



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 6. April 2017¹

Rechtssache C-132/16

Direktor na Direktsia „Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika“ - Sofia gegen „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD

(Vorabentscheidungsersuchen des Varhoven administrativen sad [Oberster Verwaltungsgerichtshof der Republik Bulgarien])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuerrecht – Vorsteuerabzug –
Unentgeltliche Dienstleistungen zugunsten der kommunalen Infrastruktur – Zusammenhang mit der
wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen – Wirtschaftliche Zuordnung *versus*
Veranlassungszusammenhang – Verbuchung der Kosten als Gemeinkosten“

I. Einleitung

1. Wie eng oder weit muss aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht der Zusammenhang zwischen den mehrwertsteuerbelasteten Kosten, die ein Unternehmer trägt, um Einnahmen zu erzielen, und seinen steuerpflichtigen Umsätzen sein, damit ein Vorsteuerabzug möglich ist? Genügt es dafür, dass die Kosten nützlich oder notwendig für das Unternehmen waren? Reicht die bloße *Veranlassung* der Kosten durch avisierte Einnahmen aus, oder müssen die Kosten den mehrwertsteuerpflichtigen Einnahmen des Unternehmens direkt und *unmittelbar zuzuordnen* sein?

2. Ist es beispielsweise ausreichend, wenn ein Unternehmen die gemeindeeigene Abwasserinfrastruktur sanieren lässt, um Baugenehmigungen für seine zukünftig steuerpflichtig vermieteten Gebäude zu erhalten? Oder müssen die Sanierungskosten direkt und unmittelbar bestimmten Umsätzen des Unternehmens zuzuordnen sein? Im letztgenannten Fall hängt der Vorsteuerabzug des Unternehmens für die Sanierungskosten von der Beurteilung der Leistung an die Gemeinde ab. Denn das Unternehmen erbringt die Sanierung direkt und unmittelbar gegenüber der Gemeinde in deren Funktion als Abwasserentsorger.

3. Mit diesen Grundsatzfragen muss sich der Gerichtshof in dem vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren befassen. Bei der Beantwortung ist auch das jüngere Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Sveda² zu berücksichtigen. Dieses hat in den Mitgliedstaaten für einige Unsicherheit über die Reichweite des Vorsteuerabzugs gesorgt. Der Gerichtshof erhält im nun vorliegenden Verfahren die Gelegenheit, die dort getroffenen Aussagen zu präzisieren.

¹ Originalsprache: Deutsch.

² Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles liefert die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem³ (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie). Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt dabei:

„(1) Einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind folgende Umsätze:

- a) ...
- b) unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.“

5. Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft den Vorsteuerabzug:

„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. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält eine Übergangsregelung:

„Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die [am 1. Januar 1979 beziehungsweise] im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.“

B. Nationales Recht

7. Art. 69 des *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (bulgarisches Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) regelt:

„(1) Wenn die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke von steuerbaren Umsätzen verwendet werden, die von einer registrierten Person bewirkt werden, ist diese Person berechtigt, Folgendes abzuziehen:

1. die Steuer auf die Gegenstände oder Dienstleistungen, die ihr der Lieferer bzw. Dienstleistungserbringer – eine ebenfalls nach diesem Gesetz registrierte Person – geliefert oder erbracht hat bzw. liefert oder erbringt“.

8. Art. 70 ZDDS:

„(1) Auch wenn die Voraussetzungen des Art. 69 oder des Art. 74 vorliegen, besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug, sofern: ...

³ ABl. 2006, L 347, S. 1.

2. die Gegenstände oder Dienstleistungen für unentgeltliche Umsätze oder für andere Tätigkeiten als die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt sind; ...“

III. Ausgangsrechtsstreit

9. „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (im Folgenden: Iberdrola) ist Eigentümerin von Grundstücken, auf denen ein Ferienkomplex errichtet werden soll. Der Komplex soll steuerpflichtig vermietet werden. Um ihn an die existierende gemeindeeigene Kanal-Pumpstation anzuschließen, musste diese Pumpstation grundlegend saniert werden. Ohne eine Instandsetzung war es nicht möglich, auch die Abwässer der geplanten Objekte von Iberdrola aufzunehmen. Iberdrola und die Gemeinde schlossen daraufhin einen Vertrag, in dem sich Iberdrola verpflichtete, die Instandsetzung an der kommunalen Abwasserinfrastruktur auf eigene Kosten durchzuführen. Die Sanierung wurde dann von einem Bauunternehmer im Auftrag der Iberdrola durchgeführt.

10. Nach Instandsetzung der gemeindlichen Kanal-Pumpstation wurden die Objekte im Feriendorfkomples errichtet und konnten an sie angeschlossen werden. Iberdrola nahm bezüglich der entstandenen Kosten den Vorsteuerabzug vor. Die nationale Behörde versagte ihn jedoch nach Art. 70 Abs. 1 Nr. 2 ZDDS. Dagegen wendete sich Iberdrola vor dem Verwaltungsgericht.

11. Das Verwaltungsgericht nahm an, dass Iberdrola der Gemeinde durch die Instandsetzung der Pumpstation eine unentgeltliche Dienstleistung erbracht habe. Diese habe aber der wirtschaftlichen Tätigkeit von Iberdrola (Vermietung des Ferienkomplexes) gedient. Denn erst infolge der Instandsetzung der gemeindlichen Pumpstation könne der Ferienkomplex bestimmungsgemäß genutzt werden.

12. Das Verwaltungsgericht ging davon aus, dass für den Vorsteuerabzug aus der Eingangsrechnung des Bauunternehmers erforderlich sei, dass die darin ausgewiesenen Ausgaben Teil der Gesamtausgaben von Iberdrola seien und ein preisbildender Faktor für die von ihr ausgeführte Umsätze sein müssten. Ein vom Gericht eingeholtes Sachverständigengutachten kam zum Ergebnis, dass die Ausgaben als Ausgaben für die Durchführung des Ferienkomplexprojekts in der Buchführung berücksichtigt wurden. Damit sei festgestellt, dass sie in die Ausgaben für die Errichtung der Bauobjekte auf Grundstücken der Gesellschaft einbezogen und mit der wirtschaftlichen Tätigkeit von Iberdrola verbunden seien.

13. Das Verwaltungsgericht hob daher den Steuerprüfungsbescheid und den Bescheid zur Änderung des Steuerprüfungsbescheids auf. Gegen diese Aufhebung ist beim Varhoven administrativen sad (Oberster Verwaltungsgerichtshof der Republik Bulgarien) ein Kassationsverfahren anhängig. Dieser hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen und ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten.

IV. Verfahren vor dem Gerichtshof

14. Der mit dem Rechtsstreit befasste Varhoven administrativen sad (Oberster Verwaltungsgerichtshof der Republik Bulgarien) hat dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Stehen Art. 26 Abs. 1 Buchst. b, Art. 168 Buchst. a und Art. 176 der Richtlinie 2006/112 einer nationalen Rechtsvorschrift wie Art. 70 Abs. 1 Nr. 2 ZDDS entgegen, die das Recht auf Abzug der Vorsteuer für Dienstleistungen zur Errichtung oder Umgestaltung eines im Eigentum einer dritten Person stehenden Objekts, die zugunsten sowohl des Dienstleistungsempfängers als auch der dritten Person erfolgen, nur deshalb einschränkt, weil die dritte Person das Dienstleistungsergebnis unentgeltlich erhält, ohne dass berücksichtigt wird, dass die Dienstleistungen künftig für die wirtschaftliche Tätigkeit des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers verwendet werden?

2. Stehen Art. 26 Abs. 1 Buchst. b, Art. 168 Buchst. a und Art. 176 der Richtlinie 2006/112 einer Steuerpraxis entgegen, wonach das Recht auf Abzug der Vorsteuer für Dienstleistungen versagt wird, wenn die Ausgaben für ihre Bewirkung als Teil der Gesamtausgaben des Steuerpflichtigen aus dem Grund verbucht wurden, dass sie für die Errichtung oder Umgestaltung eines im fremden Eigentum stehenden Objekts getätigt wurden, ohne dass berücksichtigt wird, dass das Objekt künftig auch vom Empfänger der Baudienstleistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet wird?

15. Zu diesen Fragen haben im Verfahren vor dem Gerichtshof Iberdrola, die Republik Bulgarien und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Neben diesen hat sich auch noch die bulgarische Finanzverwaltung an der mündlichen Verhandlung vom 24. November 2016 beteiligt.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zur Anwendbarkeit der sogenannten *Stand-still-Klausel* des Art. 176 der Mehrwertsteuerrichtlinie

16. Vorab ist zu klären, ob aufgrund der in Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eröffneten Möglichkeit, alte innerstaatliche Ausnahmen des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, ein Verstoß durch Art. 70 ZDDS gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie *per se* ausscheidet. Dieser wurde nämlich im Moment des Beitritts erlassen.⁴

17. Die in Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene sog. „Stand-still“-Klausel ermöglicht es einem neuen Mitgliedstaat jedoch nicht, seine nationalen Rechtsvorschriften anlässlich seines Beitritts zur Europäischen Union derart zu ändern, dass sich diese Vorschriften von den Zielen dieser Richtlinie entfernen. Eine solche Änderung liefe nämlich dem Geist dieser Klausel zuwider.⁵ Im Ausgangsverfahren obliegt es daher dem vorlegenden Gericht, das allein für die Auslegung des nationalen Rechts zuständig ist, zu beurteilen, ob mit der Schaffung des Art. 70 ZDDS eine bisherige Beschränkung aufrechterhalten wurde oder eine Änderung der Rechtslage erfolgte.⁶ Da für Ersteres aufgrund des mittgeteilten Sachverhalts keine Anhaltspunkte bestehen, wird im Weiteren davon ausgegangen, dass Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie hier nicht einschlägig ist.

B. Zu den Vorlagefragen

18. Beide Fragen des vorlegenden Gerichts beziehen sich im Kern auf dieselbe Problematik. Es geht darum, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie ein Vorsteuerabzugsrecht auch dann gebietet, wenn die Eingangsleistung (hier die Sanierung) zwar in einem Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Ausgangsleistungen (hier der Vermietung) steht, unmittelbar aber unentgeltlich einem Dritten (hier einer Gemeinde) erbracht wird. Dieses Problem stellt sich insbesondere, wenn die Gemeinde die Leistung für eigene Zwecke in Gestalt der kommunalen Abwasserentsorgung nutzt.

19. Mit seiner ersten Frage möchte das Gericht wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie insoweit dem nationalen Recht entgegensteht. Mit der zweiten fragt es, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie insofern einer Steuerpraxis entgegensteht, wobei hier zusätzlich noch die Art der „Verbuchung“ eine Rolle spielen soll. Inhaltlich hängen beide Fragen aber so eng zusammen, dass sie gemeinsam beantwortet werden können.

4 Vgl. Urteil vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, Rn. 5).

5 Vgl. Urteil vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, Rn. 43).

6 In diesem Sinne schon: Urteil vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, Rn. 47).

20. Daher wird zunächst auf die Irrelevanz der konkreten „Verbuchung“ eingegangen (dazu unter 1.), um dann die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zu betrachten (dazu unter 2.). Dabei wird zunächst der *Vorrang einer direkten Zuordnung* einer Eingangsleistung zu einer Ausgangsleistung vor einem weiten Veranlassungszusammenhang aufgezeigt (dazu 2.a und 2.b). Dieser Vorrang ist bereits in der Rechtsprechung des Gerichtshofs angelegt (dazu unter 2.c). Das Urteil Sveda⁷ steht dem bei näherer Betrachtung (dazu 2.d) nicht entgegen. Abschließend wende ich mich dem hier entscheidenden Zusammenspiel von der Besteuerung unentgeltlicher Dienstleistungen (Art. 26 der Mehrwertsteuerrichtlinie) und dem Vorsteuerabzug (Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie) zu (dazu 2.e).

1. Irrelevanz der Art der Verbuchung

21. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass das Mehrwertsteuerrecht bereits systembedingt – anders als Iberdrola in der mündlichen Verhandlung und die Kommission in ihrem Schriftsatz meinen – nicht von der Art und Weise einer bestimmten Verbuchung durch den Steuerpflichtigen abhängen kann.

22. Das unionsrechtliche Mehrwertsteuerrecht besteuert – dies unterscheidet es vom typischen Ertragsteuerrecht – keine Vermögensveränderungen (d. h. keine Wertsteigerungen), sondern knüpft ausschließlich an Tätigkeiten an. Das ergibt sich aus dem Wortlaut der Art. 2 („Umsätze“), 9 („wirtschaftliche Tätigkeit“), 13 („Tätigkeiten ausüben“) und 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie („Gegenstände ... verwendet werden“). Folgerichtig gibt es im gesamten Mehrwertsteuerrecht keine Pflicht zur Vermögensaufstellung (Bilanzierung). Die Mehrwertsteuerschuld errechnet sich auch nicht aus dem Vergleich mehrerer Vermögen zu unterschiedlichen Zeitpunkten (sogenannter Betriebsvermögensvergleich), sondern aus dem Aufwand eines Dritten für eine Lieferung oder eine Dienstleistung.

23. Wenn aber der Vermögensvergleich im Mehrwertsteuerrecht irrelevant ist, dann kann auch die Art der Verbuchung von Geschäftsvorfällen keinen Rückschluss auf das Vorliegen eines mehrwertsteuerrechtlichen Anspruchs (hier des Vorsteuerabzugsanspruchs) zulassen. Zudem würde eine Anknüpfung an die individuelle Verbuchung die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung *de facto* in das Belieben des Steuerpflichtigen stellen. Das kann kaum richtig sein. Daher knüpfen die Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie auch in keiner Weise an die bilanzielle Behandlung durch den Steuerpflichtigen an. Insbesondere verweisen die in Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Formalien für den Vorsteuerabzug nicht auf das Bilanzrecht. Folglich ist die hier zu entscheidende Frage losgelöst von der Art und Weise der Verbuchung durch den Steuerpflichtigen gemäß dem jeweiligen nationalen Bilanzrecht zu beantworten.

24. Darüber hinaus zeigt gerade die Auslegung des Gerichtshofs von Art. 26 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass es Kosten für Zwecke des Unternehmens geben können muss, die (insbesondere auch buchungstechnisch) Allgemekosten des Steuerpflichtigen darstellen, aber dennoch kein Recht zum Vorsteuerabzug begründen. Dabei handelt es sich um Kosten für sogenannte nicht wirtschaftliche, aber nicht unternehmensfremde Zwecke⁸ (dazu ausführlich unten, Rn. 48 ff.).

⁷ Urteil vom 22. Oktober 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

⁸ Vgl. insoweit die Rechtsprechung des Gerichtshofs in den Urteilen vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 44 und 70), vom 12. Februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, Rn. 28), und vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 24).

2. Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs

25. Entgegen dem Vorbringen von Iberdrola und der Kommission genügt ein lediglich kausaler Veranlassungszusammenhang zwischen Eingangsleistungen und wirtschaftlichen Ausgangsleistungen nicht für den Vorsteuerabzug nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Eingangsumsatz einem steuerfreien oder nicht steuerbaren Ausgangsumsatz unmittelbar zugeordnet werden kann. In diesem Fall hat eine wirtschaftliche *Zuordnung* Vorrang vor einer wirtschaftlichen *Veranlassung*. Die gegenteilige Auffassung von Iberdrola und der Kommission beruht auf einer unzulässigen Vermischung von Ertragsteuerrecht und Mehrwertsteuerrecht.

a) Wortlaut des Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie

26. Der Vorrang einer solchen Zuordnung vor einer bloßen Veranlassung folgt schon aus dem Wortlaut des Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dieser formuliert, dass der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, „soweit Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“. Die Mehrwertsteuerrichtlinie spricht nicht davon, dass der Bezug der Eingangsleistungen durch das Unternehmen kausal veranlasst wurde. Vielmehr ist eine bestimmte *Verwendung* durch das Unternehmen notwendig.

27. Dies unterscheidet das Mehrwertsteuerrecht u. a. vom Ertragsteuerrecht der Mitgliedstaaten. Für einen Abzug von Kosten von der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage (sogenannter Betriebsausgabenabzug) kann in einem Ertragsteuerrecht, welches den Zufluss von Einkünften oder den Eintritt von Wertsteigerungen besteuert, durchaus das Veranlassungsprinzip zugrunde gelegt werden, um eine gleichmäßige Besteuerung nach Maßgabe der jeweiligen finanziellen Leistungsfähigkeit zu erreichen. Hier kann die Kausalität von Aufwendungen – d. h. die bloße Veranlassung – zur Erzielung von Einkünften bereits ausreichend sein.

28. Im Mehrwertsteuerrecht geht es aber um die zutreffende Besteuerung des Verbrauchers. Der Begriff der Verwendung ist daher – entgegen dem Verständnis der Kommission – enger als der Begriff der Veranlassung. Das Verständnis der Kommission hätte vielfach einen un versteuerten Letztverbrauch zur Folge. Das widerspricht der Konzeption der Mehrwertsteuer als einer allgemeinen Verbrauchsteuer, die grundsätzlich alle Güter und Dienstleistungen erfasst.

29. Die Gefahr eines un versteuerten Letztverbrauchs zeigt sich, wenn beispielsweise die Sanierung der kommunalen Spielplätze zur Voraussetzung für weitere Baugenehmigungen von weiteren Wohngebäuden in der Gemeinde gemacht werden würde. Der Empfänger und „Verwender“ der Sanierungsleistungen wäre hier die Gemeinde im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit. Ein Vorsteuerabzugsrecht des Investors aufgrund einer rein kausalen Betrachtung würde das Mehrwertsteueraufkommen mindern und den Empfänger (in dem Beispiel die Gemeinde) in den Genuss eines systemwidrig un versteuerten Letztverbrauchs gelangen lassen. Letzteres wäre nämlich nicht der Fall, wenn die Gemeinde die Sanierung selbst in Auftrag geben würde.

b) Sinn und Zweck des Vorsteuerabzugs

30. Darüber hinaus erfüllt der Vorsteuerabzug im Mehrwertsteuerrecht eine andere Funktion als der Betriebsausgabenabzug im Ertragsteuerrecht. Durch den Vorsteuerabzug wird im Rahmen einer Allphasenbesteuerung eine mehrmalige Besteuerung (Kumulation der Steuer) vermieden. Mittels des Vorsteuerabzugs wird sichergestellt, dass nur der Endverbraucher die Mehrwertsteuer trägt⁹ und der Steuerpflichtige (das Unternehmen) nicht mit ihr belastet wird (Neutralitätsgrundsatz). Der Steuerpflichtige fungiert dabei auf allen Stufen nur als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates.¹⁰

31. Damit er seiner Rolle als Steuereinnahmer nachkommen kann, müssen dafür im Grundsatz¹¹ steuerpflichtige Umsätze erzielt werden. Dies ergibt sich u. a. auch aus Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie („für Zwecke seiner besteuerten Umsätze“). Daher ist maßgebend, ob die Eingangsleistung in eine steuerpflichtige oder steuerfreie bzw. nicht steuerbare Verbraucherversorgung eingeht. Der Vorsteuerabzug ist also an die Erhebung der Steuern auf der unmittelbar folgenden Stufe geknüpft.¹² Diese Verknüpfung kann aber nicht mittels eines diffusen Veranlassungsgedankens, sondern nur nach Maßgabe der Zuordnung der Eingangsleistung zu bestimmten Ausgangsleistungen erfolgen. An dieser notwendigen Verknüpfung fehlt es aber, wenn Eingangsumsätze unmittelbar für steuerfreie oder für nicht steuerbare Umsätze verwendet werden.

c) Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zusammenhang zwischen Eingangsleistung und unternehmerischer Ausgangsleistung

32. Dementsprechend wird eine Eingangsleistung nach ständiger Rechtsprechung¹³ nur dann für die Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Verwendung und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht.

33. Das Kriterium der Verwendung des Gegenstands oder der Dienstleistung für Umsätze, die der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens zuzurechnen sind, soll nach jüngerer Rechtsprechung des Gerichtshofs inhaltlich sogar davon abhängen, ob es sich um den Erwerb einer Dienstleistung oder den eines Investitionsguts handelt.¹⁴

34. Bei einem Umsatz, der wie die Sanierung eines fremden Bauwerks im Erwerb einer Dienstleistung besteht, muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann.¹⁵

9 Urteile vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19), und vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34), sowie Beschluss vom 9. Dezember 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:825, Rn. 21).

10 Urteile vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25), und vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21).

11 Ausnahmen enthält Art. 169 der Mehrwertsteuerrichtlinie für in der Regel grenzüberschreitende Umsätze, um Wettbewerbsnachteile der exportierenden Unternehmen zu verhindern.

12 So ausdrücklich Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 24).

13 Vgl. nur: Urteile vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 44 ff.), vom 12. Februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, Rn. 28), vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 24), vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 27), und vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 57).

14 Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 45).

15 Urteile vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 46), und vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35. Davon macht der Gerichtshof allerdings eine Ausnahme. Auch *bei Fehlen* eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen hat der Steuerpflichtige ein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen dann direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen.¹⁶

36. Hintergrund dieser Rechtsprechung ist, dass in diesen Fällen der Steuerpflichtige als „Konsument“ der Leistungen fungiert, deren Kosten er trägt. Damit muss sich die Mehrwertsteuerentlastung mangels anderer Kriterien nach dessen wirtschaftlicher Gesamttätigkeit berechnen. Wenn aber ein direkter Zusammenhang zu einer bestimmten Ausgangsleistung besteht, dann ist das Abstellen auf diese Ausgangsleistung die präzisere Methode zur Bestimmung der Vorsteuerabzugsberechtigung. Die präzisere Methode hat Vorrang gegenüber einer pauschalen Betrachtung des Gesamtumsatzes.

37. *Bei Vorliegen* eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zu einem Ausgangsumsatz, der mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt, besteht daher keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Dies hat der Gerichtshof mehrfach entschieden.¹⁷ Das gilt auch, wenn der Unternehmer eine Leistung bezieht, um mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu stärken. Denn der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck ist unerheblich.¹⁸ Mithin kann allein die wirtschaftliche Motivation des Steuerpflichtigen nicht ausreichend sein.

38. Insofern hat der Gerichtshof auch klargestellt, dass allein die Tatsache, dass eine Dienstleistung eine „notwendige Voraussetzung“ für die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist, nicht ausschließt, dass die Dienstleistung zugunsten privater Zwecke eines Dritten erfolgt. Ein „mittelbarer Zusammenhang“ für sich allein könne nicht dazu führen, eine unentgeltliche Dienstleistung einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen,¹⁹ die dann zum Vorsteuerabzug berechtigen würde.

39. Damit bestätigt die Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass ein bloß kausaler Veranlassungszusammenhang zwischen den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen und dem Eingangsumsatz allein grundsätzlich nicht ausreichen kann, um den Vorsteuerabzug zu gewähren.

40. Folglich kann es – entgegen der Auffassung der Kommission – im vorliegenden Fall nicht entscheidend sein, ob die Sanierung der gemeindlichen Infrastruktur eine Voraussetzung dafür war, das Bauvorhaben umzusetzen. Auch der dahinter stehende Zweck (d. h. das Motiv) dieser Sanierung von fremden Infrastruktureinrichtungen ist unerheblich.

16 Urteile vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 47), vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 37), vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, Rn. 24), und vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17 Urteile vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 30), und vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 59 und die dort zitierte Rechtsprechung).

18 Urteile vom 6. April 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, Rn. 19), vom 8. Juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, Rn. 20), vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, Rn.38), und vom 22. Februar 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, Rn. 25).

19 So ausdrücklich Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 51); vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, Rn. 27).

41. Entscheidend ist vielmehr, wer – der Steuerpflichtige oder ein Dritter – die Eingangsleistung tatsächlich verwendet und ob dadurch ein unsteuerter Letztverbrauch eintritt. Unmittelbar verwendet hier nur die Gemeinde die Baudienstleistungen für die Abwasserentsorgung.²⁰ Sie unterhält und betreibt die nun sanierte Infrastruktur.²¹

42. Alles andere widerspräche dem Neutralitätsgrundsatz: Die Sanierung der kommunalen Infrastruktur unter Einschaltung eines bauwilligen Investors wäre nicht mit Mehrwertsteuer belastet; die Sanierung mit Steuermitteln durch die Gemeinde unterläge dagegen der Mehrwertsteuer. Entscheidend kann mithin nicht die Motivation des Investors, sondern allein die mehrwertsteuerrechtliche Einordnung der Ausgangsleistung an die Gemeinde (dazu unten, Rn. 48 ff.) sein.

d) Abgrenzung zur Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache Sveda

43. Diesem Ergebnis steht bei näherer Betrachtung auch nicht das Urteil Sveda²² aus 2015 entgegen. Zwar wurde auch dort eine Infrastrukturanlage in Gestalt eines Wanderwegs errichtet, die unentgeltlich Dritten zur Verfügung gestellt werden sollte. Hier bejahte der Gerichtshof einen unmittelbaren Zusammenhang mit der zukünftigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen.²³

44. Beide Fälle sind – in Übereinstimmung mit der bulgarischen Regierung und anders, als Iberdrola in der mündlichen Verhandlung meint – jedoch nicht vergleichbar. Zum einen ist in der Rechtssache Sveda fraglich, ob der Steuerpflichtige tatsächlich unentgeltlich den Wanderweg Dritten zur Verfügung stellt, wenn *dafür* ein staatlicher Zuschuss gezahlt wurde. Mit letzterer Frage hat sich der Gerichtshof jedoch nicht näher beschäftigt.

45. Zum anderen wurde der Wanderweg vom Steuerpflichtigen selbst dazu verwendet, seine eigene wirtschaftliche Verkaufstätigkeit durchzuführen. Die Einschaltung eines selbständigen Dritten, der Gemeinde, die mit den erhaltenen Dienstleistungen eigene Zwecke der Wasserversorgung verfolgt, unterscheidet diesen Fall von der Rechtssache Sveda. Die Duldung der Nutzung des Wegs zum eigenen Geschäft (vergleichbar in der Rechtssache Sveda) ist keine selbständige Leistung an einen Dritten, sondern nur Teil der steuerpflichtigen Verkaufsumsätze.²⁴

46. Die unentgeltliche Sanierung der Infrastruktur eines Dritten ist jedoch keine unselbständige Nebenleistung in Bezug auf die geplanten steuerpflichtigen Vermietungsleistungen. Eine Leistung kann dann als unselbständige Nebenleistung betrachtet werden, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern nur das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.²⁵ Es kann aber keine Rede davon sein, dass die Sanierung fremder Anlagen zugunsten der Gemeinde oder die Abwasserentsorgung durch die Gemeinde lediglich die Vermietungsleistungen von Iberdrola gegenüber ihren Mietern abrunden würde.

20 Dies unterscheidet den Fall deutlich von dem durch die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Beispiel eines Taxiunternehmers, der das ihm überlassene (fremde) Taxi mit Einbauten versieht. Im letzteren Fall verwendet der Taxiunternehmer die Einbauten. Daher steht auch allein ihm der Vorsteuerabzug hinsichtlich der Einbauten zu. In der Regel kann er die Einbauten bei der Rückgabe des Taxis auch grundsätzlich wieder ausbauen, wenn ihm nicht der Wert der Einbauten ersetzt wird. Das alles liegt hier aber nicht vor.

21 In Deutschland existiert daher eine gefestigte Rechtsprechung, wonach die Errichtung von Infrastrukturanlagen zugunsten der Allgemeinheit (bzw. des Staates) im Ergebnis keine Vorsteuerabzugsberechtigung des Investors auslöst, auch wenn dieser erst dadurch sein steuerpflichtiges Bauvorhaben umsetzen kann. Vgl. insoweit BFH, Urteil vom 13. Januar 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, vom 20. Dezember 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, und vom 9. November 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 Urteil vom 22. Oktober 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 35).

24 Aus diesem Grund ist ein Vorsteuerabzug aus der Sanierung des hauseigenen Kundenparkplatzes unstreitig gegeben, auch wenn diesen die Kunden vordergründig kostenlos nutzen.

25 Vgl. Urteile vom 27. September 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 16. April 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, Rn. 31).

47. Im vorliegenden Fall verwendet Iberdrola – anders als in der Rechtssache Sveda – die sanierte Infrastruktur nicht im Rahmen ihrer Vermietungsumsätze. Diese sind unabhängig von der Abwasserbeseitigung durch die Gemeinde. Das Vorliegen einer ausreichenden kommunalen Infrastruktur ist lediglich die Voraussetzung für die Errichtung des Ferienkomplexes, der dann für Vermietungsumsätze genutzt wird. Es kann daher – anders als in der Rechtssache Sveda – nicht davon gesprochen werden, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz (Bezug der Sanierungsleistungen) und einem Ausgangsumsatz (Erbringung der Sanierungsleistungen an die Gemeinde) fehlt.

e) *Zusammenspiel mit Art. 26 der Mehrwertsteuerrichtlinie*

48. Daher bleibt es dabei, dass die Sanierungsleistung unmittelbar der Leistung an die Gemeinde zuzurechnen ist. Damit ist allein entscheidend, ob diese Leistung entgeltlich und steuerpflichtig nach Maßgabe des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie oder unentgeltlich aber dennoch steuerbar (und steuerpflichtig) nach Maßgabe des Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie erfolgte. Nur dann käme ein Vorsteuerabzug von Iberdrola in Betracht. Ein Vorsteuerabzug für Kosten hingegen, die für nicht mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeiten entstehen, scheidet demgegenüber aus.²⁶

49. Ob hier tatsächlich eine unentgeltliche Dienstleistung vorliegt, muss das nationale Gericht entscheiden, was dies offenbar annimmt. Daran bestehen aufgrund des mitgeteilten Sachverhalts allerdings gewisse Zweifel. Wenn erst die durch die Gemeinde vertraglich erlaubte Sanierung kommunaler Einrichtungen es einem Investor ermöglicht, ein Bauvorhaben umzusetzen, dann verschafft die Gemeinde mit dieser Erlaubnis dem Investor wohl einen entsprechenden Vorteil, der zumindest der Höhe der übernommenen Sanierungskosten entspricht.

50. Insofern kann angenommen werden, dass ein Unternehmen einem fremden Dritten selten etwas zuwendet, wenn es sich von diesem Dritten nicht einen korrespondierenden Vorteil verspricht. Hier wäre dies die Möglichkeit des Erhalts der Baugenehmigung. Bei einer solchen Betrachtung läge eine *entgeltliche* Leistung vor, die zwar zum Vorsteuerabzug berechtigt, aber auch eine Steuerpflicht hinsichtlich der entgeltlichen Sanierung in gleicher Höhe auslöst.

51. Wenn jedoch tatsächlich eine *unentgeltliche* Dienstleistung vorliegt, ist zu entscheiden, ob sie nach Art. 26 der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerpflichtig ist. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum sogenannten Zuordnungswahlrecht²⁷ eröffnet zwar Möglichkeiten des vollen Vorsteuerabzugs trotz teilweiser Verwendung von Gegenständen zu privaten Zwecken. Erstens ist aber schon zweifelhaft, ob diese Rechtsprechung auch Dienstleistungen erfasst.²⁸ Zweitens ist darüber hinaus fraglich, ob bei juristischen Personen eine Verwendung zu „privaten Zwecken“²⁹ überhaupt in Betracht käme. Jedenfalls liegt hier keine solche vor.

26 Urteile vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 44 und 70), vom 12. Februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, Rn. 28), und vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 24).

27 Urteil vom 11. Juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, Rn. 17), bestätigt im Urteil vom 4. Oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, Rn. 20).

28 Daran bestehen Zweifel, da Dienstleistungen keinem Unternehmen „zugeordnet“ werden können und sich – anders als Gegenstände – auch prinzipiell sofort verbrauchen, so dass für eine zeitlich gestreckte Nachversteuerung (Kredit mittels des Vorsteuerabzugs) keine Rechtfertigung besteht.

29 Der Gerichtshof spricht insofern von unternehmensfremden Zwecken. Vgl. Urteile vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 74 a. E.), vom 23. April 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, Rn. 39), und vom 11. Juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, Rn. 26).

52. Da hier die unentgeltliche Sanierung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erfolgte, führt auch Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht zur Steuerpflicht. Folglich hängen die Kosten der Sanierung nicht unmittelbar mit besteuerten Umsätzen, sondern unmittelbar mit nicht besteuerten Umsätzen (der unentgeltlichen Sanierung für die Gemeinde) zusammen. Deswegen ist auch ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

VI. Entscheidungsvorschlag

53. Somit schlage ich vor, die beiden Vorlagefragen des Varhoven administrativen sad (Oberster Verwaltungsgerichtshof der Republik Bulgarien) gemeinsam wie folgt zu beantworten:

Art. 26 Abs. 1 Buchst. b, Art. 168 Buchst. a und Art. 176 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind dahin auszulegen, dass sie den Vorsteuerabzug für Dienstleistungen, die unmittelbar einem Dritten gegenüber für dessen eigene Zwecke unentgeltlich erbracht werden, nicht ermöglichen, auch wenn sie unternehmerisch motiviert sind. Dies gilt unabhängig von der durch den Steuerpflichtigen gewählten Art der Verbuchung nach nationalem Recht. Daher stehen die genannten Vorschriften einer nationalen Regelung wie Art. 70 Abs. 1 Nr. 2 ZDDS und einer entsprechenden nationalen Verwaltungspraxis insoweit nicht entgegen.