

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 26. Januar 2012(1)

Verbundene Rechtssachen C-621/10 und C-129/11

ADSITS Balkan and Sea Properties

und

OOD Provadinvest

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Vorabentscheidungsersuchen des Administrativen Sad Varna [Bulgarien])

„Mehrwertsteuer – Umsätze zwischen eng verbundenen Personen – Umfang der den Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 2006/112/EG gewährten Möglichkeit der Besteuerung zum Normalwert – Zur unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinie, wenn nationale Vorschriften von der gewährten Möglichkeit über den vorgesehenen Umfang hinaus Gebrauch machen“

1. Mit den vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen bittet der Administrativen Sad Varna (Verwaltungsgericht Varna) (Bulgarien) um Hinweise zu den Grenzen der in Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112(2) vorgesehenen Möglichkeit der Mitgliedstaaten, in bestimmten Fällen von der allgemeinen Regel abzuweichen, wonach die Steuerbemessungsgrundlage der Wert der Gegenleistung ist, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer tatsächlich erhält, und stattdessen die Mehrwertsteuer anhand des Normalwerts der Lieferung oder Dienstleistung festzusetzen. Darüber hinaus möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die bulgarischen Vorschriften, mit denen auch für andere Fälle von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, mit der Richtlinie 2006/112 vereinbar sind und, falls dies zu verneinen ist, ob Art. 80 Abs. 1 unmittelbare Wirkung hat und von einem nationalen Gericht unmittelbar angewendet werden darf.

Mehrwertsteuervorschriften der Union

2. Der allgemeine Grundsatz des Mehrwertsteuersystems ist in Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 dargelegt:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

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.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis auf die Einzelhandelsstufe einschließlich angewandt.“

3. In Art. 73 der Richtlinie 2006/112(3) ist die Grundregel für die Bestimmung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage niedergelegt:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77[(4)] 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.“

4. Art. 80 der Richtlinie 2006/112 sieht eine mögliche weitere Ausnahme von dieser Grundregel vor:

„(1) Zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder ?umgehung können die Mitgliedstaaten in jedem der folgenden Fälle Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen, an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats, bestehen, der Normalwert ist:

a) sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 berechtigt ist[(5)];

b) sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist, der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 berechtigt ist und der Umsatz einer Befreiung gemäß den Artikeln 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, des Artikels 378 Absatz 2, des Artikels 379 Absatz 2 sowie der Artikel 380 bis 390b unterliegt[(6)];

c) sofern die Gegenleistung höher als der Normalwert ist und der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 berechtigt ist.

Für die Zwecke des Unterabsatzes 1 kann als rechtliche Bindung auch die Beziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, der Familie des Arbeitnehmers oder anderen diesem nahe stehenden Personen, gelten.

(2) Machen die Mitgliedstaaten von der in Absatz 1 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch, können sie festlegen, für welche Kategorien von Lieferanten und Dienstleistungserbringern sowie von Erwerbern oder Dienstleistungsempfängern sie von diesen Maßnahmen Gebrauch machen.

...“

5. Zum leichteren Verständnis seien die Gründe dargelegt, weshalb die fakultativen Ausnahmen eingeführt wurden(7).

6. Im Allgemeinen besteht für die Wirtschaftsteilnehmer kein Anlass, aus Gründen der Mehrwertsteuer, die auf ihre Umsätze zu entrichten ist, Preisabsprachen zu treffen, insbesondere wenn beide Seiten mehrwertsteuerpflichtig und zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind(8). Ist dies nicht der Fall, kann es Situationen geben, in denen, wenn der Lieferer bzw. Dienstleistungserbringer und der Empfänger der Lieferung bzw. Dienstleistung sich auf einen künstlich überhöhten oder ermäßigten Preis einigen, die Mehrwertsteuerbelastung insgesamt reduziert und ein geringerer Mehrwertsteuerbetrag erhoben wird. Zwei Fallvarianten sind von besonderer Relevanz.

7. Die erste Fallvariante ist gegeben, wenn der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger die Vorsteuer nicht vollständig abziehen kann (weil er der Endverbraucher oder weil er ein Steuerpflichtiger ist, der die empfangenen Gegenstände oder Dienstleistungen zur Bewirkung steuerbefreiter Umsätze verwendet oder der eine „Mischung“ von Umsätzen bewirkt und deshalb die Vorsteuer nur zu einem Pro-rata-Satz abziehen kann(9)). Ein solcher Empfänger hat ein Interesse daran, auf die von ihm empfangenen Gegenstände und Dienstleistungen dadurch weniger Mehrwertsteuer zu entrichten, dass er sie zu künstlich niedrig angesetzten Preisen erwirbt. Das ist die Situation, an die Art. 80 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 anknüpft.

8. Die zweite Fallvariante liegt vor, wenn es sich bei dem Lieferer oder Dienstleistungserbringer um einen Steuerpflichtigen handelt, der eine „Mischung“ von Umsätzen bewirkt und dessen Recht auf Vorsteuerabzug von der Höhe des Anteils seiner besteuerten Umsätze an seinen Gesamtumsätzen abhängt. Der Anteil der abziehbaren Vorsteuer erhöht sich, wenn der Preis für seine steuerbefreiten Umsätze künstlich ermäßigt oder der Preis für seine besteuerten Umsätze künstlich erhöht wird (an diese Situationen knüpft Art. 80 Abs. 1 Buchst. b bzw. Buchst. c an(10)).

9. Zu Absprachen dieser Art wird es wahrscheinlich aber nur dann kommen, wenn die beiden Parteien so eng verbunden sind, dass der tatsächlich in Rechnung gestellte Preis ohne Mehrwertsteuer für sie letztlich finanziell bedeutungslos ist – normalerweise ist es kommerziell sinnlos, wenn ein Lieferer oder Dienstleistungserbringer sich auf einen künstlich niedrigen Preis oder ein Erwerber oder Dienstleistungsempfänger sich auf einen künstlich hohen Preis einlässt. In Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist daher die Möglichkeit zur Besteuerung zum Normalwert auf Umsätze an Empfänger beschränkt, „zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen“ bestehen.

10. Der Begriff „Normalwert“ ist in Art. 72 der Richtlinie 2006/112 definiert als „der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder ein Dienstleistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung erfolgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerpflichtig ist, zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten“.

Bulgarische Mehrwertsteuervorschriften

11. Das vorliegende Gericht führt eine Reihe von Bestimmungen des Zakon za danak varhu dobavena stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) von 2006 an. Insbesondere gilt:

- Nach Art. 27 Abs. 3 Nr. 1 ist die Steuerbemessungsgrundlage bei einer Lieferung zwischen verbundenen Personen der Normalwert.
- Nach Art. 45 Abs. 1 sind die Übertragung des Eigentumsrechts und die Übertragung beschränkter dinglicher Rechte an einem Grundstück steuerbefreite Lieferungen.
- Gemäß Art. 45 Abs. 5 Nr. 2 findet Art. 45 Abs. 1 bei der Übertragung von Eigentum oder anderen dinglichen Rechten an sowie bei Vermietung von Einrichtungen, Maschinen, Zubehör und Bauten, die mit dem Boden fest verbunden oder unterirdisch errichtet sind, keine Anwendung.
- Nach Art. 70 Abs. 5 besteht im Fall unrechtmäßig erhobener Steuer kein Recht auf Vorsteuerabzug.

12. Weitere einschlägige Regelungen finden sich in den „Zusatzbestimmungen“ zum Danachnosiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung, im Folgenden: DOPK). Insbesondere gilt:

- In § 1 Nr. 3 ist der Begriff „verbundene Personen“ im Sinne von Art. 27 Abs. 3 Nr. 1 ZDDS (detaillierter als in Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, aber innerhalb des durch diese Vorschrift eingeräumten Spielraums) definiert.
- Gemäß § 1 Nr. 8 ist „Normalwert“ der Betrag ohne Mehrwert- und Verbrauchsteuern, der unter den gleichen Bedingungen für gleiche oder gleichartige Waren oder Dienstleistungen aufgrund eines Rechtsgeschäfts zwischen nicht verbundenen Personen zu entrichten wäre.
- In § 1 Nr. 10 sind fünf Methoden zur Ermittlung des Normalwerts aufgeführt, deren Anwendung durch Verordnung des Finanzministeriums festgelegt ist.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

Rechtssache Balkan and Sea Properties, C?621/10

13. Im Jahr 2009 erwarb die ADSITS Balkan and Sea Properties (im Folgenden: Balkan and Sea), eine Immobilieninvestmenttreuhand, verschiedene Immobilien im Dorf Ravda von der Ravda tur EOOD zu einem Preis von insgesamt 21 318 852 BGN(11). Bei dem letztgenannten Unternehmen handelt es sich um eine nicht börsennotierte beschränkt haftende Gesellschaft mit nur einem Gesellschafter, die mit Balkan and Sea verbunden im Sinne von § 1 Nr. 3 der Zusatzbestimmungen zum DOPK war. Auf den Kaufpreis wurde Mehrwertsteuer erhoben(12), die Balkan and Sea als Vorsteuer von der Mehrwertsteuer auf ihre eigenen Umsätze abziehen wollte.

14. Einem von der Steuerbehörde in Auftrag gegebenen Gutachten zufolge belief sich der Normalwert der Immobilien auf 21 216 300 BGN. Die Behörde stellte sich daher auf den Standpunkt, dass der Wert des Umsatzes um 102 552 BGN zu hoch angesetzt worden sei, dass es sich bei der auf diesen Differenzbetrag erhobenen Mehrwertsteuer um eine unrechtmäßig erhobene Steuer im Sinne von § 70 Nr. 5 ZDDS handele und dass hinsichtlich des insoweit entrichteten Mehrwertsteuerbetrags in Höhe von 20 510,42 BGN(13) kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe.

15. Die von Balkan and Sea gegen diesen Bescheid erhobene Klage ist nunmehr beim vorlegenden Gericht anhängig, das fragt:

1. Ist Art. 80 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass bei Lieferungen zwischen verbundenen Personen, sofern die Gegenleistung höher ist als der Normalwert, die Steuerbemessungsgrundlage nur dann der Normalwert des Vorgangs ist, wenn der Lieferer nicht zum vollen Abzug der Vorsteuer berechtigt ist, die auf den Kauf bzw. die Herstellung der den Liefergegenstand bildenden Gegenstände entfällt?

2. Ist Art. 80 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass der Mitgliedstaat, wenn der Lieferer das Recht auf vollen Abzug der Vorsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die Gegenstand nachfolgender Lieferungen zwischen verbundenen Personen mit einem höheren Wert als dem Normalwert sind, ausgeübt hat und dieses Recht auf Vorsteuerabzug nicht gemäß den Art. 173 bis 177 der Richtlinie berichtigt worden ist^[(14)], keine Maßnahmen vorsehen darf, wonach als Steuerbemessungsgrundlage ausschließlich der Normalwert festgelegt ist?

3. Sind in Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 abschließend die Fälle aufgezählt, die die Voraussetzungen bilden, bei deren Vorliegen der Mitgliedstaat Maßnahmen treffen darf, wonach die Steuerbemessungsgrundlage bei Lieferungen der Normalwert des Vorgangs ist?

4. Ist eine nationale rechtliche Regelung wie die in Art. 27 Abs. 3 Nr. 1 ZDDS unter anderen als den in Art. 80 Abs. 1 Buchst. a, b und c der Richtlinie 2006/112 aufgezählten Umständen zulässig?

5. Hat in einem Fall wie dem vorliegenden die Bestimmung des Art. 80 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 unmittelbare Wirkung, und darf das innerstaatliche Gericht sie unmittelbar anwenden?

Rechtssache Provadinvest, C?129/11

16. Die OOD Provadinvest (im Folgenden: Provadinvest), eine beschränkt haftende Gesellschaft, verpachtet landwirtschaftliche Grundstücke für den Betrieb von Gewächshäusern, die aus Stahlkonstruktionen mit Polyethylenfolienabdeckung bestehen (oder aus Polyethylenkonstruktionen – die genaue Konstruktionsart lässt sich dem Vorlagebeschluss nicht eindeutig entnehmen). Im Jahr 2009 veräußerte sie drei solche Grundstücke mit einer Fläche von je ungefähr 6 ha samt den darauf errichteten Gewächshauskonstruktionen und allen auf dem Grundstück befindlichen Verbesserungen und Dauerkulturen. Zwei dieser Grundstücke wurden an eine ihrer Gesellschafterinnen und das dritte an ihren Geschäftsführer verkauft. Der Kaufpreis betrug in allen drei Fällen jeweils 25 000 BGN, Mehrwertsteuer war in den Rechnungen nicht ausgewiesen.

17. Die Grundstücke, Gewächshauskonstruktionen, Verbesserungen und Kulturen wurden von einem Schätzer begutachtet, der den Normalwert der Gewächshauskonstruktionen auf den drei Grundstücken auf insgesamt 392 700 BGN veranschlagte.

18. Angesichts dessen stellte sich die Steuerbehörde auf den Standpunkt, dass die Umsätze sowohl steuerbefreite Lieferungen (Grundstücke) als auch steuerpflichtige Lieferungen (Zubehör, Verbesserungen und Kulturen) umfassten. Da die Parteien verbundene Personen im Sinne von § 1 Nr. 3 der Zusatzbestimmungen zum DOPK seien, sei Steuerbemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Lieferungen der vom Schätzer ermittelte Normalwert. Die Steuerbehörde setzte daher die fällige Mehrwertsteuer auf 78 540 BGN fest.

19. Die von Provadinvest gegen diesen Bescheid erhobene Klage ist nunmehr beim vorlegenden Gericht anhängig, das fragt:

1. Ist Art. 80 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass bei Lieferungen zwischen verbundenen Personen, sofern die Gegenleistung niedriger ist als der Normalwert, die Steuerbemessungsgrundlage nur dann der Normalwert des Vorgangs ist, wenn der Lieferer oder der Erwerber nicht zum vollen Abzug der Vorsteuer berechtigt ist, die auf den Kauf bzw. die Herstellung der den Liefergegenstand bildenden Gegenstände entfällt?

2. Ist Art. 80 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass der Mitgliedstaat, wenn der Lieferer das Recht auf vollen Abzug der Vorsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die Gegenstand nachfolgender Lieferungen zwischen verbundenen Personen mit einem niedrigeren Wert als dem Normalwert sind, ausgeübt hat und dieses Recht auf Vorsteuerabzug nicht gemäß den Art. 173 bis 177 der Richtlinie[(15)] berichtigt worden ist und die Lieferungen keiner Steuerbefreiung im Sinne der Art. 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378 Abs. 2, 379 Abs. 2 sowie 380 bis 390 der Richtlinie unterliegen, keine Maßnahmen vorsehen darf, wonach als Steuerbemessungsgrundlage ausschließlich der Normalwert festgelegt ist?

3. Ist Art. 80 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass der Mitgliedstaat, wenn der Erwerber das Recht auf vollen Abzug der Vorsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die Gegenstand von Lieferungen zwischen verbundenen Personen mit einem niedrigeren Wert als dem Normalwert sind, ausgeübt hat und dieses Recht auf Vorsteuerabzug nicht gemäß den Art. 173 bis 177 der Richtlinie berichtigt worden ist, keine Maßnahmen vorsehen darf, wonach als Steuerbemessungsgrundlage ausschließlich der Normalwert festgelegt ist?

4. Sind in Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 abschließend die Fälle aufgezählt, die die Voraussetzungen bilden, bei deren Vorliegen der Mitgliedstaat Maßnahmen treffen darf, wonach die Steuerbemessungsgrundlage bei Lieferungen der Normalwert des Vorgangs ist?

5. Ist eine nationale rechtliche Regelung wie die in Art. 27 Abs. 3 Nr. 1 ZDDS unter anderen als den in Art. 80 Abs. 1 Buchst. a, b und c der Richtlinie 2006/112 aufgezählten Umständen zulässig?

6. Hat in einem Fall wie dem vorliegenden die Bestimmung des Art. 80 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie 2006/112 unmittelbare Wirkung, und darf das innerstaatliche Gericht sie unmittelbar anwenden?

20. Dem Gerichtshof sind schriftliche Erklärungen der bulgarischen Regierung in der Rechtssache Balkan and Sea, C-621/10, und von der Kommission in beiden Rechtssachen eingereicht worden. Weder Balkan and Sea noch Provadinvest haben Stellungnahmen abgegeben. Eine mündliche Verhandlung ist nicht beantragt worden und hat auch nicht stattgefunden.

Würdigung

Vorbemerkungen

21. Die Zulässigkeit der Vorabentscheidungsersuchen ist nicht gerügt worden, jedoch ist festzustellen, dass die Vorlagebeschlüsse nicht so detaillierte Angaben zu den Ausgangsverfahren enthalten, wie dies wünschenswert ist. Insbesondere wäre es besser gewesen, wenn das vorlegende Gericht in beiden Fällen ausführlicher dargelegt hätte, inwieweit den einzelnen an den Umsätzen Beteiligten ein Recht auf Vorsteuerabzug tatsächlich zustand und/oder von ihnen wahrgenommen worden ist.

22. Immerhin ergibt sich aus den Vorlagebeschlüssen, dass die Anwendbarkeit der einschlägigen nationalen Rechtsvorschrift, Art. 27 Abs. 3 Nr. 1 ZDDS, an keine Voraussetzungen hinsichtlich des Umfangs des den verbundenen Personen zustehenden Rechts auf Vorsteuerabzug geknüpft ist. Ferner geht aus der Formulierung der Fragen selbst hervor, dass der in den Ausgangsverfahren gegebene Sachverhalt nach Ansicht des vorlegenden Gerichts zwar von Art. 27 Abs. 3 Nr. 1 ZDDS, nicht aber von Art. 80 Abs. 1 Buchst. a, b oder c der Richtlinie 2006/112 erfasst wird, zumindest bei einer engen und philologischen Auslegung des Wortlauts – mit anderen Worten, dass die an den Umsätzen Beteiligten in beiden Rechtssachen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind.

23. In beiden Rechtssachen zielt die jeweilige erste Vorlagefrage im Wesentlichen darauf ab, ob die in Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Möglichkeit auf Fälle beschränkt ist, in denen der Lieferer oder der Erwerber nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die zweite Frage in der Rechtssache *Balkan and Sea*, C-621/10, sowie die zweite und die dritte Frage in der Rechtssache *Provadinvest*, C-129/11, lauten, ob es in Fällen, in denen der Lieferer oder der Erwerber sein Recht auf vollen Vorsteuerabzug ausgeübt hat, dem Mitgliedstaat verwehrt ist, den Normalwert als Steuerbemessungsgrundlage anzusetzen. Mit der dritten Frage in der Rechtssache *Balkan and Sea*, C-621/10, und der vierten Frage in der Rechtssache *Provadinvest*, C-129/11, soll geklärt werden, ob in Art. 80 Abs. 1 die Fälle abschließend aufgezählt sind, in denen der Mitgliedstaat den Normalwert als Steuerbemessungsgrundlage ansetzen darf. Gegenstand der vierten Frage in der Rechtssache *Balkan and Sea*, C-621/10, und der fünften Frage in der Rechtssache *Provadinvest*, C-129/11, ist, ob eine nationale Rechtsvorschrift, der zufolge bei allen Umsätzen zwischen verbundenen Personen der Normalwert die Steuerbemessungsgrundlage bildet, unter anderen als den in Art. 80 Abs. 1 aufgezählten Umständen zulässig ist.

24. Mit allen diesen Fragen soll der Umfang der in Art. 80 Abs. 1 vorgesehenen Möglichkeit ermittelt werden, und ich werde die Fragen zusammen behandeln.

25. Die jeweils letzte Vorlagefrage in beiden Rechtssachen ist darauf gerichtet, ob die Bestimmungen von Art. 80 Abs. 1 unmittelbare Wirkung haben und ob sie von den nationalen Gerichten unmittelbar angewendet werden dürfen. Damit sind andere Problemkreise angesprochen, und ich werde dieser Frage getrennt nachgehen.

26. Schließlich werde ich zwei Punkte prüfen, die in den Vorlagebeschlüssen zwar nicht angesprochen werden, deren Untersuchung aber für eine abschließende Entscheidung des vorlegenden Gerichts sachdienlich sein mag: in der Rechtssache *Balkan and Sea*, C-621/10, die Ermittlung des Normalwerts und in der Rechtssache *Provadinvest*, C-129/11, die Frage, inwieweit die Umsätze richtigerweise als steuerbefreit oder als steuerpflichtig behandelt werden sollten.

Umfang der nach Art. 80 Abs. 1 vorgesehenen Möglichkeit

27. Meines Erachtens steht außer Frage – und sowohl die bulgarische Regierung als auch die

Kommission teilen diese Ansicht –, dass die nach Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Möglichkeit auf die Umstände beschränkt ist, die in dieser Vorschrift eindeutig formuliert sind. Daher darf ein Mitgliedstaat keine Bestimmungen erlassen, nach denen ungeachtet des Vorliegens dieser Umstände die Steuerbemessungsgrundlage für alle Umsätze zwischen eng verbundenen Personen der Normalwert ist.

28. Erstens stellt Art. 73 der Richtlinie 2006/112 die klare allgemeine Regel auf, dass die Besteuerungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist. Diese Gegenleistung stellt also den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar(16). Bestimmungen, die Ausnahmen von einer allgemeinen Regel darstellen – wie dies bei Art. 80 der Richtlinie 2006/112 der Fall ist –, sind eng auszulegen(17).

29. Zweitens heißt es in Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, dass das Ziel der Ausnahmemöglichkeit in der „Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder ?umgehung“ besteht. Diese Zielsetzung wird im dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/69 – „um zu gewährleisten, dass die Einschaltung verbundener Personen zur Erzielung von Steuervorteilen nicht zu Steuerausfällen führt“ – und im 26. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 – „[u]m zu gewährleisten, dass die Einschaltung verbundener Personen zur Erzielung von Steuervorteilen nicht zu Steuerausfällen führt“ – weiter klargestellt.

30. Erfolgt die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen zu einem künstlich niedrigen oder hohen Preis, der zwischen Beteiligten vereinbart wird, die in Ansehung dieses Umsatzes beide zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind – d. h. wenn sowohl der Lieferer bzw. Dienstleistungserbringer als auch der Erwerber bzw. der Dienstleistungsempfänger ausschließlich steuerpflichtige Umsätze bewirken –, findet auf dieser Stufe keine Steuerhinterziehung statt. Dieser Umsatz ist für beide Seiten steuerlich neutral und bleibt dies auch unabhängig von der Höhe des Preises. Auf dieser Stufe kann es auch nicht zu Steuerausfällen kommen. Erst wenn die Leistungskette beim Endverbraucher vollständig oder bei einem eine „Mischung“ von Umsätzen bewirkenden Steuerpflichtigen teilweise ihr Ende findet, kann ein künstlich hoher oder niedriger Preis zu einem Steuerausfall führen. Erst an diesem Punkt kommt es zum endgültigen „Niederschlag“ der entlang der gesamten Leistungskette geschuldeten Mehrwertsteuersumme – und diese Summe ist ausschließlich zum Endpreis proportional, welche Beträge auch immer auf den vorherigen Umsatzstufen in der Leistungskette in Rechnung gestellt worden sind(18).

31. Drittens sollten die Mitgliedstaaten dem dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/69 und dem 26. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 zufolge die Möglichkeit haben, „unter bestimmten, genau festgelegten Umständen“ tätig zu werden. Diese Einschränkung kam in Art. 11 Teil A Abs. 6 der Sechsten Richtlinie, wo es hieß, dass die Möglichkeit „auf folgende Fälle beschränkt“ ist, noch deutlicher zum Ausdruck. Auch wenn der Begriff „beschränkt“ in Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht mehr verwendet wird, ergibt sich aus ihrem dritten Erwägungsgrund doch eindeutig, dass mit der Umformulierung keine inhaltliche Änderung erfolgt ist.

32. Schließlich ermächtigt Art. 80 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 die Mitgliedstaaten, die von der Möglichkeit Gebrauch machen, in der englischen Sprachfassung durch die Verwendung des Begriffs „restrict“ ausdrücklich, die Kategorien von Lieferanten und Dienstleistungserbringern sowie von Erwerbern oder Dienstleistungsempfängern, für die sie von diesen Maßnahmen Gebrauch machen, zu *beschränken*. Daraus folgt nach der englischen Sprachfassung zwangsläufig, dass keine Ermächtigung besteht, diese Kategorien *auszudehnen*, etwa auf zum vollen Vorsteuerabzug berechnete Steuerpflichtige.

33. Folglich enthält Art. 80 Abs. 1 Buchst. a, b und c eine abschließende Aufzählung der Fälle,

in denen der Mitgliedstaat Mehrwertsteuer auf einen Umsatz auf der Grundlage des Normalwerts anstatt des Werts der tatsächlich entrichteten Gegenleistung erheben kann. Die genannte Vorschrift gibt dem Mitgliedstaat nicht die Möglichkeit zu diesem Vorgehen, wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer bzw. der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

34. Demnach ist eine nationale Bestimmung, wonach Mehrwertsteuer auf der Grundlage des Normalwerts in allen Fällen erhoben werden muss, in denen es sich bei den Beteiligten um eng verbundene Personen handelt, nicht durch die mit Art. 80 Abs. 1 erteilte Ermächtigung gedeckt, zumindest soweit die Bestimmung Fälle erfasst, in denen die betreffende am Umsatz beteiligte Person zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

35. Ich stelle übrigens fest, dass die Kommission der bulgarischen Regierung 2010 mit einem Mahnschreiben mitgeteilt hat, dass Art. 27 Abs. 3 ZDDS ihrer Meinung nach mit den Art. 73 und 80 der Richtlinie 2006/112 unvereinbar ist. Die bulgarische Regierung akzeptiert die Rüge der Kommission und hat sich verpflichtet, die Vorschrift bis 1. Januar 2012 zu ändern.

Folgen der Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften

36. Mit der jeweils letzten Frage in beiden Rechtssachen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 unmittelbare Wirkung hat und ob die nationalen Gerichte ihn unmittelbar anwenden dürfen. Die bulgarische Regierung und die Kommission haben diese Frage so behandelt, als ob es eigentlich darum gehe, inwieweit sich Balkan and Sea bzw. Provadinvest zur Anfechtung der Bescheide der Steuerbehörden auf Art. 80 Abs. 1 berufen können. Das scheint mir indessen nicht der zweckmäßigste Ansatzpunkt zu sein.

37. Bei meiner Prüfung der vorangegangenen Fragen bin ich zu dem Ergebnis gelangt, dass eine nationale Bestimmung, wonach Mehrwertsteuer auf der Grundlage des Normalwerts in allen Fällen erhoben werden muss, in denen es sich bei den Beteiligten um eng verbundene Personen handelt, nicht durch die mit Art. 80 Abs. 1 erteilte Ermächtigung gedeckt ist, zumindest soweit die Bestimmung Fälle erfasst, in denen die betreffende am Umsatz beteiligte Person zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist(19).

38. Nach ständiger Rechtsprechung ist es Sache des nationalen Gerichts, eine innerstaatliche Vorschrift unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraums, den ihm das nationale Recht einräumt, in Übereinstimmung mit dem Unionsrecht auszulegen und anzuwenden(20). Diese Verpflichtung besteht auch dann, wenn die anderen Voraussetzungen, die gegeben sein müssen, damit sich ein Einzelner auf die unmittelbare Wirkung einer Richtlinie berufen kann, nicht erfüllt sind(21). Ist eine solche unionsrechtskonforme Auslegung nicht möglich, muss das nationale Gericht Vorschriften des innerstaatlichen Rechts unangewendet lassen, soweit sie mit dem Unionsrecht unvereinbar sind(22).

39. Zunächst wird sich daher das nationale Gericht zu bemühen haben, Art. 27 Abs. 3 ZDDS so auszulegen, dass durch diese Vorschrift von der in Art. 80 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Möglichkeit korrekt Gebrauch gemacht wird. Sollte dies möglich sein, stellt sich das Problem der Konformität mit der Richtlinie bzw. die Frage nach der unmittelbaren Wirkung ihrer Bestimmungen nicht mehr. Ist eine konforme Auslegung nicht möglich, muss die nationale Vorschrift unangewendet bleiben.

40. Im letztgenannten Fall sind zwei Alternativen denkbar. Entweder die betreffenden an den Umsätzen beteiligten Personen in den den Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Fällen waren zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, so dass die in Art. 80 Abs. 1 genannten Umstände auf sie nicht zutreffen, oder sie waren nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, so dass die genannten

Umstände auf sie zutreffen.

41. Wenn die betreffenden Personen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt waren, besteht einfach kein Raum für eine unmittelbare Wirkung von Art. 80 Abs. 1 oder für dessen unmittelbare Anwendung auf Sachverhalte, auf die er seinem eigenen Wortlaut nach ausdrücklich keine Anwendung findet. Allerdings kann Art. 73 der Richtlinie 2006/112 einschlägig sein, der unmittelbare Wirkung entfaltet(23). Art. 80 Abs. 1 erlaubt den Mitgliedstaaten die Einführung einer Ausnahme von der allgemeinen Regel zur Bestimmung des Steuerwerts. Ohne eine solche abweichende Regelung muss die in Art. 73 der Richtlinie 2006/112 festgelegte allgemeine Regel angewendet werden(24). Sie kann daher von den Steuerpflichtigen geltend gemacht und von den nationalen Gerichten unmittelbar angewendet werden, um sicherzustellen, dass außer in den Fällen, für die in der Richtlinie eine Ausnahmemöglichkeit vorgesehen ist, die Steuerbemessungsgrundlage der Wert der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung ist.

42. Sollten die betreffenden Personen dagegen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sein, ergibt sich die weitere Frage, ob es der Staat oder der Einzelne ist, der sich auf die unmittelbare Wirkung von Art. 80 Abs. 1 berufen will.

43. Im erstgenannten Fall ist daran zu erinnern, dass ein Mitgliedstaat einem Einzelnen die Bestimmungen einer Richtlinie oder den Umstand, dass der Mitgliedstaat von einer in einer Richtlinie vorgesehenen Befugnis nicht wirksam Gebrauch gemacht hat, nicht entgegenhalten kann(25).

44. Ist es hingegen ein Einzelner, der sich auf die unmittelbare Wirkung einer Richtlinienbestimmung gegenüber einem Mitgliedstaat berufen will, der diese Bestimmung nicht korrekt umgesetzt hat, so ist nach ständiger Rechtsprechung eine solche Berufung grundsätzlich zulässig, wenn die entsprechenden Vorschriften der Richtlinie hinreichend klar, genau und unbedingt sind(26).

45. Insoweit ist fraglich, ob eine Vorschrift, die lediglich als Fakultativbestimmung ausgestaltet ist und die von einem Mitgliedstaat falsch umgesetzt worden ist, als „hinreichend klar, genau und unbedingt“ in diesem Sinne bezeichnet werden kann.

46. Allerdings halte ich es nicht für notwendig und noch nicht einmal für angebracht, dieser Frage im Kontext der vorliegenden Fälle nachzugehen.

47. Gewiss mag der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger bei einem Umsatz, bei dem die in Art. 80 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 bezeichneten Umstände vorliegen, trotz seiner Abrede zur Zahlung eines künstlich überhöhten Preises theoretisch noch bestrebt sein, sich gegenüber der Steuerbehörde auf die genannte Vorschrift zu berufen, um eine Anwendung der Mehrwertsteuer auf der Grundlage des Normalwerts zu erreichen. Wenn ein solcher Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht selbst zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, liegt es in seinem Interesse, einen geringeren Mehrwertsteuerbetrag auf den Umsatz zu entrichten.

48. So verhält es sich in den beiden Rechtsstreitigkeiten, die zu den Vorabentscheidungsersuchen geführt haben, indessen nicht. Nach ständiger Rechtsprechung liegt die Rechtfertigung des Vorabentscheidungsersuchens nicht in der Abgabe von Gutachten zu allgemeinen oder hypothetischen Fragen, sondern darin, dass das Ersuchen für die tatsächliche Entscheidung eines Rechtsstreits erforderlich ist⁽²⁷⁾. Hier ist die Frage nicht nur im Hinblick auf die Ausgangsverfahren rein hypothetisch, sondern es dürfte im Normalfall auch sehr unwahrscheinlich sein, dass sie sich überhaupt je stellt, da dies voraussetzen würde, dass eine von zwei verbundenen Personen, die einen künstlichen Preis vereinbart haben, um gemeinsam letztlich einen Vorteil zu erlangen, sich nicht an diese Vereinbarung hält.

49. Angesichts dessen möchte ich diese Hypothese nicht weiterverfolgen, sondern mich zwei abschließenden Punkten zuwenden, die das vorlegende Gericht zwar nicht angesprochen hat, die aber für die Ausgangsverfahren von Bedeutung sein könnten.

Ermittlung des Normalwerts

50. In jedem der in Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bezeichneten Fälle können die Mitgliedstaaten Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage der Normalwert ist. Eine der Voraussetzungen hierfür lautet, dass die tatsächliche Gegenleistung niedriger oder höher als der Normalwert ist – d. h. als „der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder ein Dienstleistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung erfolgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerpflichtig ist, zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten“.

51. Angesichts dieser Definition sowie des Umstands, dass Balkan and Sea in der Rechtssache C-621/10 die fragliche Immobilie zu einem Preis erworben hat, der weniger als 0,5 % über dem von den lizenzierten Schätzern ermittelten Wert liegt, während andererseits die bulgarischen Vorschriften fünf Methoden zur Ermittlung des Normalwerts vorsehen, mag das nationale Gericht doch noch zu prüfen haben, ob bei sachgerechter Auslegung der nationalen Regelung der betreffende Preis wirklich als höher als der Normalwert bezeichnet werden kann.

Zur Frage, ob es sich um steuerpflichtige oder steuerbefreite Umsätze handelt

52. Die Kommission stellt die Einschätzung der Steuerbehörde in Frage, wonach die Umsätze in der Rechtssache Provadinvest, C-129/11, sowohl steuerbefreite als auch steuerpflichtige Lieferungen umfassen. Ich stimme zu, dass das vorlegende Gericht diese Einschätzung anhand der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 überprüfen und gegebenenfalls nationale Bestimmungen unangewendet lassen sollte, die zu einem mit der Richtlinie nicht in Einklang stehenden Ergebnis führen würden. Die einschlägigen Richtlinienbestimmungen lauten wie folgt:

53. Art. 12 bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten können Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich ... 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.“

54. Nach Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, bestimmte Umsätze von der Steuer zu befreien, darunter insbesondere folgende:

„j) Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden als den in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a genannten;

k) Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe b;

l) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.“(28)

55. Als Erstes stellt sich die Frage, ob die Gewächshäuser Gebäude im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 sind, d. h. ob sie der in Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 1 verwendeten Definition „mit dem Boden fest verbundenes Bauwerk“ entsprechen. Die Entscheidung hierüber ist selbstverständlich Sache des vorlegenden Gerichts und mag von der genauen Bauart abhängen. Es erscheint jedoch nicht unwahrscheinlich, dass die Gewächshäuser der Definition entsprechen, zumindest wenn sie einen Stahlrahmen aufweisen.

56. Sollte es sich bei den Gewächshäusern um Gebäude handeln, muss jeder Umsatz als eine einheitliche Leistung behandelt werden, da Gebäude oder Gebäudeteile und der dazugehörige Grund und Boden für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht voneinander getrennt behandelt werden können(29).

57. In diesem Fall ist als Nächstes zu fragen, ob die Lieferung von Grund und Boden und der Gebäude „vor dem Erstbezug“ erfolgt ist oder ob sie andere Kriterien erfüllt, die gegebenenfalls innerhalb der Frist von zwei bzw. fünf Jahren nach Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 3 im nationalen Recht festgelegt worden sind. Insoweit scheint bedeutsam, dass Proadinvest vor dem nationalen Gericht geltend macht, die Gewächshäuser seien seit mehr als 30 Jahren in Gebrauch.

58. Sollte die Lieferung „vor dem Erstbezug“ erfolgt sein oder andere maßgebende Kriterien erfüllen, kann sie gemäß Art. 12 Abs. 1 Buchst. a als steuerpflichtig betrachtet werden. Erfolgte die Lieferung nicht vor dem Erstbezug, muss sie nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. j – vorbehaltlich der Ausübung des gegebenenfalls bestehenden Rechts, sich für eine Besteuerung zu entscheiden – von der Steuer befreit werden.

59. Sollte es sich bei den Gewächshäusern nicht um Gebäude im Sinne von Art. 12 Abs. 1

Buchst. a handeln, ist dann noch zu prüfen, ob die Lieferung jeweils als eigene Leistung anzusehen ist, deren mehrwertsteuerliche Behandlung getrennt zu beurteilen ist, oder als ein komplexer einheitlicher Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen umfasst.

60. Wie sich aus der ständigen Rechtsprechung ergibt, ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung vorliegen. Jeder Umsatz ist zwar in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, jedoch darf ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, oder wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, andere Teile aber Nebenleistungen darstellen. Die Feststellung, ob es sich in den Ausgangsverfahren so verhält, ist Sache des vorlegenden Gerichts(30).

61. Sollte das vorlegende Gericht unter Berücksichtigung dieser Erwägungen feststellen, dass die Lieferung von Grundstücken getrennt von anderen Einzelleistungen erfolgt ist, ist der Ansatz der Steuerbehörde wohl korrekt.

62. Sollte es hingegen feststellen, dass es sich bei den einzelnen Umsätzen jeweils um eine komplexe einheitliche Leistung handelte, die eine Hauptleistung und andere Nebenleistungen umfasste, erscheint es wahrscheinlich, dass die Hauptleistung in der Lieferung des Grundstücks bestand, so dass dann bei der mehrwertsteuerlichen Behandlung auf diese Lieferung abgestellt werden sollte.

63. In beiden Fällen muss möglicherweise entschieden werden, ob es sich bei den Grundstücken um Baugrundstücke im Sinne der vom Mitgliedstaat nach Art. 12 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112 vorgenommenen Begriffsbestimmung handelt. Bejahendenfalls kann die Lieferung nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. b besteuert werden. Handelt es sich nicht um Baugrundstücke, muss die Lieferung – auch insoweit vorbehaltlich der Ausübung des gegebenenfalls bestehenden Rechts, sich für eine Besteuerung zu entscheiden – nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. k von der Steuer befreit werden.

Ergebnis

64. Ich bin daher der Auffassung, dass der Gerichtshof die vom Administrativen Sad Varna gestellten Fragen folgendermaßen beantworten sollte:

Art. 80 Abs. 1 Buchst. a, b und c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem enthält eine abschließende Aufzählung der Fälle, in denen der Mitgliedstaat Mehrwertsteuer auf einen Umsatz auf der Grundlage des Normalwerts anstatt des Werts der tatsächlich entrichteten Gegenleistung erheben kann.

Die genannte Vorschrift gibt dem Mitgliedstaat nicht die Möglichkeit zu diesem Vorgehen, wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer bzw. der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Eine nationale Bestimmung, wonach Mehrwertsteuer auf der Grundlage des Normalwerts in allen Fällen erhoben werden muss, in denen zwischen den Beteiligten Bindungen bestehen, ist mit Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 unvereinbar, zumindest soweit die Bestimmung Fälle erfasst, in denen die betreffende am Umsatz beteiligte Person zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, eine solche innerstaatliche Vorschrift unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraums, den ihm das nationale Recht einräumt, in Übereinstimmung mit Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auszulegen und anzuwenden. Ist eine solche Auslegung nicht möglich, muss das Gericht die Vorschrift unangewendet lassen, soweit sie mit Art. 80 Abs. 1 unvereinbar ist.

Art. 73 der Richtlinie 2006/112 entfaltet unmittelbare Wirkung; er kann von den Steuerpflichtigen geltend gemacht und von den nationalen Gerichten unmittelbar angewendet werden, um sicherzustellen, dass außer in den Fällen, für die in der Richtlinie eine Ausnahmemöglichkeit vorgesehen ist, die Steuerbemessungsgrundlage der Wert der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung ist.

Ein Mitgliedstaat, der von der in Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Möglichkeit nicht wirksam Gebrauch gemacht hat, kann diese Vorschrift einem Steuerpflichtigen nicht entgegenhalten, um einen Umsatz zum Normalwert zu besteuern.

ANHANG I

Siehe Nrn. 38 ff. der Schlussanträge.

ANHANG II

Siehe Nrn. 55 ff. der Schlussanträge.

1 – Originalsprache: Englisch.

2– Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

3– Früher Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, vielfach geändert, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

4– Diese Artikel enthalten spezielle Regeln für die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Entnahme oder der Zuordnung eines Gegenstands des Unternehmens, bei Dienstleistungen in Form der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands zum privaten Gebrauch, bei der Verbringung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat bzw. bei der Erbringung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen an das eigene Unternehmen.

5 – Die Art. 167 bis 169 betreffen das Recht des Steuerpflichtigen, die Vorsteuer abzuziehen, die er auf Gegenstände oder Dienstleistungen entrichtet hat, die er zur Bewirkung seiner Umsätze verwendet. Die Art. 170 und 171 betreffen die Erstattung der Mehrwertsteuer bei bestimmten grenzüberschreitenden Umsätzen. Die Art. 173 bis 175 enthalten eine Regelung für einen Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs, wenn der Steuer unterliegende Gegenstände und Dienstleistungen für die Bewirkung sowohl besteuelter Umsätze als auch steuerbefreiter Umsätze verwendet werden.

Die Art. 176 und 177 sehen die Möglichkeit vor, einige Kategorien von Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen.

6 – Nach den Art. 132, 135 und 136 können bestimmte Kategorien von Umsätzen in allen Mitgliedstaaten von der Mehrwertsteuer (ohne Vorsteuerabzug) befreit werden (siehe unten, Nr. 54); die anderen Artikel erlauben einzelnen Mitgliedstaaten, bestimmte andere derartige Befreiungen im Wege der Ausnahme beizubehalten.

7 – Im Jahr 2006 in Form von Art. 11 Teil A Abs. 6 der Sechsten Richtlinie; vgl. Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388 hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder Umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen (ABl. L 221, S. 9). In den Erwägungsgründen 1 und 3 der Richtlinie 2006/69 wird das Ziel genannt, das mit der Ersetzung der den Mitgliedstaaten gewährten verschiedenen Ausnahmen durch eine allgemeine Ermächtigungsnorm verfolgt wird – die Mitgliedstaaten sollten die Möglichkeit haben, unter bestimmten, genau festgelegten Umständen hinsichtlich des Wertes von Lieferungen, Dienstleistungen und Erwerben tätig zu werden, um zu gewährleisten, dass die Einschaltung verbundener Personen zur Erzielung von Steuervorteilen nicht zu Steuerausfällen führt. Vgl. auch die Begründung des Vorschlags für diese Richtlinie (KOM[2005] 89 endg.), insbesondere S. 5 f.

8 – Im Wesentlichen hat der Steuerpflichtige nach den Art. 167 f. der Richtlinie 2006/112 das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, die für Gegenstände oder Dienstleistungen entrichtet oder geschuldet wird, die ihm geliefert bzw. erbracht wurden, sofern er diese zur Bewirkung seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet, wobei das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Für die betroffenen Unternehmen selbst ist die Mehrwertsteuer daher steuerlich neutral (vgl. auch Urteil vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnrn. 39 ff. und die dort angeführte Rechtsprechung).

9 – Da das Recht auf Vorsteuerabzug nach den Art. 167 f. der Richtlinie 2006/112 auf Fälle beschränkt ist, in denen die empfangenen Gegenstände oder Dienstleistungen zur Bewirkung besteuerten Umsätze verwendet werden, entsteht bei ihrer Verwendung zur Bewirkung steuerbefreiter Umsätze kein Abzugsrecht. Lassen sich die Gegenstände oder Dienstleistungen, die ein sowohl besteuerte als auch steuerbefreite Umsätze bewirkender Steuerpflichtiger empfängt, nicht einem bestimmten von ihm getätigten Umsatz zuordnen, sehen die Art. 173 ff. der Richtlinie 2006/112 einen Vorsteuerabzug zu einem Pro-rata-Satz vor, der dem Verhältnis der besteuerten zu den steuerbefreiten Umsätzen entspricht.

10 – Zu beachten ist, dass Grundstücksumsätze (Verkauf, Vermietung und Verpachtung) entweder besteuert oder steuerbefreit nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. j bis l oder nach Art. 137 Abs. 1 Buchst. b bis d sein können – siehe unten, Nr. 54.

11 – Zur maßgebenden Zeit war ein bulgarischer Lew ungefähr 0,50 Euro wert.

12 – Was darauf schließen lässt, dass der Umsatz entweder nicht nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. j oder k befreit war oder aber dass von der Möglichkeit der Besteuerung nach Art. 137 Abs. 1 Buchst. b oder c Gebrauch gemacht wurde.

13 – Der anwendbare Mehrwertsteuersatz beträgt 20 %.

14 – Die Bezugnahme auf eine „Berichtigung“ nach den genannten Artikeln ist vielleicht nicht die beste Wortwahl, da die angeführten Vorschriften einen Abzug *pro rata* sowie Beschränkungen

des Rechts auf Vorsteuerabzug betreffen – siehe oben, Fn. 5.

15– Siehe oben, Fn. 14.

16– Vgl. Urteile vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Slg. 2005, I-743, Randnr. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 9. Juni 2011, Campsa Estaciones de Servicio (C-285/10, Slg. 2011, I-5059, Randnr. 28).

17– Vgl. z. B. Urteil vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande (C-41/09, Slg. 2011, I-831, Randnr. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18– Vgl. Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112.

19 – Eine knappe tabellarische Zusammenfassung der nachfolgenden Ausführungen findet sich in Anhang I dieser Schlussanträge.

20 – Vgl. z. B. Urteil vom 10. Juni 2010, Bruno und Pettini u. a. (C-395/08 und C-396/08, Slg. 2010, I-5119, Randnr. 74).

21– Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. April 1984, von Colson und Kamann (14/83, Slg. 1984, 1891, Randnrn. 26 f.).

22 – Vgl. z. B. Urteil Bruno und Pettini u. a. (oben in Fn. 20 angeführt, Randnr. 74).

23– Vgl. Urteil vom 11. Juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Slg. 2002, I-6325, Randnr. 47).

24– Vgl. Urteil Campsa Estaciones de Servicio (oben in Fn. 16 angeführt, Randnr. 40).

25 – Vgl. z. B. Urteil vom 21. Oktober 2010, Accardo u. a. (C-227/09, Slg. 2010, I-10273, Randnrn. 44 bis 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Mitgliedstaaten müssen, um eine solche Befugnis in Anspruch nehmen zu können, die Entscheidung treffen, sich auf sie zu berufen (vgl. Urteil vom 15. September 2011, Saby und Ku?, C-180/10 und C-181/10, Slg. 2011, I-8461, Randnr. 33).

26 – Vgl. z. B. Urteil vom 18. Januar 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Slg. 2001, I-493, Randnrn. 30 f. und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 – Vgl. z. B. Beschluss vom 10. Juni 2011, Mohammad Imran (C-155/11 PPU, Slg. 2011, I-5095, Randnr. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 – Die Verpflichtung zur Steuerbefreiung besteht in diesen Fällen nicht absolut, da die Mitgliedstaaten nach Art. 137 Abs. 1 Buchst. b bis d ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen können, sich bei den genannten Umsätzen jeweils für eine Besteuerung zu entscheiden. Eine knappe tabellarische Zusammenfassung der nachfolgenden Ausführungen findet sich in Anhang II der vorliegenden Schlussanträge.

29– Urteil vom 8. Juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Slg. 2000, I-4321, Randnr. 50).

30– Vgl. z. B. Urteil vom 10. März 2011, Bog u. a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Slg. 2011, I-1457, Randnrn. 51 ff. und die dort angeführte Rechtsprechung).