Downloaded via the EU tax law app / web

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

25. Juli 2018(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 167, 168 und 184 – Vorsteuerabzug – Berichtigung – Als Investitionsgut erworbene Immobilien – Anfängliche Verwendung für eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit, dann auch Verwendung für eine steuerpflichtige Tätigkeit – Einrichtung des öffentlichen Rechts – Eigenschaft als Steuerpflichtiger zum Zeitpunkt des steuerpflichtigen Umsatzes“

In der Rechtssache C?140/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny S?d Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 22. Dezember 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 17. März 2017, in dem Verfahren

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

gegen

Gmina Ryjewo

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ileši? des Richters A. Rosas, der Richterinnen C. Toader und A. Prechal (Berichterstatterin) sowie des Richters E. Jaraši?nas,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 11. Januar 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– des Szef Krajowej Administracji Skarbowej, vertreten durch J. Kaute und B. Ko?odziej als Bevollmächtigte,

– der Gmina Ryjewo, vertreten durch M. Gizicki, adwokat, und B. Rasz, doradca podatkowy,

– der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna und A. Kramarczyk-Sza?adzi?ska als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Clotuche-Duvieusart und ?. Habiak als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 19. April 2018

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 167, 168 und 184 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) sowie des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Chef der nationalen Steuerverwaltung, Polen) und der Gmina Ryjewo (Gemeinde Ryjewo, Polen, im Folgenden: Gemeinde) wegen einer Entscheidung des Minister Finansów (Finanzminister, Polen, im Folgenden: Minister), mit der die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für eine als Investitionsgut erworbene, zunächst für eine befreite und dann eine steuerpflichtige Tätigkeit verwendete Immobilie abgelehnt wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

…

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

4 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„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 Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie sieht vor:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

…“

6 Art. 63 der Richtlinie bestimmt:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von

Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

7 Art. 167 der Richtlinie 2006/112 ist wie folgt gefasst:

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

8 Art. 168 dieser Richtlinie sieht vor:

„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;

…“

9 In Art. 184 der Richtlinie heißt es:

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

10 Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.“

11 Die Art. 187 und 189 der Richtlinie 2006/112 enthalten Vorschriften über die Berichtigung bei Investitionsgütern, die u. a. den Zeitraum der Berichtigung betreffen, der bei als Investitionsgut erworbenen Grundstücken gilt.

Polnisches Recht

12 Art. 15 der Ustawa o podatku od towarów i us?ug (Gesetz über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. Nr. 54, Pos. 535) in ihrer auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht vor:

„(1) Steuerpflichtig sind juristische Personen, nicht rechtsfähige Organisationseinheiten und natürliche Personen, die selbständig eine in Abs. 2 genannte wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, ohne dass es auf den Zweck oder das Ergebnis einer solchen Tätigkeit ankommt.

(2) Die wirtschaftliche Tätigkeit umfasst jegliche Tätigkeit der Hersteller, Händler oder Dienstleister, einschließlich der Wirtschaftsteilnehmer, die natürliche Ressourcen gewinnen, und der Landwirte, sowie die freiberufliche Tätigkeit. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten insbesondere Handlungen, die in der nachhaltigen Verwendung von Waren oder immateriellen Vermögenswerten und Rechten zu Erwerbszwecken bestehen.

…

(6) Als nicht steuerpflichtig gelten Hoheitsträger und Stellen, die die Hoheitsträger im Bereich der durch besondere Rechtsvorschriften auferlegten Aufgaben unterstützen, zu deren Erfüllung sie bestellt worden sind, es sei denn, sie tätigen Umsätze, die aufgrund zivilrechtlicher Verträge ausgeführt werden.“

13 Art. 86 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

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

14 In Art. 91 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es:

„...

(2) Bei Waren und Dienstleistungen, die aufgrund der Vorschriften über die Einkommensteuer vom Steuerpflichtigen den abschreibungsfähigen Sachanlagen oder immateriellen Vermögenswerten und Rechten sowie den Grundstücken und Erbnießbrauchrechten an Grundstücken (soweit diese zu den Sachanlagen oder zu den immateriellen Vermögenswerten und Rechten des Erwerbers gezählt werden), ausgenommen diejenigen, deren Anschaffungswert 15 000 [PLN] nicht übersteigt, zugerechnet werden, nimmt der Steuerpflichtige die in Abs. 1 genannte Berichtigung innerhalb von fünf folgenden Jahren und bei Grundstücken und Erbnießbrauchrechten an Grundstücken innerhalb von zehn Jahren vor, gerechnet ab dem Jahr, in dem sie zur Nutzung übergeben worden sind.

…

(7) Die Abs. 1 bis 6 gelten entsprechend, wenn der Steuerpflichtige zum Abzug der gesamten Vorsteuer aus den von ihm verwendeten Waren oder Dienstleistungen berechtigt war und den Abzug vorgenommen hat oder dazu nicht berechtigt war und sich anschließend das Recht auf Abzug der Vorsteuer aus dieser Ware oder dieser Dienstleistung von der geschuldeten Steuer geändert hat."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

15 Die Gemeinde ist seit 2005 als Mehrwertsteuerpflichtige registriert.

16 In den Jahren 2009 und 2010 ließ die Gemeinde ein Kulturhaus bauen. Im Zusammenhang damit wurden ihr Waren geliefert und Dienstleistungen an sie erbracht, für die sie Mehrwertsteuer abführte. Nach Fertigstellung des Kulturhauses wurde es 2010 dem gemeindlichen Kulturzentrum unentgeltlich überlassen.

17 2014 äußerte die Gemeinde ihre Absicht, dieses Gebäude in ihr Eigentum zu überführen und es unmittelbar selbst zu verwalten. Anschließend wollte sie es sowohl unentgeltlich für die Gemeindebewohner nutzen als auch entgeltlich durch Vermietung zu kommerziellen Zwecken. Für diese entgeltliche Nutzung erklärte die Gemeinde ausdrücklich ihre Absicht, Rechnungen unter Ausweis der Mehrwertsteuer auszustellen. Bisher hat die Gemeinde die für die Bewirkung dieser Investition entrichtete Mehrwertsteuer noch nicht abgezogen.

18 Der mit einem Ersuchen der Gemeinde auf Einzelfallauslegung befasste Minister befand in einer Entscheidung vom 28. Mai 2014, dass die Gemeinde u. a. nach Art. 91 Abs. 2 und 7 des Mehrwertsteuergesetzes kein Recht auf Berichtigung der Vorsteuer habe, und begründete dies hauptsächlich damit, dass die Gemeinde, da sie die fraglichen Waren und Dienstleistungen erworben habe, um das Gebäude dem gemeindlichen Kulturzentrum unentgeltlich zur Verfügung zu stellen, diesen Gegenstand nicht für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit erworben und somit nicht als Mehrwertsteuerpflichtige gehandelt habe.

19 Mit Urteil vom 18. November 2014 gab der Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Danzig, Polen) der Klage der Gemeinde gegen die Entscheidung des Ministers vom 28. Mai 2014 statt.

20 Dieses Gericht nahm an, dass die ursprüngliche Verwendung der Waren und Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für Zwecke, die nicht der Besteuerung unterlägen, ihm nicht das Recht nehme, die Vorsteuer später abzuziehen, wenn der Verwendungszweck dieser Waren und Dienstleistungen geändert werde und sie anschließend für steuerpflichtige Tätigkeiten verwendet würden. Insoweit könne der Gemeinde nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass sie gemäß ihrem der Entscheidung vom 28. Mai 2014 zugrunde liegenden Ersuchen zum Zeitpunkt des Erwerbs der Immobilie nicht ausdrücklich ihre Absicht bekundet habe, diese im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu nutzen.

21 Der mit einer Kassationsbeschwerde des Ministers befasste Naczelny S?d Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) stellt sich die Frage, ob eine Gemeinde nach den Art. 167, 168 und 184 der Richtlinie 2006/112 berechtigt ist, im Wege der Berichtigung Vorsteuer auf Investitionsausgaben abzuziehen, wenn das Investitionsgut zunächst für eine nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit, vorliegend im Rahmen der Durchführung von Aufgaben, die der Gemeinde als Hoheitsträger obliegen, und dann auch zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze genutzt wurde.

22 Insoweit vertritt das vorlegende Gericht die Auffassung, aus dem Urteil vom 2. Juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335), ergebe sich, dass diese Frage zu verneinen sei, denn aus diesem Urteil gehe hervor, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die im Zeitpunkt des Erwerbs eines Investitionsguts als Hoheitsträger und nicht als Steuerpflichtiger gehandelt habe, kein Recht auf Abzug der auf diesen Gegenstand entrichteten Vorsteuer habe, und zwar auch dann, wenn diese Einrichtung später als Steuerpflichtiger handele.

23 Jedoch seien die Erkenntnisse aus diesem Urteil unsicher geworden, da der Gerichtshof in seinem Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750), festgestellt habe, dass dann, wenn eine Gemeinde die Verwendung einer als Investitionsgut erworbenen Immobilie geändert habe, dieser Gegenstand dabei zunächst einer Verwendung, die kein Recht auf Abzug der Vorsteuer eröffne, und sodann einer Verwendung zugeordnet gewesen sei, die dieses Recht eröffne, grundsätzlich eine Berichtigung der Vorsteuer zulässig sei.

24 Insoweit stelle sich die Frage, ob dem Umstand Bedeutung zukomme, dass die Gemeinde im Zeitpunkt des Erwerbs des Investitionsguts ihre Absicht, es künftig auch zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze zu nutzen, ausdrücklich bekundet habe oder nicht.

25 Fehle es an einer solchen Bekundung einer Absicht, stelle sich noch die Frage, ob die Eigenschaft, aufgrund deren die Einrichtung des öffentlichen Rechts gehandelt habe, ausschließlich nach Maßgabe der ersten Nutzung des Investitionsguts zu beurteilen sei oder ob auch sonstige Kriterien zu berücksichtigen seien.

26 Unter diesen Umständen hat der Naczelny S?d Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist eine Gemeinde im Licht der Art. 167, 168 und 184 ff. der Richtlinie 2006/112 sowie des Neutralitätsgrundsatzes zum Abzug der Vorsteuer (durch Berichtigung) auf ihre Investitionsausgaben berechtigt, wenn

– das hergestellte (erworbene) Investitionsgut anfangs für Zwecke genutzt wurde, die nicht der Besteuerung unterliegen (zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch die Gemeinde im Rahmen der ihr zustehenden Hoheitsgewalt),

– aber die Art der Nutzung des Investitionsguts sich geändert hat und die Gemeinde es nunmehr auch für steuerpflichtige Umsätze nutzt?

2. Ist für die Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung, dass die Gemeinde im Zeitpunkt der Herstellung bzw. des Erwerbs des Investitionsguts die Absicht, dieses künftig für steuerpflichtige Umsätze zu nutzen, nicht ausdrücklich zum Ausdruck gebracht hat?

3. Ist für die Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung, dass das Investitionsgut sowohl für steuerpflichtige als auch für nicht steuerpflichtige Umsätze (zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben) genutzt wird und es nicht möglich ist, die konkreten Investitionsausgaben einem der zuvor erwähnten Umsätze objektiv zuzuschreiben?

Zu den Vorlagefragen

27 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 167, 168 und 184 der Richtlinie 2006/112 sowie der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen sind, dass sie dem entgegenstehen, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts berechtigt ist, im Wege der Berichtigung die auf eine als Investitionsgut erworbene Immobilie entrichtete Mehrwertsteuer in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens abzuziehen, in der dieses Investitionsgut bei seinem Erwerb zum einen nach seiner Art sowohl für besteuerte Tätigkeiten als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden konnte, zunächst jedoch für nicht besteuerte Tätigkeiten genutzt wurde, und zum anderen diese Einrichtung des öffentlichen Rechts die Absicht, den fraglichen Gegenstand für eine besteuerte Tätigkeit zu nutzen, nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen hatte, dass er für einen solchen Zweck genutzt werde.

28 Zur Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (vgl. u. a. Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 37).

29 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Steuerpflichtige vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Wie der Gerichtshof wiederholt hervorgehoben hat, ist das in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112 geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Insbesondere kann dieses Recht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Art. 187 der Richtlinie 2006/112 bezieht sich auf Fälle der Berichtigung der Vorsteuerabzüge wie die im Ausgangsverfahren, bei denen ein Investitionsgut, dessen Verwendung kein Abzugsrecht eröffnet, später einer Verwendung zugeordnet wird, die ein solches Recht eröffnet (Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Die Regelung für die Berichtigung der Abzüge ist ein wesentlicher Bestandteil des durch die Richtlinie 2006/112 eingeführten Systems, indem sie die Richtigkeit der Abzüge und damit die Neutralität der steuerlichen Belastung sichern soll (Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Das Recht auf Vorsteuerabzug unterliegt jedoch der Einhaltung sowohl materieller als auch formeller Anforderungen und Bedingungen (Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 So ergibt sich hinsichtlich dieser materiellen Anforderungen und Bedingungen nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs aus Art. 168 der Richtlinie 2006/112, dass nur eine Person, die die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen besitzt und zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher handelt, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand abzuziehen, wenn sie den Gegenstand für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Juli 1991, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, Rn. 8, und vom 22. Oktober 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, Rn. 18 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Nach den Art. 63 und 167 der Richtlinie 2006/112 entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, also bei der Lieferung des Gegenstands (Urteil vom 22. März 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Diese Grundsätze finden auch auf eine Situation Anwendung, in der der Betroffene eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, die ein Recht auf Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach den Art. 184 ff. der Richtlinie 2006/112 beansprucht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, Rn. 39).

37 Handelt somit eine Einrichtung des öffentlichen Rechts wie im vorliegenden Fall die Gemeinde zum Zeitpunkt des Erwerbs des Investitionsguts im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 und demnach nicht als Steuerpflichtiger, so hat sie grundsätzlich kein Recht auf Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit diesem Gegenstand, auch wenn dieser später einer besteuerten Tätigkeit zugeordnet wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, Rn. 44).

38 Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger zu dem Zeitpunkt, zu dem ihm ein Gegenstand geliefert wird, als Steuerpflichtiger gehandelt hat, d. h. für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit, ist nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Tatsachenfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts, zu denen die Art des betreffenden Gegenstands und der zwischen seinem Erwerb und seiner Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören, zu beurteilen ist und deren Beurteilung Sache des vorlegenden Gerichts ist (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 11. Juli 1991, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, Rn. 21, und vom 22. Oktober 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, Rn. 21).

39 Mit dieser Beurteilung soll geprüft werden, ob der Steuerpflichtige die betreffenden

Investitionsgüter in der durch objektive Anhaltspunkte belegten Absicht erworben oder hergestellt hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und daher als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 gehandelt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, Rn. 20).

40 Wenn im vorliegenden Fall die im Ausgangsverfahren anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften für als Investitionsgüter erworbene Immobilien einen Berichtigungszeitraum von fünf, ja sogar zehn Jahren ab Beginn der Nutzung des betreffenden Gegenstands vorsehen, so ergibt sich aus den Feststellungen des vorlegenden Gerichts, dass die Gemeinde den Antrag vier Jahre nach dem Beginn der Nutzung der Immobilie durch das gemeindliche Kulturzentrum, dem deren unentgeltliche Verwaltung übertragen wurde, stellte.

41 Außerdem und vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht steht fest, dass die Gemeinde im vorliegenden Fall beim Erwerb der fraglichen Immobilie als Investitionsgut unter den gleichen Bedingungen gehandelt hat wie eine Privatperson, die ein Gebäude errichten lassen möchte, ohne hierzu Vorrechte der öffentlichen Gewalt in Anspruch zu nehmen. Demnach hat nach Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 und der diesbezüglichen Rechtsprechung die Gemeinde, als sie die betreffende Immobilie erwarb, nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt gehandelt.

42 Mithin unterscheidet sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Situation von der dem Urteil vom 2. Juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335), zugrunde liegenden, in der die Einrichtung des öffentlichen Rechts das Investitionsgut im Sinne des angeführten Art. 13 Abs. 1 im Rahmen der öffentlichen Gewalt und folglich als Nichtsteuerpflichtiger erworben hatte.

43 Ein weiterer Gesichtspunkt, der die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Situation von der jenem Urteil zugrunde liegenden unterscheidet, besteht in dem Umstand, dass im vorliegenden Fall die Gemeinde beim Erwerb der als Investitionsgut erworbenen Immobilie im Jahr 2010 bereits seit 2005 als mehrwertsteuerpflichtig registriert war.

44 Des Weiteren unterscheidet sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Situation von der dem Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214), zugrunde liegenden, in der feststand, dass die betroffene finnische Stadt beim Immobilienerwerb als Steuerpflichtige gehandelt hatte und diese Erwerbsgeschäfte für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit, nämlich die Vermietung der Immobilien, die Gegenstand der Erwerbsgeschäfte waren, erfolgt waren.

45 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Situation unterscheidet sich auch von der, in der der Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750), ergangen ist, da, wie aus Rn. 11 jenes Beschlusses hervorgeht, die betreffende polnische Gemeinde zum Zeitpunkt der Lieferung der fraglichen Immobilie als Steuerpflichtiger handelte und das vorlegende Gericht darauf hingewiesen hat, dass diese Gemeinde bereits während der Arbeiten zur Errichtung des Gebäudes ausdrücklich erklärt habe, das Gebäude an eine Gesellschaft des Handelsrechts verpachten zu wollen, die ihr dafür einen Pachtzins zahlen werde.

46 Dagegen hat im Ausgangsverfahren die Gemeinde erst nach der Lieferung des fraglichen Gebäudes ihre Absicht bekundet, es zu wirtschaftlichen Zwecken vermieten zu wollen.

47 Auch wenn eine eindeutige und ausdrückliche Bekundung der Absicht, den Gegenstand bei seinem Erwerb einer wirtschaftlichen Verwendung zuzuordnen, ausreichend sein kann, um den Schluss zu ziehen, dass der Gegenstand von dem als solchem handelnden Steuerpflichtigen erworben wurde, schließt doch das Fehlen einer solchen Erklärung nicht aus, dass diese Absicht

implizit zum Ausdruck kommen kann.

48 Zwar bestand zum Zeitpunkt der Lieferung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilie die einzige kundgetane Absicht der Gemeinde darin, sie als Kulturhaus einer öffentlichen Nutzung zuzuordnen. Auch wenn sich später diese Absicht dahin konkretisierte, dass dieser Gegenstand dem gemeindlichen Kulturzentrum unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde, schloss diese Zuordnung es doch an sich nicht aus, dass dieser Gegenstand zumindest teilweise auch zu wirtschaftlichen Zwecken genutzt würde, beispielsweise im Rahmen einer Vermietung.

49 In dieser Hinsicht kann die Art des Gegenstands, die gemäß der in Rn. 38 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs ein zu berücksichtigender Gesichtspunkt ist, wenn es darum geht, festzustellen, ob der Steuerpflichtige zu dem Zeitpunkt, zu dem ihm die Immobilie geliefert wurde, als Steuerpflichtiger gehandelt hat, darauf hinweisen, dass die Gemeinde als Steuerpflichtige handeln wollte.

50 Auch der Umstand, dass die Gemeinde schon lange vor der Lieferung und dem Erwerb der fraglichen Immobilie als mehrwertsteuerpflichtig registriert war, ist ein entsprechendes Indiz.

51 Dagegen ist es für sich gesehen ohne Bedeutung, dass der betreffende Gegenstand nicht unmittelbar für besteuerte Umsätze verwendet worden ist, da die Verwendung des Gegenstands nur den Umfang des Vorsteuerabzugs oder der etwaigen späteren Berichtigung bestimmt, jedoch nicht die Entstehung des Abzugsanspruchs berührt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, Rn. 39).

52 Wenn sich somit das vorlegende Gericht im Rahmen seiner ersten Frage auf den Umstand bezieht, dass die anfängliche Verwendung der Immobilie „zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch die Gemeinde im Rahmen der ihr zustehenden Hoheitsgewalt“ erfolgte, dann präjudiziert dieser Umstand, falls er sich erweisen ließe, was die Gemeinde bestreitet, nicht die davon zu unterscheidende Frage, ob diese Einrichtung des öffentlichen Rechts zu dem Zeitpunkt, zu dem sie den Gegenstand erwarb, als Steuerpflichtige handelte und ihr deshalb ein Abzugsrecht im Zusammenhang mit diesem Gegenstand eröffnet war; vielmehr stellt er ein Indiz dafür dar, dass die Gemeinde nicht als Steuerpflichtige handelte.

53 In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens, in der beim Erwerb einer als Investitionsgut erworbenen Immobilie, die der Art nach sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden kann, eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die bereits die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen besitzt, nicht ausdrücklich die Absicht bekundet hat, diesen Gegenstand für eine besteuerte Tätigkeit nutzen zu wollen, aber auch nicht ausgeschlossen hat, dass dieser Gegenstand zu einem solchen Zweck genutzt werde, steht eine anfängliche Verwendung dieses Gegenstands für nicht besteuerte Tätigkeiten dem nicht entgegen, dass nach einer Prüfung sämtlicher Umstände, die vorzunehmen, wie in Rn. 38 des vorliegenden Urteils ausgeführt, Sache des vorlegenden Gerichts ist, der Schluss gezogen wird, dass die in Art. 168 der Richtlinie 2006/112 aufgestellte Voraussetzung erfüllt ist, wonach der Steuerpflichtige zu dem Zeitpunkt, zu dem er den fraglichen Gegenstand erworben hat, als Steuerpflichtiger gehandelt haben muss.

54 Insoweit muss, wie auch die Generalanwältin in Nr. 55 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, die Prüfung, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, in jedem Einzelfall anhand eines weiten Verständnisses des Begriffs eines Erwerbs „als Steuerpflichtiger“ erfolgen.

55 Die Weite dieses Verständnisses ist nämlich angesichts der Zielsetzung der Abzugsregelung und somit der Berichtigungen geboten, die, wie in den Rn. 29 bis 31 des vorliegenden Urteils in Erinnerung gerufen wurde, darin besteht, die Neutralität der steuerlichen

Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten zu gewährleisten; dies ist ein Grundsatz, aus dem generell abzuleiten ist, dass jeder Wirtschaftsteilnehmer unmittelbar sein Recht auf Vorsteuerabzug für sämtliche Steuern, die auf vorgelagerten Umsatzstufen getätigte Umsätze belastet haben, ausüben können muss, wobei die Genauigkeit der Abzüge gegebenenfalls später durch eine Berichtigung sichergestellt werden kann.

56 Letztlich wirkt es sich nicht auf die Prüfung der in Art. 168 der Richtlinie 2006/112 aufgestellten Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher gehandelt haben muss, aus, dass die Aufteilung der konkreten Investitionsausgaben auf besteuerte Umsätze und nicht besteuerte Umsätze schwierig oder gar unmöglich ist.

57 Diese Aufteilung wird speziell durch die Vorschriften über den Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs in den Art. 173 bis 175 der Richtlinie 2006/112 geregelt. Die Berechnung eines Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zur Ermittlung des Betrags der abziehbaren Vorsteuer erfolgt grundsätzlich nur bei Gegenständen und Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, verwendet werden (vgl. u. a. Urteil vom 14. Dezember 2016, Mercedes Benz Italia, C?378/15, EU:C:2016:950, Rn. 34).

58 Darüber hinaus steht die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten im Ermessen der Mitgliedstaaten, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik dieser Richtlinie berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist (Urteil vom 6. September 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, Rn. 42).

59 Folglich ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass die Art. 167, 168 und 184 der Richtlinie 2006/112 sowie der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen sind, dass sie dem nicht entgegenstehen, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ein Recht auf Berichtigung der auf eine als Investitionsgut erworbene Immobilie entrichteten Vorsteuer in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in Anspruch nimmt, in der beim Erwerb dieses Gegenstands dieser zum einen seiner Art nach sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden konnte und zum anderen diese Einrichtung des öffentlichen Rechts ihre Absicht, diesen Gegenstand einer besteuerten Tätigkeit zuzuordnen, nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen hatte, dass er zu einem solchen Zweck verwendet werde, sofern sich aus der Prüfung aller tatsächlichen Gegebenheiten, die vorzunehmen Sache des nationalen Gerichts ist, ergibt, dass die in Art. 168 der Richtlinie 2006/112 aufgestellte Voraussetzung, wonach der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Vornahme dieses Erwerbs in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt haben muss, erfüllt ist.

Kosten

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

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

Die Art. 167, 168 und 184 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie dem nicht entgegenstehen, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ein Recht auf Berichtigung der auf eine als Investitionsgut erworbene Immobilie entrichteten Vorsteuer in einer

Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in Anspruch nimmt, in der beim Erwerb dieses Gegenstands dieser zum einen seiner Art nach sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden konnte und zum anderen diese Einrichtung des öffentlichen Rechts ihre Absicht, diesen Gegenstand einer besteuerten Tätigkeit zuzuordnen, nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen hatte, dass er zu einem solchen Zweck verwendet werde, sofern sich aus der Prüfung aller tatsächlichen Gegebenheiten, die vorzunehmen Sache des nationalen Gerichts ist, ergibt, dass die in Art. 168 der Richtlinie 2006/112 aufgestellte Voraussetzung, wonach der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Vornahme dieses Erwerbs in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt haben muss, erfüllt ist.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Polnisch.