

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

16. Februar 2023(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Errichtung eines Immobilienkomplexes durch einen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit – Zusammenschlussvertrag – Verkauf der Wohnungen des Immobilienkomplexes durch bestimmte Mitglieder des Zusammenschlusses – Bestimmung des Steuerpflichtigen – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Recht auf Vorsteuerabzug“

In der Rechtssache C-519/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj [Klausenburg], Rumänien) mit Entscheidung vom 28. Juni 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 24. August 2021, in dem Verfahren

**ASA**

gegen

**DGRFP Cluj,**

Beteiligte:

**BP,**

**MB,**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin M. L. Arastey Sahún (Berichterstatteerin) sowie der Richter F. Biltgen und J. Passer,

Generalanwalt: N. Emiliou,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von ASA, vertreten durch S. I. Puș, Avocat,

– der rumänischen Regierung, vertreten durch E. Gane, A. Rotăreanu und A. Wellman als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und J. Jokubauskait? als Bevollmächtigte,

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

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen ASA, einer natürlichen Person, und der Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Cluj-Napoca, Rumänien) (im Folgenden: Steuerbehörde) wegen der Mehrwertsteuerpflichtigkeit von Umsätzen aus dem Verkauf von Wohnungen.

## **Rechtlicher Rahmen**

### ***Unionsrecht***

3 Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

4 Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

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

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

5 In Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer ... kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder ?umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“

6 Art. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten können Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere einen der folgenden Umsätze bewirken:

- a) Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt;
- b) Lieferung von Baugrundstücken.

(2) Als ‚Gebäude‘ im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk.

Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung des in Absatz 1 Buchstabe a genannten Kriteriums des Erstbezugs auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff ‚dazugehöriger Grund und Boden‘ festlegen.

Die Mitgliedstaaten können andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen, wie etwa den Zeitraum zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und dem Zeitpunkt seiner ersten Lieferung, oder den Zeitraum zwischen dem Erstbezug und der späteren Lieferung, sofern diese Zeiträume fünf bzw. zwei Jahre nicht überschreiten.

(3) Als ‚Baugrundstück‘ im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.“

7 Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

8 Art. 62 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt

- (1) als ‚Steuertatbestand‘ der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;
- (2) als ‚Steueranspruch‘ der Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt an geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.“

9 Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

10 Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.“

11 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

12 Art. 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

- a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;
- b) Nebenkosten wie Provisions?, Verpackungs?, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger fordert.

Die Mitgliedstaaten können als Nebenkosten im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b Kosten ansehen, die Gegenstand einer gesonderten Vereinbarung sind.“

13 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

14 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;

...“

15 Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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;

...“

16 Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird.“

Die Mitgliedstaaten können jedoch den Steuerpflichtigen, die nur die in Artikel 12 genannten gelegentlichen Umsätze bewirken, vorschreiben, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug erst zum Zeitpunkt der Lieferung ausüben.“

17 In Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

1. das Ausstellungsdatum;
2. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
3. die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat;
4. die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer im Sinne des Artikels 214, unter der der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung, für die er Steuerschuldner ist, oder eine Lieferung von Gegenständen nach Artikel 138 erhalten hat;
5. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers;
6. Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen;
7. das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung im Sinne des Artikels 220 Nummern 4 und 5 geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist;
8. die Steuerbemessungsgrundlage für die einzelnen Steuersätze beziehungsweise die Befreiung, den Preis je Einheit ohne Mehrwertsteuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind;
9. den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz;
10. den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird;

...“

### ***Rumänisches Recht***

18 Art. 86 Abs. 2 bis 5 der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 927 vom 23. Dezember 2003) sah in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Steuergesetzbuch) vor:

„(2) Bei jedem nach dem Gesetz gegründeten Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit sind die Mitglieder des Zusammenschlusses verpflichtet, Zusammenschlussverträge in schriftlicher Form zu schließen, die u. a. folgende Angaben enthalten müssen:

- a) die Vertragsparteien;
- b) Zweck und Sitz des Zusammenschlusses;
- c) die von den Mitgliedern eingebrachten Gegenstände und Rechte;
- d) den prozentualen Anteil jedes Mitglieds am Gewinn oder Verlust im Rahmen des Zusammenschlusses entsprechend seiner Einlage;
- e) die Bestimmung des Mitglieds des Zusammenschlusses, das für die Erfüllung der Verpflichtungen des Zusammenschlusses gegenüber den Behörden verantwortlich ist;
- f) die Voraussetzungen für die Beendigung des Zusammenschlusses. Die im Einklang mit dem Zusammenschlussvertrag geleisteten Einlagen der Mitglieder gelten nicht als Einnahmen des Zusammenschlusses. Der Zusammenschlussvertrag ist innerhalb von 15 Tagen nach Vertragsschluss bei der zuständigen Steuerbehörde zu registrieren. Die Steuerbehörde ist berechtigt, die Registrierung von Verträgen abzulehnen, wenn sie nicht die nach diesem Absatz erforderlichen Angaben enthalten.

(3) Wenn die Mitglieder des Zusammenschlusses bis einschließlich des vierten Verwandtschaftsgrades miteinander verwandt sind, dann sind die Parteien zum Nachweis verpflichtet, dass sie an der Gewinnerzielung mit ihnen gehörenden Gegenständen oder ihnen zustehenden Rechten beteiligt sind. Mitglieder des Zusammenschlusses können auch beschränkt geschäftsfähige natürliche Personen sein.

(4) Zusammenschlüsse sind verpflichtet, bis zum 15. März des Folgejahrs bei der zuständigen Steuerbehörde jährliche Einkommensteuererklärungen nach dem vom Finanzministerium festgelegten Muster einzureichen, in denen auch die Verteilung des Nettogewinns/Verlusts unter den Mitgliedern des Zusammenschlusses enthalten ist.

(5) Der im Rahmen des Zusammenschlusses erzielte Jahresgewinn/?verlust wird an die Mitglieder des Zusammenschlusses im Verhältnis zu der ihrem Beitrag entsprechenden prozentualen Beteiligung gemäß dem Zusammenschlussvertrag ausgeschüttet.“

19 In Art. 125a Abs. 1 des Steuergesetzbuchs heißt es:

„Für die Zwecke dieses Titels haben die nachstehenden Begriffe und Ausdrücke folgende Bedeutung:

...

18. ‚Steuerpflichtiger‘ hat dieselbe Bedeutung wie in Art. 127 Abs. 1 und steht für eine natürliche Person, eine Personengruppe, eine öffentliche Einrichtung, eine juristische Person und jede Einheit, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben kann;

...“

20 Art. 127 Abs. 8 und 9 des Steuergesetzbuchs lautet:

„(8) Unter den in den Durchführungsmodalitäten vorgesehenen Bedingungen und innerhalb

ihrer Grenzen gilt eine Gruppe in Rumänien ansässiger Steuerpflichtiger, die rechtlich unabhängig und durch gegenseitige organisatorische, finanzielle und wirtschaftliche Beziehungen eng miteinander verbunden sind, als ein Steuerpflichtiger.

(9) Jeder Gesellschafter bzw. jedes Mitglied eines Zusammenschlusses oder einer Einrichtung ohne Rechtspersönlichkeit gilt in Bezug auf wirtschaftliche Tätigkeiten, die nicht im Namen des betreffenden Zusammenschlusses bzw. der betreffenden Einrichtung ausgeübt werden, als gesonderter Steuerpflichtiger.“

21 Art. 152 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs lautet:

„Ein in Rumänien ansässiger Steuerpflichtiger, dessen gemeldeter oder tatsächlicher Jahresumsatz unter 35 000 Euro liegt, deren Gegenwert in [rumänischen Lei (RON)] nach dem von der Banca Națională a României [rumänische Nationalbank] zum Beitrittszeitpunkt bekannt gegebenen Wechselkurs auf das Tausendstel gerundet festgelegt wird, kann eine Steuerbefreiung – nachstehend als ‚besondere Befreiungsregelung‘ bezeichnet – für Umsätze nach Art. 126 Abs. 1 beantragen, mit Ausnahme innergemeinschaftlicher Lieferungen neuer Transportmittel, die gemäß Art. 143 Abs. 2 Buchst. b befreit sind.“

22 Die Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Regierungserlass Nr. 44/2004 zur Genehmigung von Durchführungsbestimmungen zum Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 112 vom 6. Februar 2004) bestimmte in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Regierungserlass Nr. 44/2004) in seiner gemäß Art. 127 des Steuergesetzbuchs erlassenen Nr. 4:

„Für die Zwecke von Art. 127 Abs. 2 des Steuergesetzbuchs kann eine Gruppe in Rumänien ansässiger Steuerpflichtiger, die rechtlich unabhängig und durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, dafür optieren, als ein Steuerpflichtiger behandelt zu werden, der als Steuergruppe bezeichnet wird, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Ein Steuerpflichtiger kann nur einer Steuergruppe angehören, und
- b) die Option muss einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren betreffen, und
- c) alle Steuerpflichtigen der Gruppe müssen denselben Besteuerungszeitraum anwenden.

(2) Die Steuergruppe kann aus zwei bis fünf Steuerpflichtigen bestehen.

(3) Bis zum 1. Januar 2009 kann eine Steuergruppe nur aus Steuerpflichtigen bestehen, die als Großsteuerpflichtige gelten.

(4) Als im Sinne des Absatzes 1 durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden gelten Steuerpflichtige, deren Kapital unmittelbar oder mittelbar zu über 50 % von denselben Anteilhabern gehalten wird.

(5) Zur Bildung der Steuergruppe ist bei der zuständigen Steuerbehörde ein von allen Mitgliedern der Gruppe unterzeichneter Antrag einzureichen, der folgende Angaben enthält:

- a) Name, Anschrift, Gesellschaftszweck und Mehrwertsteuernummer jedes Mitglieds;
- b) Nachweise, dass die Mitglieder im Sinne des Absatzes 2 eng miteinander verbunden sind;

c) Name des zum Vertreter bestimmten Mitglieds.

(6) Die zuständige Steuerbehörde erlässt eine amtliche Entscheidung, mit der die Bildung der Steuergruppe genehmigt oder abgelehnt wird, und übermittelt diese Entscheidung innerhalb von 60 Tagen nach Eingang des in Absatz 5 genannten Antrags dem Vertreter der Gruppe sowie allen Steuerbehörden, in deren Zuständigkeitsbereich sich Mitglieder der Steuergruppe befinden.

(7) Die Bildung der Steuergruppe wird am ersten Tag des zweiten Monats nach der in Absatz 6 genannten Entscheidung wirksam.

...“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen**

23 Die Schwestern ASA und PP waren Miteigentümerinnen eines Grundstücks in Rumänien.

24 Ende 2006 schlossen sie mit BP und MB, zwei weiteren natürlichen Personen, einen Vertrag über einen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit im Hinblick auf die Errichtung eines Immobilienkomplexes, bestehend aus acht Wohngebäuden mit 56 Wohnungen, die für den Verkauf an Dritte bestimmt waren.

25 Der Zusammenschlussvertrag sah insbesondere vor, dass BP und MB gemeinsam die Kosten für die Errichtung des Immobilienkomplexes übernehmen und dass ASA und PP zu je 16,67 % sowie BP und MB zu je 33 % an den Gewinnen beteiligt werden.

26 Ferner bestanden nach dem Zusammenschlussvertrag gemeinsame Pflichten in Bezug auf die Planung, die Einholung der Baugenehmigungen und aller erforderlichen behördlichen Dokumente, die Erledigung aller für die Eintragung der Gebäude und Wohnungen im Grundbuch erforderlichen Formalitäten und Schritte sowie den Verkauf der zu errichtenden Wohnungen.

27 Schließlich wurden sowohl MB als auch BP bevollmächtigt, im Namen und für Rechnung von ASA und PP deren Eigentumsrecht an allen zu errichtenden Wohnungen zu übertragen.

28 Nach Errichtung der 56 Wohnungen wurden sie im Grundbuch eingetragen. Dort wurden ASA, PP oder ASA und PP jeweils zur Hälfte als Eigentümerinnen bzw. Miteigentümerinnen der Wohnungen aufgeführt.

29 In der Zeit vom 13. Mai 2008 bis zum 28. November 2008 wurden 53 Wohnungen verkauft, und zwar 13 Wohnungen von ASA allein, 14 Wohnungen von PP allein und 26 in Miteigentum stehende Wohnungen von ASA und PP (von denen drei an BP und MB verkauft wurden).

30 In den jeweiligen Kaufverträgen wurden nur ASA und PP als Eigentümerinnen der Immobilien genannt; BP und MB wurden nicht erwähnt. Die Verträge enthielten auch keine Bezugnahme auf die Mehrwertsteuer oder den geschlossenen Zusammenschlussvertrag.

31 Im Anschluss an eine Steuerprüfung erließ die Steuerbehörde am 26. Oktober 2011 einen Steuerbescheid, wonach ASA Mehrwertsteuer in Höhe von 537 287 rumänischen Lei (RON) (etwa 109 000 Euro) sowie Verzugszinsen und Verspätungszuschläge in Höhe von 482 269 rumänischen Lei (RON) (etwa 98 000 Euro) schuldete.

32 Die Steuerbehörde vertrat die Ansicht, dass ASA im Jahr 2008 allein oder gemeinsam mit PP eine auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe. Insbesondere seien die im Rahmen dieser Tätigkeit getätigten Verkäufe mehrwertsteuerpflichtige

Umsätze, so dass ASA nach nationalem Recht zur Kategorie der Steuerpflichtigen gehöre. Zudem hätten ASA und PP in Anbetracht dessen, dass der von ihnen bei den fraglichen Verkäufen eingekommene Betrag über der in Art. 152 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs genannten Obergrenze der Mehrwertsteuerbefreiung gelegen habe, zum 1. Juli 2008 die Mehrwertsteuerregistrierung beantragen müssen. Die Steuerbehörde schloss daraus, dass ASA nach diesem Zeitpunkt die für die Verkäufe angefallene Mehrwertsteuer zu entrichten habe.

33 Zur Begründung stützte sich die Steuerbehörde auf den Zusammenschlussvertrag, der nicht förmlich registriert worden war und ihr erst zu Beginn der Steuerprüfung vorgelegt wurde.

34 Der von ASA gegen diesen Steuerbescheid eingelegte Einspruch wurde von der Steuerbehörde im Jahr 2012 zurückgewiesen.

35 ASA erhob bei der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj [Klausenburg], Rumänien), dem vorliegenden Gericht, eine Klage, die in erster Linie auf die Nichtigerklärung der den Einspruch zurückweisenden Entscheidung und des Steuerbescheids gerichtet war. Im Lauf des Jahres 2014 verkündete ASA im Rahmen dieses Rechtsstreits BP und MB den Streit, damit sie für den Fall des Unterliegens von ASA zur Zahlung eines Betrags in Höhe von zwei Dritteln der ihr durch den Steuerbescheid auferlegten Mehrwertsteuerschuld verpflichtet werden.

36 Mit Urteil vom 28. Januar 2016 gab das vorlegende Gericht der Klage von ASA teilweise statt und erklärte die den Einspruch zurückweisende Entscheidung, den Steuerbescheid und den dazugehörigen Steuerprüfungsbericht wegen der Methode zur Berechnung der Mehrwertsteuer und der Nebenkosten teilweise für nichtig.

37 Mit einem im Jahr 2016 ergangenen Urteil gab die Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Oberster Kassations- und Gerichtshof, Rumänien) den gegen das Urteil vom 28. Januar 2016 gerichteten Rechtsmitteln von ASA und der Steuerbehörde statt und verwies die Sache zur erneuten Prüfung an das vorlegende Gericht zurück.

38 Mit Urteil vom 14. März 2019 gab das vorlegende Gericht der von ASA gegen die Steuerbehörde erhobenen Klage teilweise statt und erklärte die den Einspruch zurückweisende Entscheidung, den Steuerbescheid und den dazugehörigen Steuerprüfungsbericht teilweise für nichtig, da der im Rahmen der mit ASA getätigten Transaktionen vereinbarte Preis bereits die Mehrwertsteuer enthalten habe.

39 ASA und die Steuerbehörde legten gegen dieses Urteil Rechtsmittel ein.

40 Mit Urteil vom 23. Juli 2020 hob die Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Oberster Kassations- und Gerichtshof) das genannte Urteil auf und verwies die Sache wiederum an das vorlegende Gericht zur nochmaligen Prüfung zurück.

41 Insoweit weist das vorlegende Gericht vorab darauf hin, dass im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits rechtskräftig festgestellt worden sei, dass ASA zur Kategorie der Steuerpflichtigen gehöre und die von ihr allein oder zusammen mit PP ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz darstelle.

42 In diesem Zusammenhang möchte das vorlegende Gericht erstens wissen, ob in Bezug auf die Umsätze aus dem Verkauf der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Wohnungen auch BP und MB als Steuerpflichtige einzustufen sind.

43 Es führt aus, nur ASA und PP seien an dem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang beteiligt gewesen, indem sie durch die Verkäufe Gegenstände geliefert und den Preis

eingenommen hätten. Zudem stellt es fest, dass für die Errichtung der acht Gebäude und damit für die wirtschaftliche Tätigkeit als solche die Beteiligung von BP und MB unabdingbar gewesen sei.

44 Insoweit steht das vorlegende Gericht auf dem Standpunkt, da die Steuerbehörde zur Rechtfertigung der ASA auferlegten Steuer den Zusammenschlussvertrag herangezogen habe, habe sie nicht geltend machen können, dass sie die Bestimmungen dieses Vertrags nicht gekannt habe, weil er vor Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht steuerrechtlich registriert worden sei und nicht den in Art. 86 Abs. 2 des Steuergesetzbuchs vorgesehenen Formen entsprochen habe. Zudem sei dem Urteil vom 9. April 2013, Kommission/Irland (C?85/11, EU:C:2013:217), zu entnehmen, dass die in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Personen nicht einzeln der Definition des Steuerpflichtigen in ihrem Art. 9 Abs. 1 entsprechen müssten, da das Verhältnis zwischen diesen beiden Bestimmungen es Personen, die gemeinsam durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden seien, offenbar ermögliche, diese Definition kumulativ zu erfüllen. Mit anderen Worten könnte die Nichtberücksichtigung des Zusammenschlussvertrags zur Etablierung einer irrealen steuerlichen Situation führen. Folglich sei in Anbetracht der Urteile vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, Rn. 43), und vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a. (C?271/12, EU:C:2013:297, Rn. 34), ausschlaggebend, ob die Steuerbehörde vor Erlass des Steuerbescheids von dem Zusammenschlussvertrag Kenntnis gehabt habe.

45 Zweitens möchte das vorlegende Gericht wissen, in welchem Umfang einer Person in der Situation von ASA ein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht. Als erste Hypothese komme nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs in Betracht, dass ASA hinsichtlich der Mehrwertsteuer auf die in Investitionen für die Zwecke der Tätigkeit des Zusammenschlusses bestehenden Umsätze, einschließlich der Mehrwertsteuer bei den auf den Namen von BP, MB und PP erstellten Rechnungen, das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb versagt werden könne, weil ASA für die im Rahmen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze herangezogenen Gegenstände und Dienstleistungen nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei und selbst keine Vorsteuer entrichtet habe. In Bezug auf die von PP entrichtete Vorsteuer könne ASA das Recht auf Vorsteuerabzug jedoch mit der Begründung versagt werden, dass PP selbst der Steuer unterworfen worden sei, so dass ihr das Recht auf Abzug der von ihr entrichteten Vorsteuer zustehen müsse.

46 Als zweite Hypothese stützt sich das vorlegende Gericht auf das Urteil vom 21. November 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, Rn. 44), wonach der Steuerpflichtige durch objektive Nachweise belegen müsse, dass ihm andere Steuerpflichtige auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hätten, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen gedient hätten und für die er die Mehrwertsteuer tatsächlich entrichtet habe. Daraus folge, dass ASA von den Rechnungen, die auf einer vorausgehenden Umsatzstufe auf den Namen von PP ausgestellt worden seien, nicht die Mehrwertsteuer abziehen könne, da PP sich vor Gericht selbst auf das Abzugsrecht berufen habe und dieses Recht nicht zweimal ausgeübt werden könne. Hinsichtlich der Mehrwertsteuer in Bezug auf die auf den Namen von BP und MB ausgestellten Rechnungen sei davon auszugehen, dass ASA auch insoweit keine Mehrwertsteuer abziehen könne, da ASA keine Vorsteuer entrichtet habe und BP und MB die Steuerpflichtigeneigenschaft fehle.

47 Drittens zweifelt das vorlegende Gericht daran, ob ASA BP und MB den Streit verkünden könne, damit sie die Mehrwertsteuer entsprechend ihren im Zusammenschlussvertrag vorgesehenen Ansprüchen auf die Gewinne zu tragen hätten. Eine solche Streitverkündung könnte – wenn sie gestattet werde – zu einer Änderung des Steuerbescheids führen und dadurch BP und MB Rechte nehmen, die ihnen nach dem Codul de procedur? fiscal? (Steuerverfahrensordnung) zustünden, wenn die Steuerverwaltung unmittelbar gegen sie

vorgegangen wäre.

48 Unter diesen Umständen hat die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Können die Mehrwertsteuerrichtlinie im Allgemeinen und ihre Art. 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 und 78 im Besonderen in einem spezifischen Kontext wie dem des Ausgangsverfahrens dahin ausgelegt werden, dass unter dem Gesichtspunkt des Eintretens des Steuertatbestands bei steuerbaren Umsätzen der Lieferung von Grundstücken und der Art und Weise der Bildung der entsprechenden Steuerbemessungsgrundlage auch natürliche Personen, die neben dem Steuerpflichtigen, der zur Entrichtung der Steuer auf Ausgangsumsätze, die er hätte erheben müssen, verpflichtet ist, Parteien eines Vertrags über einen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit sind, die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen haben, wobei der Zusammenschlussvertrag vor Aufnahme der Tätigkeit nicht bei den Steuerbehörden registriert wurde, diesen aber vor Erlass der Steuerbescheide vorgelegt wurde?
2. Können die Mehrwertsteuerrichtlinie im Allgemeinen und ihre Art. 167, 168 Buchst. a, 178 Buchst. a und 179 im Besonderen sowie der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Grundsatz der Neutralität in einem spezifischen Kontext wie dem des Ausgangsverfahrens dahin ausgelegt werden, dass
  - a) die Möglichkeit anerkannt wird, einem Steuerpflichtigen das Vorsteuerabzugsrecht zu gewähren, wenn dieser die Mehrwertsteuer auf der Eingangsstufe für Gegenstände und Dienstleistungen, die im Rahmen der besteuerten Umsätze verwendet wurden, nicht persönlich schuldet oder entrichtete und die Mehrwertsteuer auf der Eingangsstufe von natürlichen Personen geschuldet/entrichtet wurde, denen nicht die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen zugewiesen wurde, die aber neben dem Steuerpflichtigen, der zur Entrichtung der Steuer auf Ausgangsumsätze, die er hätte erheben müssen, verpflichtet ist, Parteien eines Vertrags über einen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit sind, wobei der Zusammenschlussvertrag vor Aufnahme der Tätigkeit nicht bei den Steuerbehörden registriert wurde?
  - b) die Möglichkeit anerkannt wird, einem Steuerpflichtigen in einem spezifischen Kontext wie dem des Ausgangsverfahrens das Vorsteuerabzugsrecht zu gewähren, wenn er die Mehrwertsteuer auf der Eingangsstufe für Gegenstände und Dienstleistungen, die im Rahmen der besteuerten Umsätze verwendet wurden, nicht persönlich schuldet oder entrichtete und die Mehrwertsteuer von einer natürlichen Person auf der Eingangsstufe geschuldet/entrichtet wurde, der die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen zugewiesen wurde, die Partei eines Vertrags über einen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit ist und die neben dem Steuerpflichtigen ebenfalls das Vorsteuerabzugsrecht ausüben will oder kann, wobei beide zur Entrichtung der Steuer auf Ausgangsumsätze, die sie hätten erheben müssen, verpflichtet sind und der Zusammenschlussvertrag vor Aufnahme der Tätigkeit nicht bei den Steuerbehörden registriert wurde?
3. Für den Fall einer verneinenden Antwort und/oder im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit: Ist ein Antrag des Steuerpflichtigen, zu dessen Lasten Mehrwertsteuer und entsprechende Nebenforderungen festgesetzt worden sind, auf Inanspruchnahme natürlicher Personen, denen nicht die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen zugewiesen wurde und die neben dem Steuerpflichtigen, der zur Entrichtung der Steuer auf Ausgangsumsätze, die er hätte erheben müssen, verpflichtet ist, Parteien eines Vertrags über einen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit sind, wobei der Zusammenschlussvertrag vor Aufnahme der Tätigkeit nicht bei den Steuerbehörden registriert wurde, und zwar in Höhe des für die Verteilung der Gewinne vorgesehenen Anteils, der diesen Personen nach dem Zusammenschlussvertrag zukommt, im

Verhältnis zu den zulasten des Steuerpflichtigen festgesetzten Pflichten zur Zahlung der Mehrwertsteuer und entsprechender Nebenforderungen, zulässig?

### **Zum Antrag auf Durchführung des beschleunigten Verfahrens**

49 Das vorlegende Gericht hat beantragt, das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen dem beschleunigten Verfahren nach Art. 105 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs zu unterwerfen. Zur Stützung seines Antrags hat es angegeben, der Ausgangsrechtsstreit sei bei den nationalen Gerichten seit dem 2. Juli 2012 anhängig.

50 Nach Art. 105 Abs. 1 der Verfahrensordnung kann der Präsident des Gerichtshofs auf Antrag des vorlegenden Gerichts oder ausnahmsweise von Amts wegen nach Anhörung des Berichterstatters und des Generalanwalts entscheiden, eine Vorlage zur Vorabentscheidung einem beschleunigten Verfahren zu unterwerfen, wenn die Art der Rechtssache ihre rasche Erledigung erfordert.

51 Ein solches beschleunigtes Verfahren ist ein Verfahrensinstrument, mit dem auf eine außerordentliche Dringlichkeitssituation reagiert werden soll (Urteil vom 16. Juni 2022, *Port de Bruxelles und Région de Bruxelles-Capitale*, C-229/21, EU:C:2022:471, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Daher ist zum einen der Umstand, dass das vorlegende Gericht alles für eine zügige Erledigung des Ausgangsverfahrens tun muss, für sich genommen nicht ausreichend, um den Rückgriff auf das beschleunigte Verfahren nach Art. 105 Abs. 1 der Verfahrensordnung zu rechtfertigen (Urteil vom 14. Juli 2022, *CC [Verlegung des gewöhnlichen Aufenthalts des Kindes in einen Drittstaat]*, C-572/21, EU:C:2022:562, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Zum anderen können die Ungewissheit, die auf den Parteien eines Rechtsstreits seit Jahren lastet, und ihr zweifellos berechtigtes Interesse, so bald wie möglich den Umfang der ihnen nach dem Unionsrecht zustehenden Rechte zu erfahren, angesichts des Ausnahmecharakters des beschleunigten Verfahrens keinen außergewöhnlichen Umstand darstellen, der die Durchführung eines solchen Verfahrens zu rechtfertigen vermag (vgl. in diesem Sinne Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 19. September 2017, *Magamadov*, C-438/17, nicht veröffentlicht, EU:C:2017:723, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54 Im vorliegenden Fall hat der Präsident des Gerichtshofs nach Anhörung der Berichterstatterin und des Generalanwalts mit Beschluss vom 4. November 2021 den Antrag, die vorliegende Rechtssache einem beschleunigten Verfahren zu unterwerfen, zurückgewiesen.

55 Das Interesse der Rechtsunterworfenen an einer möglichst raschen Klärung des Umfangs der ihnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte, so wichtig und berechtigt es auch sein mag, impliziert nämlich nicht die Notwendigkeit, das Ausgangsverfahren im Sinne von Art. 105 Abs. 1 der Verfahrensordnung rasch zu erledigen.

### **Zu den Vorlagefragen**

#### ***Vorbemerkungen***

56 Vorab ist zu klären, ob die verschiedenen Umsätze, die mit der Errichtung eines Immobilienkomplexes und dem Verkauf der errichteten Wohnungen zusammenhängen und auf der Grundlage eines Zusammenschlussvertrags getätigt werden, für die Zwecke der Mehrwertsteuer als eigene, getrennt steuerbare Umsätze oder als aus mehreren Teilen bestehende einheitliche Umsätze zu behandeln sind.

57 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

58 Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass nach Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist und dass ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf (Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

59 Daher sind unter bestimmten Umständen mehrere formal unterschiedliche Einzelleistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind (Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

60 Eine Leistung ist als einheitlich anzusehen, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dies ist auch dann der Fall, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die steuerlich wie die Hauptleistung behandelt werden. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Es gibt jedoch für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Regel mit absoluter Geltung; daher sind zur Bestimmung des Umfangs einer Leistung die Gesamtumstände zu berücksichtigen, unter denen der fragliche Umsatz getätigt wird (Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62 Im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit hat das nationale Gericht zur Klärung der Frage, ob ein geschäftlicher Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer mehrere voneinander unabhängige Leistungen oder eine einheitliche Leistung darstellt, unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zwecks dieses Umsatzes und des Interesses der Leistungsempfänger die typischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln und dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Oktober 2018, Volkswagen Financial Services [UK], C?153/17, EU:C:2018:845, Rn. 32 und 33 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

63 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Umsatz in der Errichtung eines Wohngebäudekomplexes zum Zweck des Verkaufs der errichteten Wohnungen an Dritte bestand.

64 Erstens geht aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte hervor, dass ASA und PP dadurch an dem genannten Umsatz mitwirkten, dass sie ein ihnen jeweils zur Hälfte gehörendes Grundstück einbrachten, während BP und MP Baumaterialien lieferten und die Kosten für die Errichtung des genannten Komplexes – einschließlich der Kosten für die Beschaffung der erforderlichen behördlichen Dokumente – ebenfalls jeweils zur Hälfte übernahmen. Folglich verfügten BP und MB über Rechnungen auf ihren Namen für die zur Errichtung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Komplexes erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen.

65 Zweitens ist hervorzuheben, dass nach dem Zusammenschlussvertrag der Verkauf der errichteten Immobilien zu den gemeinsamen Pflichten der Vertragsparteien gehörte. Wie sich ebenfalls aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte ergibt, waren zum einen nach den notariellen Kaufverträgen ASA und PP die Eigentümerinnen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien, während BP und MB sowie der Zusammenschlussvertrag darin nicht erwähnt wurden. Zum anderen wurden BP und MB auf der Grundlage einer Vollmacht tätig, aufgrund deren sie befugt waren, im Namen und für Rechnung von ASA und PP das diesen zustehende Eigentum an den fraglichen Wohnungen Personen ihrer Wahl zu dem mit dem Käufer vereinbarten Preis zu übertragen.

66 Da es sich bei den die Errichtung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienkomplexes betreffenden Umsätzen und den mit dem Verkauf der Immobilien zusammenhängenden Umsätzen um verschiedene Umsätze zu handeln scheint, die jeweils eigene wirtschaftliche Merkmale aufweisen und nicht im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung zueinander stehen, sind sie als eigene, getrennt steuerbare Umsätze anzusehen; es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, dies anhand der Umstände des Ausgangsverfahrens zu überprüfen.

### ***Zur ersten Frage***

67 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 9 und 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die Parteien eines Vertrags über einen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit, der vor Aufnahme der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit nicht bei der zuständigen Steuerbehörde registriert wurde, als „Steuerpflichtige“ – neben dem Steuerpflichtigen, der die Steuer auf den steuerbaren Umsatz zu entrichten hat – anzusehen sind.

68 Erstens ist in Bezug auf Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darauf hinzuweisen, dass nach dieser Bestimmung als „Steuerpflichtiger“ gilt, „wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt“.

69 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verleihen die in Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe, insbesondere der Begriff „wer“, dem Begriff „Steuerpflichtiger“ eine weite Definition mit dem Schwerpunkt auf der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in dem Sinne, dass alle natürlichen oder juristischen Personen, sowohl öffentliche als auch private, sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit, die objektiv die Kriterien dieser Bestimmung erfüllen, als Mehrwertsteuerpflichtige gelten (Urteil vom 16. September 2020, *Valstybin? mokes?i? inspekcija [Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit]*, C?312/19, EU:C:2020:711, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

70 Um zu bestimmen, wer unter Umständen wie denen, die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegen, in Bezug auf die in Rede stehenden Lieferungen als „Steuerpflichtiger“ anzusehen ist, ist zu ermitteln, wer die betreffende wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausgeübt hat. Das Kriterium der Selbständigkeit betrifft nämlich die Frage der Zuordnung des betreffenden Umsatzes zu einer konkreten Person oder Einrichtung, wobei darüber hinaus gewährleistet wird, dass der Erwerber sein eventuell bestehendes Recht auf Vorsteuerabzug rechtssicher ausüben kann (Urteil vom 16. September 2020, *Valstybin? mokes?i? inspekcija [Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit]*, C?312/19, EU:C:2020:711, Rn. 40).

71 Zu diesem Zweck ist zu prüfen, ob der Betroffene eine wirtschaftliche Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeit einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt (Urteil vom 16. September 2020, *Valstybin? mokes?i? inspekcija [Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit]*, C?312/19, EU:C:2020:711, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

72 Im vorliegenden Fall ist es letztlich Sache des für die Würdigung des Sachverhalts allein zuständigen nationalen Gerichts, unter Berücksichtigung der oben in den Rn. 56 bis 60 dargelegten Erwägungen festzustellen, ob bei BP und MP davon auszugehen ist, dass sie im Hinblick auf den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zusammenschlussvertrag eine wirtschaftliche Tätigkeit „selbständig“ ausüben.

73 Gleichwohl ist der Gerichtshof, der dem vorlegenden Gericht in sachdienlicher Weise zu antworten hat, dafür zuständig, auf der Grundlage der Akten des Ausgangsverfahrens und der vor ihm abgegebenen schriftlichen Erklärungen Hinweise zu geben, die dem vorlegenden Gericht die Entscheidung in dem bei ihm anhängigen konkreten Rechtsstreit ermöglichen (vgl. entsprechend Urteil vom 17. Dezember 2020, *WEG Tevesstraße*, C?449/19, EU:C:2020:1038, Rn. 31).

74 Hinsichtlich des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden steuerbaren Umsatzes der Lieferung von Immobilien trifft es zu, dass – wie oben in Rn. 65 ausgeführt – der Verkauf der errichteten Wohnungen nach den Bestimmungen des Zusammenschlussvertrags zu den gemeinsamen Pflichten der Vertragsparteien gehörte.

75 Aus der Vorlageentscheidung geht allerdings zum einen hervor, dass nach den notariellen Kaufverträgen der Verkaufserlös dem Vermögen von ASA und PP als Eigentümerinnen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien zufließen sollte, während BP und MB sowie der Zusammenschlussvertrag in diesen Verträgen nicht erwähnt wurden.

76 Zum anderen wurden BP und MB nach den Angaben in der Vorlageentscheidung zwar auf der Grundlage einer Vollmacht tätig, aufgrund deren sie befugt waren, im Namen und für Rechnung von ASA und PP das diesen zustehende Eigentum an den Wohnungen Personen ihrer Wahl zu dem mit dem Käufer vereinbarten Preis zu übertragen, doch betrafen die rechtlichen Wirkungen der von einem der Bevollmächtigten mit einem Dritten geschlossenen Kaufverträge nur ASA und PP, da die Lieferung der Immobilien allein auf der Grundlage der Kaufverträge und nicht

auf der Grundlage der von MB im eigenen Namen als Bevollmächtigter von ASA und PP abgeschlossenen Vorverträge erfolgte.

77 Folglich kann nicht davon ausgegangen werden, dass BP und MB in Bezug auf die Lieferung der Immobilien eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie selbständig ausgeübt haben, so dass sie nicht die Eigenschaft eines „Steuerpflichtigen“ im Sinne dieser Bestimmung haben.

78 Zweitens ist zu prüfen, ob die Parteien eines Zusammenschlussvertrags wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden als ein Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen sind.

79 Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht insoweit in Abs. 1 vor, dass jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln kann. Nach Art. 11 Abs. 2 kann ein Mitgliedstaat, der diese Möglichkeit in Anspruch nimmt, die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder Umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.

80 Mit dieser Bestimmung wollte der Unionsgesetzgeber es den Mitgliedstaaten ermöglichen, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen „Selbständigkeit“ zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche, wie z. B. der Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen (Urteil vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-7868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

81 Die Gleichstellung mit nur einem Steuerpflichtigen in Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie schließt es aus, dass die untergeordneten Personen weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und innerhalb wie außerhalb ihres Konzerns weiter als Steuerpflichtige angesehen werden, da nur der eine Steuerpflichtige befugt ist, diese Erklärungen abzugeben (Urteil vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-7868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

82 Im vorliegenden Fall trägt die rumänische Regierung vor, der nationale Gesetzgeber habe von der den Mitgliedstaaten durch Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Befugnis keinen Gebrauch gemacht, so dass diese Bestimmung auf den Ausgangsrechtsstreit nicht anwendbar sei. Die Kommission trägt vor, nach rumänischem Recht habe bis zum 1. Januar 2009 die Möglichkeit, eine Gruppe im Sinne dieser Bestimmung zu bilden, nur Großsteuerpflichtigen offen gestanden, nicht aber natürlichen Personen wie den Parteien des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zusammenschlussvertrags.

83 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof nicht für die Auslegung des nationalen Rechts zuständig ist, so dass es allein Sache des vorlegenden Gerichts ist, festzustellen, ob sich aus dem Wortlaut von Art. 125a Abs. 18 und Art. 127 Abs. 8 des Steuergesetzbuchs sowie aus dem Regierungserlass Nr. 44/2004 ergibt, dass der rumänische Gesetzgeber von dieser Befugnis Gebrauch gemacht hat und dass sie sich zu der im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit auf die Parteien des betreffenden Zusammenschlussvertrags erstreckte.

84 Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, obliegt es dem Gerichtshof, dem vorlegenden Gericht im Hinblick auf eine sachdienliche Antwort Hinweise zu geben, anhand deren es die Vereinbarkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften

mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität beurteilen kann.

85 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich nämlich, dass die Mitgliedstaaten im Rahmen ihres Ermessens die Anwendung der in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Regelung bestimmten Beschränkungen unterwerfen können, sofern diese den Zielen der Richtlinie – Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und Vermeidung von Steuerhinterziehung oder ?umgehung – entsprechen und sofern das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität, beachtet werden (Urteil vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).

86 Somit hat das vorliegende Gericht zu prüfen, ob das in Nr. 4 Abs. 5 des Regierungserlasses Nr. 44/2004 genannte Erfordernis einer vorherigen Anmeldung zur Registrierung bei der zuständigen Steuerbehörde durch die Mitglieder der Steuergruppe eine für die Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder ?umgehung erforderliche und geeignete Maßnahme darstellt (vgl. entsprechend Urteil vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

87 Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist festzustellen, dass eine nationale Regelung, wonach sich die Mitglieder der Steuergruppe vor der Bewirkung der steuerbaren Umsätze bei der zuständigen Steuerbehörde registrieren lassen müssen, nicht über das hinausgehen dürfte, was zur Erreichung des Ziels von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie – Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und Vermeidung von Steuerhinterziehung oder ?umgehung – erforderlich ist, da sie es der Steuerverwaltung ermöglicht, den Steuerpflichtigen vor der Bewirkung dieser Umsätze zu identifizieren, und damit die steuerliche Prüfung erleichtert.

88 Zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität, mit dem der Unionsgesetzgeber den allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck gebracht hat, ist festzustellen, dass er es insbesondere verbietet, Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Dezember 2020, WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung).

89 Im vorliegenden Fall zielt die vorherige Anmeldung der betreffenden Steuergruppe bei der zuständigen Steuerbehörde, wie sie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung vorschreibt, offenbar darauf ab, dass diese Behörde ein Register der einkommensteuer- oder körperschaftsteuerpflichtigen Personen führt, so dass in diesem Erfordernis kein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität gesehen werden kann.

90 Daraus folgt, dass Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie – selbst wenn er durch die oben in Rn. 83 genannten Bestimmungen des nationalen Rechts umgesetzt worden sein sollte und diese Bestimmungen auf die Parteien des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zusammenschlussvertrags anwendbar gewesen sein sollten – einer Inanspruchnahme dieser Bestimmungen durch einen solchen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit, der vor den betreffenden Umsätzen nicht bei der Steuerbehörde registriert wurde, nicht entgegenstand.

91 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 9 und 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die Parteien eines Vertrags über einen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit, der vor Aufnahme der betreffenden wirtschaftlichen

Tätigkeit nicht bei der zuständigen Steuerbehörde registriert wurde, nicht als „Steuerpflichtige“ – neben dem Steuerpflichtigen, der die Steuer auf den steuerbaren Umsatz zu entrichten hat – angesehen werden können.

### **Zur zweiten Frage**

92 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen sind, dass sie vorschreiben, einem Steuerpflichtigen, der nicht über eine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung verfügt, das Recht auf Abzug der von einer anderen Partei eines Zusammenschlusses ohne Rechtspersönlichkeit im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Zusammenschlusses entrichteten Vorsteuer einzuräumen.

93 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht auf Vorsteuerabzug ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, darf grundsätzlich nicht eingeschränkt werden und kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Urteil vom 10. Februar 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136, C?9/20, EU:C:2022:88, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

94 Durch diese Regelung soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen all seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden (Urteil vom 10. Februar 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136, C?9/20, EU:C:2022:88, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

95 Gemäß Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Die für die Entstehung dieses Rechts erforderlichen materiellen Voraussetzungen werden in Art. 168 Buchst. a der Richtlinie aufgezählt. So ist es, um dieses Recht geltend machen zu können, zum einen erforderlich, dass der Betroffene Steuerpflichtiger im Sinne der Richtlinie ist, und zum anderen, dass die zur Begründung des Abzugsrechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (Urteil vom 21. November 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

96 Zu den formalen Voraussetzungen des Abzugsrechts ergibt sich aus Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass es nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art. 226 der Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzt (Urteil vom 21. November 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

97 Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formalen Voraussetzungen nicht genügt hat. Daraus folgt, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind (Urteil vom 21. November 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

98 Daher verstößt die strikte Anwendung des formalen Erfordernisses, Rechnungen vorzulegen, gegen die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, da dem Steuerpflichtigen dadurch in unverhältnismäßiger Weise die steuerliche Neutralität seiner Umsätze verwehrt würde (Urteil vom 21. November 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

99 Gleichwohl muss ein Steuerpflichtiger, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür erfüllt (Urteil vom 21. November 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

100 Der Steuerpflichtige muss also durch objektive Nachweise belegen, dass ihm andere Steuerpflichtige auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert bzw. erbracht haben, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienten und für die er die Mehrwertsteuer tatsächlich entrichtet hat (Urteil vom 21. November 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

101 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass BP und MB, die mit der Errichtung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienkomplexes betraut waren, über Rechnungen im Sinne von Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie verfügen, die auf ihren Namen für die persönlich im Hinblick auf diese Baumaßnahme erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen ausgestellt wurden, während ASA, die sich an dem Zusammenschluss dadurch beteiligte, dass sie mit PP das Grundstück einbrachte, auf dem der Immobilienkomplex errichtet wurde, nur über Rechnungen verfügt, die auf ihren Namen für den Bezug von Strom ausgestellt wurden, sowie über Quittungen für Steuern, die nach ihren Angaben von BP entrichtet wurden.

102 Im Hinblick auf die oben in den Rn. 98 bis 100 angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs obliegt es ASA, durch objektive Nachweise zu belegen, dass ihr andere Steuerpflichtige auf einer vorausgehenden Umsatzstufe Gegenstände oder Dienstleistungen, die mit der Errichtung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienkomplexes zusammenhängen, die ihren der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen, d. h. der Lieferung der Immobilien, dienten und für die sie die Mehrwertsteuer tatsächlich entrichtet hat, tatsächlich geliefert bzw. erbracht haben, so dass nicht die Gefahr eines gegen den Grundsatz der Neutralität verstoßenden doppelten Abzugs desselben Mehrwertsteuerbetrags sowohl durch ASA als auch durch BP und MB besteht.

103 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen sind, dass einem Steuerpflichtigen, der nicht über eine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung verfügt, das Recht auf Abzug der von einer anderen Partei eines Zusammenschlusses ohne Rechtspersönlichkeit im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Zusammenschlusses entrichteten Vorsteuer selbst dann, wenn der Steuerpflichtige für diese Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig ist, nicht eingeräumt werden muss, sofern keine objektiven Nachweise dafür vorliegen, dass ihm andere Steuerpflichtige auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienten, geliefert bzw. erbracht haben.

### ***Zur dritten Frage***

104 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht für den Fall der Verneinung der zweiten Frage im Wesentlichen wissen, ob der Grundsatz der Rechtssicherheit dem entgegensteht, dass der die Mehrwertsteuer schuldende Steuerpflichtige anderen Parteien eines

Zusammenschlussvertrags den Streit verkünden kann, um zu erreichen, dass sie die Mehrwertsteuer entsprechend ihren im Zusammenschlussvertrag vorgesehenen Ansprüchen auf die Gewinne tragen.

105 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts gehört, Rechtsvorschriften – vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können – klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen vorhersehbar sein müssen, damit die Einzelnen ihre Rechte und Pflichten unzweideutig erkennen und sich somit in ihrem Verhalten darauf einstellen können (Urteil vom 25. Januar 2022, VYSO?INA WIND, C?181/20, EU:C:2022:51, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

106 Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist durch eine nationale Regelung zu wahren, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt oder mit der das Unionsrecht durchgeführt wird (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 17. Juli 2014, Yumer, C?505/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2129, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

107 Das vorliegende Gericht hat aber nicht dargetan, dass die auf Erstattung entrichteter Vorsteuer gerichtete Inanspruchnahme eines Dritten durch einen Steuerpflichtigen im Wege einer Streitverkündung in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt oder dass mit ihr das Unionsrecht durchgeführt wird; ein solcher Antrag auf Streitverkündung unterliegt allein dem innerstaatlichen Recht.

108 Unter diesen Umständen ist die dritte Frage unzulässig, da es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass auf den von ihr erfassten Sachverhalt die Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar ist.

## **Kosten**

109 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

**1. Die Art. 9 und 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem**

**sind dahin auszulegen, dass**

**die Parteien eines Vertrags über einen Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit, der vor Aufnahme der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit nicht bei der zuständigen Steuerbehörde registriert wurde, nicht als „Steuerpflichtige“ – neben dem Steuerpflichtigen, der die Steuer auf den steuerbaren Umsatz zu entrichten hat – angesehen werden können.**

**2. Die Richtlinie 2006/112 sowie der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität**

**sind dahin auszulegen, dass**

**einem Steuerpflichtigen, der nicht über eine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung verfügt, das Recht auf Abzug der von einer anderen Partei eines Zusammenschlusses ohne Rechtspersönlichkeit im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Zusammenschlusses entrichteten Vorsteuer selbst dann, wenn der Steuerpflichtige für diese Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig ist, nicht eingeräumt werden muss, sofern keine**

**objektiven Nachweise dafür vorliegen, dass ihm andere Steuerpflichtige auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienen, geliefert bzw. erbracht haben.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Rumänisch.