanwältin: E. Sharpston,
Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 1. Juli 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Nidera Handelscompagnie BV, vertreten durch I. Misiūnas,

— der litauischen Regierung, vertreten durch R. Mackevičienė als Bevollmächtigte,

— der Europäische Kommission, vertreten durch A. Steiblytė und M. Afonso als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Nidera Handelscompagnie BV (im Folgenden: Nidera) und der Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Staatliche Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen) über das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, die auf Gegenstände entrichtet wurde, die in Litauen erworben und in Drittländer ausgeführt wurden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 lautet:

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

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

4 Art. 167 dieser Richtlinie bestimmt:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

5 In Art. 168 dieser Richtlinie 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. 178 dieser Richtlinie bestimmt:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

- a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

7 In Art. 213 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„(1) Jeder Steuerpflichtige hat die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen.

...“

8 Art. 214 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit folgende Personen jeweils eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalten:

...

c) jeder Steuerpflichtige, der in ihrem jeweiligen Gebiet innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen für die Zwecke seiner Umsätze bewirkt, die sich aus in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ergeben, die er außerhalb dieses Gebiets ausübt.

...“

9 Art. 273 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.“

Nationales Recht

- 10 Art. 2 Abs. 28 des Gesetzes Nr. IX-751 der Republik Litauen über die Mehrwertsteuer (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, Žin., 2002, Nr. 35-1271, 2002, Nr. 40, 2002, Nr. 46, und 2002, Nr. 48) in geänderter Fassung (Žin., 2004, Nr. 17-505, und 2005, Nr. 81-2944) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) definiert den Begriff „Mehrwertsteuerpflichtiger“ wie folgt:

„Person, die von der Steuerverwaltung als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist, einschließlich jeder sonstigen Erfassung zu Mehrwertsteuerzwecken, wenn die Person eine entsprechende Identifikationsnummer besitzt, jedoch mit Ausnahme der Erfassung für die Zwecke der mehrwertsteuerlichen Ausgleichsregelung.“

- 11 Art. 41 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„(1) Sofern in diesem Kapitel nichts anderes bestimmt ist, werden Lieferungen von Gegenständen zum Nullsatz besteuert, wenn die Gegenstände von ihrem Lieferanten oder einem Dritten für dessen Rechnung aus dem Gebiet der Europäischen Gemeinschaften verbracht werden.

...“

- 12 In Art. 57 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug steht nur Mehrwertsteuerpflichtigen zu, die nicht den Vorschriften des Abschnitts 5 Kapitel XII dieses Gesetzes unterliegen. ...

...

(3) Personen, denen das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, steht es frei, von diesem Recht keinen Gebrauch zu machen.“

13 Art. 58 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„(1) Ein Mehrwertsteuerpflichtiger ist zum Abzug der Vorsteuer und/oder Einfuhrumsatzsteuer für erworbene und/oder eingeführte Gegenstände und/oder Dienstleistungen berechtigt, wenn diese Gegenstände und/oder Dienstleistungen zur Verwendung für folgende Tätigkeiten des Mehrwertsteuerpflichtigen bestimmt sind:

1. Lieferungen von Gegenständen und/oder Dienstleistungen, auf die Mehrwertsteuer erhoben wird;
2. Lieferungen von Gegenständen und/oder Dienstleistungen außerhalb des litauischen Hoheitsgebiets, wenn diese Lieferungen und/oder Dienstleistungen nach den Bestimmungen dieses Gesetzes im Fall ihrer Bewirkung im Inland nicht von der Mehrwertsteuer befreit wären. Diese Voraussetzung gilt nicht für die in Art. 28 dieses Gesetzes bezeichneten Versicherungs- und/oder Finanzdienstleistungen, soweit sie außerhalb des Hoheitsgebiets der Europäischen Gemeinschaften erbracht werden.

...“

14 Art. 63 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:

„(1) Ein Mehrwertsteuerpflichtiger ist berechtigt, gemäß den Bestimmungen dieses Kapitels und den in diesem Artikel vorgesehenen Beschränkungen Vorsteuer und/oder Einfuhrumsatzsteuer auf Gegenstände und/oder Dienstleistungen abzuziehen, die er vor seiner Registrierung als Mehrwertsteuerpflichtiger erworben und/oder

eingeführt hat, falls er sie für eine in Art. 58 Abs. 1 dieses Gesetzes genannte Tätigkeit verwendet.

...“

15 Art. 71 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„...“

(3) Ein ausländischer Steuerpflichtiger muss sich über eine Niederlassung im Hoheitsgebiet des Landes oder — soweit eine solche Niederlassung nicht besteht — über einen bestellten Steuervertreter in der Republik Litauen als Mehrwertsteuerpflichtiger registrieren lassen. Das Erfordernis der Bestellung eines Steuerververtreters gilt nicht für in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Steuerpflichtige, die unmittelbar als Mehrwertsteuerpflichtige registriert werden können. Ein ausländischer Steuerpflichtiger ist zur Registrierung als Mehrwertsteuerpflichtiger nicht verpflichtet, wenn er im Inland ausschließlich folgende Tätigkeiten ausübt:

...

3. Lieferungen von Gegenständen und/oder Dienstleistungen, für die nach diesem Gesetz Mehrwertsteuer zum Nullsatz berechnet wird ...“

16 In Art. 117 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es:

„(1) Ein ausländischer Steuerpflichtiger kann nur dann die Erstattung der in der Republik Litauen entrichteten Mehrwertsteuer beantragen, wenn in dem Zeitraum, in dem die Mehrwertsteuer, deren Erstattung beantragt wird, entrichtet wurde, folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Steuerpflichtige hatte in der Republik Litauen keine Niederlassung und, soweit es sich bei ihm um eine natürliche Person handelt, auch nicht seinen gewöhnlichen Aufenthalt, und
2. der Steuerpflichtige hat im Inland keine Tätigkeit ausgeübt, die gemäß diesem Gesetz der Mehrwertsteuer unterliegt, es sei denn, in diesem Artikel ist etwas anderes bestimmt.

...“

17 Art. 147 des Gesetzes Nr. IX-2112 der Republik Litauen über die Steuerverwaltung (Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, Žin., 2004, Nr. 63-2243) in geänderter Fassung (Žin., 2007, Nr. 80-3220, und 2008, Nr. 131-5036) (im Folgenden: Gesetz über die Steuerverwaltung) bestimmt:

„Steuerstreitigkeiten werden von der zentralen Steuerverwaltung, von der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) [Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen] ... sowie von einem Gericht untersucht.“

18 In Art. 148 des Gesetzes über die Steuerverwaltung heißt es:

„(1) Die Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) ist eine aus dem Staatshaushalt finanzierte juristische Person des öffentlichen Rechts.

(2) Die Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) hat die Aufgabe, die von Steuerpflichtigen eingereichten Beschwerden objektiv zu untersuchen sowie eine rechtmäßige und sachlich begründete Entscheidung darüber zu treffen.

(3) Die Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) besteht aus einem Präsidenten und weiteren Mitgliedern. Die Gesamtzahl ihrer Mitglieder und ihre Satzung werden von der Regierung der Republik Litauen genehmigt.

(4) Die Mitglieder der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) werden für eine Amtszeit von sechs Jahren ernannt. Die Ernennung erfolgt durch die Regierung der Republik Litauen auf gemeinsame Empfehlung des Finanzministers und des Justizministers. Zu Mitgliedern [dieser] Kommission können nur Personen von tadellosem Ruf ernannt werden, die einen Magisterabschluss in den Fächern Finanzwissenschaft, Rechtswissenschaft oder Wirtschaftswissenschaft oder einen gleichwertigen Hochschulabschluss und mindestens dreijährige Berufserfahrung in den Bereichen Steuer-, Zoll- oder Gesellschaftsrecht besitzen. Die Mitglieder [dieser] Kommission müssen Staatsbürger der Republik Litauen sein.

(5) Ein Mitglied der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) kann in folgenden Fällen vor Ende seiner Amtszeit entlassen werden:

1. Rücktritt;
2. Verlust der Staatsbürgerschaft der Republik Litauen;
3. Fernbleiben vom Dienst infolge vorübergehender Arbeitsunfähigkeit für einen ununterbrochenen Zeitraum von mehr als 120 Kalendertagen oder für mehr als 140 Tage in den letzten zwölf Monaten oder Bescheinigung eines Ärzte- oder Invaliditätsausschusses, dass das Mitglied seine Aufgaben nicht mehr wahrnehmen kann;
4. Rechtskräftigwerden eines Gerichtsurteils, mit dem eine Strafe wegen einer schwerwiegenden oder sehr schwerwiegenden vorsätzlichen Straftat oder einer Straftat gegen das Eigentum, Vermögensrechte oder -interessen, die Wirtschaftsordnung oder das Finanzsystem verhängt wird;
5. schwerwiegende Verletzung der Dienstpflichten.

(6) Die Tätigkeit der Mitglieder der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) gilt als ihre Haupterbstätigkeit; sie erhalten eine Vergütung gemäß dem im Gesetz über die Besoldung von Staatspolitikern und Staatsbeamten vorgesehenen Verfahren. Sie dürfen nur das Amt bei der Kommission bekleiden; daneben dürfen sie Forschungs- oder Lehrtätigkeiten ausüben.

(7) Nach Ablauf der Amtszeit eines Mitglieds der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) nimmt es seine Aufgaben so lange wahr, bis ein neues Mitglied berufen wird.

...“

¹⁹ Art. 151 des Gesetzes über die Steuerverwaltung lautet:

„Die Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) entscheidet über folgende Streitigkeiten:

1. Steuerstreitigkeiten zwischen einem Steuerpflichtigen und der zentralen Steuerverwaltung;
2. Steuerstreitigkeiten zwischen einem Steuerpflichtigen und der zentralen Steuerverwaltung betreffend eine Entscheidung, die diese auf einen Einspruch des Steuerpflichtigen gegen einen Bescheid der örtlichen Steuerverwaltung erlassen hat;
3. Steuerstreitigkeiten zwischen einem Steuerpflichtigen und der zentralen Steuerverwaltung, wenn diese innerhalb der in diesem Gesetz vorgesehenen Frist keine Entscheidung erlassen hat.“

20 Art. 158 des Gesetzes über die Steuerverwaltung bestimmt:

„Nach Ablauf der in diesem Gesetz vorgesehenen Frist für die Einlegung eines Rechtsmittels ist die Entscheidung der zentralen Steuerverwaltung bzw. der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) für die Parteien der Streitigkeit und für an der Streitigkeit beteiligte Dritte bindend.“

21 In Art. 159 des Gesetzes über die Steuerverwaltung heißt es:

„(1) Ein Steuerpflichtiger, der die Entscheidung der zentralen Steuerverwaltung bzw. der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) über eine Steuerstreitigkeit anfechten will, kann vor einem Gericht gegen die Entscheidung klagen.

(2) Die zentrale Steuerverwaltung kann ebenfalls gegen eine Entscheidung der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) klagen, allerdings nur soweit sie und die Kommission bei der Entscheidung über die Steuerstreitigkeit (oder im Verlauf der Streitigkeit) Rechtsvorschriften oder andere Rechtsakte unterschiedlich ausgelegt haben.

...

(4) Über Klagen gegen Entscheidungen der zentralen Steuerverwaltung bzw. der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) entscheidet das Vilniaus apygardos administraciniam teismas [Bezirksverwaltungsgericht Vilnius].

...“

- 22 Nr. 4 der Satzung der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinių ginčų komisijos nuostatos), die mit Beschluss Nr. 1119 der Regierung der Republik Litauen vom 2. September 2004 (Žin., 2004, Nr. 136-4947) erlassen wurde (im Folgenden: Satzung), bestimmt:

„Bei ihrer Tätigkeit beachtet die Kommission die Verfassung der Republik Litauen, das Gesetz über die Steuerverwaltung, andere Gesetze und Rechtsakte sowie diese Satzung.“

- 23 Die Nrn. 26 und 27 der Satzung sehen vor:

„26. Die Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) prüft die Beschwerden in ihren Sitzungen. ...

Ein Mitglied [dieser] Kommission darf an der Prüfung einer Steuerstreitigkeit nicht mitwirken und muss ausgeschlossen werden (oder sich enthalten), wenn es am Ausgang der Sache unmittelbar oder mittelbar interessiert ist, wenn es mit einer Partei der Steuerstreitigkeit familiär verbunden ist oder in enger Beziehung steht, es Arbeitnehmer eines an der Steuerstreitigkeit beteiligten Unternehmens war und seit dem Ende seines Beschäftigungsverhältnisses weniger als drei Jahre vergangen sind oder wenn andere Umstände vorliegen, die sich auf seine Unparteilichkeit auswirken könnten. Das Mitglied [dieser] Kommission unterrichtet diese entsprechend. Auch die an der Steuerstreitigkeit Beteiligten können ein Mitglied der Kommission

wegen Befangenheit ablehnen. Der Antrag ist zu begründen und vor Prüfung der Beschwerde in der Sitzung der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) zu stellen. Diese Kommission erlässt eine gesonderte Entscheidung über den Ausschluss ihres Mitglieds oder ihrer Mitglieder.

27. Der Steuerpflichtige (oder seine Vertreter) und die Vertreter der Steuerverwaltung werden zu der Sitzung der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) geladen. Der Geschäftsstellenbeamte nimmt an der Sitzung teil; ein Übersetzer, die Fachleute [dieser] Kommission, die die Sache vorbereitet haben, sowie Sachverständige sind ebenfalls teilnahmeberechtigt. Erscheinen die Parteien der Streitigkeit zu der Sitzung nicht, wird die Beschwerde in ihrer Abwesenheit geprüft. Beantragen diese Personen bei der Mokestinių ginčų komisija (prie Lietuvos Respublikos vyriausybės) vor Beginn der Prüfung der Beschwerde in der Sitzung die Vertagung der Prüfung der Beschwerde aus Gründen, die die Kommission für bedeutsam hält, kann diese die Prüfung vertagen.

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- ²⁴ Im Ausgangsrechtsstreit geht es im Wesentlichen um die Frage, ob Nidera die auf in Litauen erworbene und in Drittländer ausgeführte Gegenstände entrichtete Mehrwertsteuer in Abzug bringen darf, obwohl sie zu dem Zeitpunkt, zu dem die betreffenden Geschäfte getätigt wurden, in Litauen nicht als mehrwertsteuerpflichtig registriert war.

- 25 Zwischen Februar und Mai 2008 erwarb Nidera in Litauen Weizen von Lieferanten landwirtschaftlicher Erzeugnisse. 11 743 259 LTL (etwa 3,4 Millionen Euro) des gezahlten Preises entfielen auf die von den Lieferanten verbuchte und an diese gezahlte Mehrwertsteuer. Zwischen Februar und Mai 2008 veräußerte Nidera den gesamten Weizen in die Drittländer Algerien und Türkei und berechnete dabei gemäß Art. 49 des Mehrwertsteuergesetzes Mehrwertsteuer zum Nullsatz.
- 26 Am 12. August 2008 wurde Nidera in Litauen als Mehrwertsteuerpflichtige registriert. In der Mehrwertsteuererklärung für den Zeitraum vom 12. bis 31. August 2008 meldete Nidera Vorsteuer in Höhe von 11 743 259 LTL an und beantragte die Erstattung dieses Betrags. Damit wollte sie das Recht auf Vorsteuerabzug für Gegenstände geltend machen, die sie vor ihrer Registrierung als Mehrwertsteuerpflichtige in Litauen erworben und in Drittländer ausgeführt hatte.
- 27 Mit Entscheidung vom 16. Januar 2009, bestätigt am 19. März 2009, entschied die staatliche Steuerinspektion für den Bezirk Vilnius, dass Nidera diese Vorsteuer nicht abziehen könne, weil die fraglichen Gegenstände, die bereits veräußert worden seien, nicht mehr für eine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit verwendet würden.
- 28 Am 14. April 2009 legte Nidera bei der Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Einspruch ein. Mit Entscheidung vom 22. Juni 2009 wies diese den Einspruch zurück und schloss sich der von der staatlichen Steuerinspektion für den Bezirk Vilnius vertretenen Auffassung an. Das Recht auf Vorsteuerabzug stehe ausschließlich Steuerpflichtigen zu, die für die Mehrwertsteuer registriert seien; zwar sei Nidera nach innerstaatlichem Recht nicht verpflichtet, sich in Litauen als mehrwertsteuerpflichtig registrieren zu lassen, müsse dies jedoch tun, wenn sie die Erstattung der Vorsteuer beantragen wolle.

- 29 Am 29. Juli 2009 legte Nidera Beschwerde bei der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ein. Mit dieser Beschwerde machte sie geltend, sie sei nach Art. 71 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes nicht verpflichtet, sich in Litauen als Mehrwertsteuerpflichtige registrieren zu lassen, da sie ausländische Steuerpflichtige sei und ihre Tätigkeit ausschließlich in der Lieferung von Gegenständen in Drittländer bestehe, für die der Mehrwertsteuer-Nullsatz gelte. Dass sie von ihrem Recht Gebrauch gemacht habe, sich in Litauen nicht als Mehrwertsteuerpflichtig registrieren zu lassen, könne nicht zum Verlust ihres Rechts auf Vorsteuerabzug führen.
- 30 In ihrer Vorlageentscheidung wirft die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės die Frage auf, ob die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes, die als Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug nicht nur die Ausübung einer steuerpflichtigen Tätigkeit und den Besitz der entsprechenden Unterlagen, sondern auch die förmliche Registrierung des Betroffenen als Mehrwertsteuerpflichtiger in Litauen verlangen, den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 genügen und mit den allgemeinen Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems vereinbar sind, nach denen die Mehrwertsteuer eine Verbrauchsteuer ist, bei der das Recht auf Vorsteuerabzug ein grundlegender Bestandteil ist.
- 31 Unter diesen Umständen hat die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
- „1. Steht eine Regelung, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug nur Mehrwertsteuerpflichtigen — d. h. nur Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat (hier Litauen) nach einem bestimmten Verfahren als Mehrwertsteuerpflichtige registriert sind — zusteht, im Einklang mit den das Recht auf Vorsteuerabzug regelnden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112?

2. Falls Frage 1 zu bejahen ist: Steht es mit den in der Richtlinie 2006/112 verankerten allgemeinen Grundsätzen des Rechts auf Vorsteuerabzug im Einklang, wenn diese Regelung vorsieht, dass einem Mehrwertsteuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Vorsteuer und/oder Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände und/oder Dienstleistungen, die er vor seiner Registrierung als Mehrwertsteuerpflichtiger erworben hat, nur dann zusteht, wenn diese Gegenstände für eine Tätigkeit des Mehrwertsteuerpflichtigen verwendet werden, die der Mehrwertsteuer unterliegt, so dass Vorsteuer und/oder Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die vor seiner Registrierung als Mehrwertsteuerpflichtiger erworben wurden, nicht abgezogen werden können, wenn diese Gegenstände für diese Tätigkeit bereits verwendet worden sind?“

Zu den Vorlagefragen

- ³² Soweit das vorliegende Gericht den Gerichtshof bittet, sich zur Vereinbarkeit einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen mit den Vorschriften des Unionsrechts zu äußern, ist darauf hinzuweisen, dass es zwar nicht Sache des Gerichtshofs ist, im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens die Vereinbarkeit nationalen Rechts mit dem Unionsrecht zu beurteilen, der Gerichtshof aber wiederholt entschieden hat, dass er befugt ist, dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die es diesem ermöglichen, für die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtssache über die Frage der Vereinbarkeit zu befinden (Urteil vom 26. Januar 2010, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08, Slg. 2010, I-635, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- ³³ Vor dem tatsächlichen Hintergrund des Ausgangsverfahrens sind die Fragen des vorlegenden Gerichts so zu verstehen, dass es wissen möchte, ob die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass sie dem entgegensteht, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger, der nach den Bestimmungen dieser Richtlinie die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt, an der Ausübung seines Abzugsrechts durch nationale Rechtsvorschriften gehindert wird, die den Abzug der beim Erwerb von

Gegenständen entrichteten Mehrwertsteuer verbieten, wenn sich der Steuerpflichtige nicht als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen, bevor er diese Gegenstände für seine besteuerte Tätigkeit verwendet hat.

Zur Zulässigkeit

- ³⁴ Die litauische Regierung stellt die Eigenschaft der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės als Gericht in Frage, da diese nicht unabhängig sei. Sie sei nämlich in die Organisationsstruktur des Finanzministeriums eingegliedert, dem sie jährlich Bericht erstatten und mit dem sie zusammenarbeiten müsse.
- ³⁵ Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof zur Beurteilung der Frage, ob die vorliegende Einrichtung Gerichtscharakter im Sinne von Art. 234 EG besitzt, nach ständiger Rechtsprechung auf eine Reihe von Gesichtspunkten abstellt, wie gesetzliche Grundlage der Einrichtung, ständiger Charakter, obligatorische Gerichtsbarkeit, Streitiges Verfahren, Anwendung von Rechtsnormen durch diese Einrichtung sowie deren Unabhängigkeit (Urteil vom 17. September 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Slg. 1997, I-4961, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- ³⁶ Im Ausgangsverfahren ergibt sich aus Art. 148 Abs. 2 des Gesetzes über die Steuerverwaltung, dass die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės die Aufgabe hat, die von Steuerpflichtigen eingereichten Beschwerden objektiv zu untersuchen sowie eine rechtmäßige und sachlich begründete Entscheidung darüber zu treffen. Gemäß Art. 148 Abs. 4 werden ihre Mitglieder für sechs Jahre ernannt und müssen Personen von tadellosem Ruf sein. Nach Art. 148 Abs. 6 dürfen die Mitglieder der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės kein

anderes Amt bekleiden. Schließlich sieht Nr. 26 der Satzung für den Fall von Interessenkonflikten ein Verfahren für den Ausschluss ihrer Mitglieder vor.

- 37 Diese Bestimmungen verleihen der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės die notwendige Unabhängigkeit, um als Gericht im Sinne des Art. 234 EG angesehen werden zu können. Dass sie in die Organisationsstruktur des Finanzministeriums eingegliedert ist und diesem jährlich Bericht zu erstatten hat, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.
- 38 Auf eine Frage nach der Verpflichtung zur Zusammenarbeit mit dem Finanzministerium hat die litauische Regierung in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass ihr keine Fälle bekannt seien, in denen die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės vom Finanzministerium Anweisungen oder Hinweise in Bezug auf das in einer bestimmten Sache gewünschte Ergebnis erhalten hätte. Daher ist auch das Bestehen einer derartigen allgemeinen Verpflichtung zur Zusammenarbeit nicht mit der Unabhängigkeit der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės gegenüber dem Finanzministerium unvereinbar.
- 39 Darüber hinaus lässt sich der in den Randnrn. 17 bis 23 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen nationalen Regelung entnehmen, dass die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės die übrigen Kriterien erfüllt, die in der in Randnr. 35 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs für die Einstufung einer Einrichtung als Gericht aufgestellt worden sind.
- 40 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ein Gericht im Sinne von Art. 234 EG ist und dass das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen zulässig ist.

Zur Begründetheit

- 41 Es ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten das Recht auf Vorsteuerabzug nur in den von der Richtlinie 2006/112 ausdrücklich vorgesehenen Fällen einschränken dürfen (vgl. entsprechend Urteile vom 21. September 1988, Kommission/Frankreich, 50/87, Slg. 1988, 4797, Randnrn. 16 und 17, vom 11. Juli 1991, Lennartz, C-97/90, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 27, und vom 15. Januar 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Slg. 1998, I-1, Randnr. 16).
- 42 Darüber hinaus hat der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Regelung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft entschieden, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (Urteile vom 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07, Slg. 2008, I-3457, Randnr. 63, und vom 30. September 2010, Uszodaépitö, C-392/09, Slg. 2010, I-8791, Randnr. 39). Verfügt die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger, an den die fraglichen Umsätze bewirkt werden, die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich seines Rechts auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (Urteile Ecotrade, Randnr. 64, und Uszodaépitö, Randnr. 40).
- 43 Die Fragen des vorliegenden Gerichts sind im Licht dieser Grundsätze zu prüfen.
- 44 Hierzu ergibt sich aus Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112, dass der Steuerpflichtige die in einem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden und die für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, in Abzug bringen darf.

- 45 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass Nidera den gesamten in Rede stehenden Weizen, den sie in Litauen erworben hatte, in Drittstaaten ausgeführt und die Mehrwertsteuer gemäß dem anwendbaren nationalen Recht zum Nullsatz berechnet hat.
- 46 Es steht fest, dass Nidera unter diesen Umständen bezüglich der für diese Waren in Litauen entrichteten Mehrwertsteuer das Abzugsrecht nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 zusteht. Gemäß Art. 167 der Richtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.
- 47 Gemäß Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 unterliegt die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen nur einem einzigen Formerfordernis, nämlich dem, dass der Steuerpflichtige eine gemäß den Art. 220 bis 236 sowie 238 bis 240 ausgestellte Rechnung besitzt.
- 48 Zwar sind die Steuerpflichtigen nach Art. 213 der Richtlinie 2006/112 auch verpflichtet, die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung ihrer Tätigkeit gemäß den von den Mitgliedstaaten zu diesem Zweck erlassenen Vorschriften anzuzeigen. Der Gerichtshof hat jedoch bereits entschieden, dass eine derartige Bestimmung die Mitgliedstaaten nicht ermächtigt, die Ausübung des Abzugsrechts, wenn eine solche Anzeige nicht erfolgt, erst vom tatsächlichen Beginn der gewohnheitsmäßigen Vornahme der besteuerten Umsätze zuzulassen oder dem Steuerpflichtigen die Ausübung dieses Rechts zu versagen (vgl. entsprechend Urteil vom 21. März 2000, *Gabalfa* u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 51).
- 49 Außerdem hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Richtlinie 2006/112 erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche nicht hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen dürfen (vgl. entsprechend Urteil vom 27. September 2007, *Collée*, C-146/05, Slg. 2007, I-7861, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 50 Folglich ist die in Art. 214 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Identifikation, wie auch die in Randnr. 48 des vorliegenden Urteils genannten Verpflichtungen nach Art. 213 der Richtlinie kein Akt, der das Recht auf Vorsteuerabzug begründet — das entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht —, sondern stellt ein Kontrollzwecken dienendes Formerfordernis dar.
- 51 Daraus folgt, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger nicht mit der Begründung an der Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug gehindert werden kann, dass er sich nicht als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen, bevor er die erworbenen Gegenstände im Rahmen seiner besteuerten Tätigkeit verwendet hat.
- 52 Zwar kann gegen den Steuerpflichtigen, der die in der Richtlinie 2006/112 aufgestellten formalen Anforderungen nicht einhält, nach den nationalen Maßnahmen zur Umsetzung dieser Richtlinie in das nationale Recht eine verwaltungsrechtliche Sanktion verhängt werden. Zudem könnte es, wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, keine Rechtssicherheit geben, wenn die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug keiner zeitlichen Beschränkung unterläge. Die Verpflichtung der Steuerpflichtigen, sich als mehrwertsteuerpflichtig zu registrieren, würde leerlaufen, wenn die Mitgliedstaaten hierfür keine angemessene Frist vorschreiben dürften.
- 53 Im Ausgangsverfahren war Nidera jedoch gemäß Art. 71 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes nicht verpflichtet, sich in Litauen als mehrwertsteuerpflichtig registrieren zu lassen, auch wenn die Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer gemäß Art. 63 Abs. 1 Mehrwertsteuergesetz nur in Abzug bringen können, wenn sie dies tun. Soweit Nidera sich daher als mehrwertsteuerpflichtig registrieren lassen musste, um ihr Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, ist festzustellen, dass sie dies weniger als sechs Monate, nachdem sie die das Recht auf Vorsteuerabzug begründenden Umsätze getätigt hat, und damit innerhalb einer angemessenen Frist, getan hat.
- 54 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass sie dem entgegensteht, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger, der nach den Bestimmungen dieser Richtlinie die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt und sich innerhalb einer angemessenen Frist nach der Bewirkung der das Recht auf Vorsteuerabzug begründenden Umsätze als mehrwertsteuerpflichtig registrieren lässt, an der Ausübung seines Abzugsrechts durch nationale

Rechtsvorschriften gehindert wird, die den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen entrichteten Mehrwertsteuer verbieten, wenn sich der Steuerpflichtige nicht als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen, bevor er diese Gegenstände für seine steuerpflichtige Tätigkeit verwendet hat.

Kosten

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

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

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass sie dem entgegensteht, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger, der nach den Bestimmungen dieser Richtlinie die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt und sich innerhalb einer angemessenen Frist nach der Bewirkung der das Recht auf Vorsteuerabzug begründenden Umsätze als mehrwertsteuerpflichtig registrieren lässt, an der Ausübung seines Abzugsrechts durch nationale Rechtsvorschriften gehindert wird, die den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen entrichteten Mehrwertsteuer verbieten, wenn sich der Steuerpflichtige nicht als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen, bevor er diese Gegenstände für seine steuerpflichtige Tätigkeit verwendet hat.

Unterschriften