SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

Juliane Kokott

vom 22. April 2015(1)

Rechtssache C-126/14

UAB „Sveda“

gegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Vorabentscheidungsersuchen des Lietuvos vyriausiosios administracinės teisėms [Litauen])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG – Vorsteuerabzug für den Erwerb und die Herstellung von Investitionsgütern – Primäre Verwendung für nicht besteuerte Umsätze – Sekundäre Verwendung für besteuerte Umsätze“

I – Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft einen Erlebnisweg zur baltischen Mythologie im Kontext der Mehrwertbesteuerung. Ein litauisches Unternehmen stellt diesen Weg den Besuchern kostenlos zur Verfügung. Die Finanzverwaltung hat dem Unternehmen deshalb den Vorsteuerabzug für die Kosten der Errichtung des Wegs versagt. Zu Unrecht, meint das Unternehmen, denn im Ergebnis sollen die Besucher doch etwas zahlen, zwar nicht für die Benutzung des Wegs selbst, aber für Bewirtung, Souvenirs und sonstige Leistungen des Unternehmens.

2. Wer im Ausgangsrechtsstreit Recht bekommt, hängt nun davon ab, wie ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen zu bestimmen ist, der nach der Rechtsprechung über den Vorsteuerabzug entscheidet. Zwar sind die abstrakten Voraussetzungen für diesen Zusammenhang bereits geklärt. Ihre konkrete Anwendung aber kann mitunter – wie auch im vorliegenden Fall – noch klärungsbedürftig sein.

II – Rechtlicher Rahmen

3. Für den Zeitraum, auf den sich der Ausgangsrechtsstreit bezieht, wird die Mehrwertsteuer in der Union durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(2) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) geregelt.

4. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert den „Steuerpflichtigen“ als eine Person, die „eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt“. Unterabs. 2 der Vorschrift ergänzt:

„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. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie werden die „Lieferungen von Gegenständen“ bzw. „Dienstleistungen“ besteuert, „die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

6. Art. 26 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergänzt:

„Einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind folgende Umsätze:

a) Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat;

[...]

7. Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt das Recht auf Vorsteuerabzug eines Steuerpflichtigen wie folgt:

„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;

[...]

8. Diese Bestimmung entspricht Art. 17 Abs. 2 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(3), die bis zum 31. Dezember 2006 in Kraft war. Die hierzu ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs wird in der vorliegenden Rechtssache ebenfalls berücksichtigt.

9. Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs sieht schließlich Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Folgende vor:

„(1) Bei Investitionsgütern erfolgt die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem diese Güter erworben oder hergestellt wurden.

[...]

(2) Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel [...] der Mehrwertsteuer, mit der diese Investitionsgüter belastet waren.

Die in Unterabsatz 1 genannte Berichtigung erfolgt entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug, die in den folgenden Jahren gegenüber dem Recht für das Jahr eingetreten sind, in dem die Güter erworben, hergestellt oder gegebenenfalls erstmalig verwendet wurden.“

10. Das litauische Recht enthält den genannten Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprechende Bestimmungen.

III – Ausgangsrechtsstreit

11. Die Gesellschaft Sveda UAB (im Folgenden: Sveda) ist Klägerin des Ausgangsrechtsstreits. Gegenstand dieses Rechtsstreits ist ihr Recht auf Vorsteuerabzug.

12. Im Jahr 2012 befasste sich Sveda mit der Anlage eines sogenannten Freizeit- und Entdeckungswegs zur baltischen Mythologie (im Folgenden: Freizeitweg). Dazu errichtete sie Wege, Stufen, Beobachtungsplattformen, Lagerfeuerplätze, einen Informationsstand sowie Parkplätze für Kraftfahrzeuge.

13. Die Arbeiten zur Anlage dieses Freizeitwegs erfolgten aufgrund der Verpflichtungen eines Vertrags, den Sveda mit der Nationalen Zahlstelle im Landwirtschaftsministerium (im Folgenden: Nationale Zahlstelle) geschlossen hatte. Danach muss Sveda der Öffentlichkeit den Zugang zu dem Freizeitweg kostenlos ermöglichen. Nach dem Vertrag werden Sveda bis zu 90 % der Kosten für die Errichtung des Wegs als „Finanzhilfe“ erstattet.

14. Nach den Feststellungen des vorliegenden Gerichts hat Sveda die Absicht, künftig eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Bereich des Tourismus auszuüben. Dabei sollen den Besuchern des Freizeitwegs entgeltliche Leistungen erbracht werden, wie z. B. der Verkauf von Lebensmitteln oder Souvenirs.

15. Sveda machte in ihrer Mehrwertsteuererklärung die Vorsteuer geltend, die sie im Rahmen der Arbeiten zur Anlage des Freizeitwegs für den Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen bezahlt hatte. Die litauische Steuerverwaltung versagte jedoch die Erstattung dieser Vorsteuerbeträge, da nicht nachgewiesen sei, dass die von Sveda bezogenen Leistungen einer Tätigkeit dienen, die der Mehrwertsteuer unterliegt.

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

16. Das mit dem Rechtsstreit nunmehr befasste Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės apeliacinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht Litauens) hat dem Gerichtshof am 17. März 2014 gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV die folgende Frage vorgelegt:

Kann Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt werden, dass diese Vorschrift einem Steuerpflichtigen das Recht zum Abzug der Vorsteuer gewährt, die bei der Herstellung oder dem Erwerb von Investitionsgütern entrichtet wurde, die für Unternehmenszwecke bestimmt sind, so wie die Investitionsgüter im vorliegenden Fall, die unmittelbar dazu bestimmt sind, von der Öffentlichkeit kostenfrei genutzt zu werden, die aber als ein Mittel angesehen werden können, Besucher dazu zu bewegen, einen Ort aufzusuchen, an dem der Steuerpflichtige plant, in Ausübung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit Gegenstände und/oder Dienstleistungen anzubieten?

17. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Republik Litauen, das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland sowie die Europäische Kommission im Juli 2014 schriftliche Erklärungen eingereicht und an der mündlichen Verhandlung vom 4. Februar 2015 teilgenommen.

V – Rechtliche Würdigung

18. Das vorliegende Gericht will mit seiner Vorlagefrage wissen, ob ein Steuerpflichtiger in einer Situation wie der des Ausgangsrechtsstreits ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat.

19. Nach dieser Vorschrift ist ein „Steuerpflichtiger“ zum Vorsteuerabzug hinsichtlich seiner Eingangsumsätze berechtigt, soweit diese „für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“.

A – Zuordnung der Investitionsgüter zum Unternehmensvermögen

20. Die Republik Litauen hält im vorliegenden Fall ein Recht auf Vorsteuerabzug schon deshalb für ausgeschlossen, weil Sveda zwar grundsätzlich Steuerpflichtiger sei, aber bei der Errichtung des Freizeitwegs nicht als Steuerpflichtiger gehandelt habe.

21. Nach ständiger Rechtsprechung setzt der Vorsteuerabzug im Hinblick auf einen erworbenen Gegenstand in der Tat voraus, dass der Steuerpflichtige beim Erwerb des Gegenstands als solcher handelt, d. h. – zumindest auch – für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie(4). Gleiches gilt für die Herstellung eines Gegenstands durch den Steuerpflichtigen(5).

22. Letztlich geht es bei dieser Voraussetzung darum, dass ein Gegenstand ganz oder teilweise dem Unternehmensvermögen des Steuerpflichtigen zugeordnet sein muss, damit ein Vorsteuerabzug für den Erwerb oder die Herstellung des Gegenstands nicht von vornherein ausgeschlossen ist(6). Ob dies der Fall ist, muss nach der Rechtsprechung unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts beurteilt werden, 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(7).

23. Die Republik Litauen stellt auf dieser Grundlage die bereits erfolgte Feststellung des vorliegenden Gerichts in Frage, wonach die streitgegenständlichen Investitionsgüter zum Unternehmensvermögen von Sveda gehören. Denn Sveda sei nach dem mit der Nationalen Zahlstelle geschlossenen Vertrag verpflichtet, den Freizeitweg der Öffentlichkeit kostenlos zur Verfügung zu stellen, und könne ihn erst später für eine wirtschaftliche Tätigkeit nutzen. Folglich habe Sveda zunächst nicht als Steuerpflichtiger gehandelt.

24. Der Gerichtshof hat jedoch mehrfach entschieden, dass eine Person, die Gegenstände für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwirbt, dies auch dann als Steuerpflichtiger tut, wenn die Gegenstände nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden(8).

25. Folglich hat Sveda nach den rechtsfehlerfreien Feststellungen des vorliegenden Gerichts beim Erwerb bzw. der Herstellung der Investitionsgüter als Steuerpflichtiger gehandelt und diese Investitionsgüter damit dem Unternehmensvermögen zugeordnet.

B – Verwendung für die Zwecke besteuerten Umsätze

26. Damit Sveda ein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, müssten die Investitionsgüter aber nicht nur ihrem Unternehmensvermögen zugeordnet sein, also allgemein ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit dienen, sondern zusätzlich gemäß Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die Zwecke ihrer *besteuerten* Umsätze verwendet werden.

27. Durch diese tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände wird nämlich der Umfang des Vorsteuerabzugs bestimmt(9). Regelmäßig ist hierfür die *beabsichtigte* Verwendung entscheidend, denn nach den Art. 63 und 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich bereits zu dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige einen Gegenstand oder eine Dienstleistung in Empfang nimmt, also regelmäßig bevor er selbst seine Ausgangsumsätze erbringt(10).

28. Im Ausgangsrechtsstreit wurde die beabsichtigte Verwendung der von Sveda erworbenen bzw. hergestellten Investitionsgüter bereits festgestellt.

29. Der Freizeitweg soll zum einen der Öffentlichkeit kostenlos zur Verfügung gestellt werden. Dieser Vorgang wird nicht besteuert. Weder folgt eine Steuerpflicht aus Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil Sveda kein Entgelt von den Besuchern verlangt. Noch ergibt sich eine Steuerpflicht aus Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, da die Investitionsgüter nicht für unternehmensfremde Zwecke im Sinne dieser Vorschrift verwendet werden. Eine Verwendung für unternehmensfremde Zwecke ist nämlich jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn die Nutzung eines Investitionsguts der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist(11). Das vorliegende Gericht hat aber bereits festgestellt, dass Sveda bei der Anlage des Freizeitwegs im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit gehandelt hat(12).

30. Zum anderen soll der Freizeitweg aber auch dazu dienen, Besucher anzulocken, damit Sveda ihnen dort Waren und Dienstleistungen anbieten kann. Diese Vorgänge würden gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie besteuert.

31. Es bestehen damit zwei verschiedene Zwecke, denen der Erwerb bzw. die Herstellung der Investitionsgüter dient. Im Vordergrund steht die kostenlose Bereitstellung des Freizeitwegs für die Öffentlichkeit (primäre Verwendung), die gemäß Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie kein Recht auf Vorsteuerabzug gewährt. Dahinter steht aber die Verwendung des Freizeitwegs als Mittel, um Besuchern steuerpflichtige Leistungen zu erbringen (sekundäre Verwendung), woraus ein Recht auf Vorsteuerabzug folgte. Welcher dieser beiden Zwecke ist nun im Rahmen des Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie entscheidend?

32. Im Urteil *BLP Group* hat der Gerichtshof allgemein zu dieser Frage festgestellt, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen mit besteuerten Umsätzen erforderlich und insoweit der vom Steuerpflichtigen „endgültig“ verfolgte Zweck unerheblich ist(13). Der Gerichtshof verwehrte deshalb den Vorsteuerabzug in einer Situation, in der dem Steuerpflichtigen Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem steuerfreien Verkauf von Gesellschaftsanteilen erbracht wurden, obwohl dieser Verkauf Mittel war zur Ermöglichung der besteuerten Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Der Gerichtshof unterschied hier also die allein maßgebende primäre von der bloß sekundären Verwendung eines Eingangsumsatzes.

33. Der Gerichtshof hat seine Rechtsprechung jedoch weiterentwickelt. Zwar muss weiterhin für die Anwendung des Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem untersuchten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, festgestellt werden(14). Ein solcher Zusammenhang kann aber auch mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestehen, sofern die Kosten für die Eingangsumsätze zu den Gemeinkosten des Steuerpflichtigen gehören und damit Kostenelemente aller von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind(15).

34. Entscheidend für einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang ist nach der jüngeren Rechtsprechung stets, dass die Kosten der Eingangsumsätze Eingang in den Preis einzelner bzw. aller Ausgangsumsätze des Steuerpflichtigen finden(16). Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um die Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen handelt(17).

35. Ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht im vorliegenden Fall also dann, wenn die Kosten des Erwerbs bzw. der Herstellung der Investitionsgüter des Freizeitwegs im Sinne der Rechtsprechung Eingang in den Preis von Ausgangsumsätzen finden, die nach der Mehrwertsteuerrichtlinie besteuert werden.

36. In der Situation des Ausgangsrechtsstreits kommen hierfür verschiedene Ausgangsumsätze in Betracht. Zum einen können dies die steuerpflichtigen Leistungen sein, die Sveda den Besuchern des Freizeitwegs erbringen will und die Gegenstand der Vorlagefrage sind (dazu später unter 2). Zum anderen könnte ein relevanter besteuert Ausgangsumsatz aber auch die Anlage des Freizeitwegs selbst sein. Diese Möglichkeit wurde vom vorlegenden Gericht in der Vorlageentscheidung nicht in Betracht gezogen. Sie ist aber als Erstes zu prüfen, da infolgedessen die Beantwortung der konkreten Vorlagefrage für den Ausgangsrechtsstreit unerheblich sein könnte (dazu sogleich unter 1).

1. Die Anlage des Freizeitwegs als besteuert Ausgangsumsatz

37. Ein Recht auf Vorsteuerabzug könnte im Ausgangsrechtsstreit – unabhängig von der Antwort auf die konkrete Vorlagefrage – zu bejahen sein, wenn bereits die Anlage des Freizeitwegs durch Sveda einen besteuerten Ausgangsumsatz darstellte. Bei der Anlage des Freizeitwegs könnte es sich nämlich um eine entgeltliche Leistung gegenüber der Nationalen Zahlstelle handeln, die gemäß Art. 2 Buchst. a oder c der Mehrwertsteuerrichtlinie zu besteuern wäre.

38. Nach ständiger Rechtsprechung setzt ein Umsatz gegen Entgelt nur voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht(18). Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang erfordert allein das Bestehen eines Rechtsverhältnisses zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger, in dessen Rahmen die Leistungen ausgetauscht werden(19), sowie die gegenseitige Bedingung von Leistung und Gegenleistung(20). Auch die Ausführung einer Leistung unter dem Selbstkostenpreis hindert nicht die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung(21).

39. Sveda hat sich nach den Angaben des vorlegenden Gerichts aufgrund einer Vereinbarung mit der Nationalen Zahlstelle verpflichtet, den Freizeitweg anzulegen. Dafür erhält Sveda von ihrem Auftraggeber eine Zahlung in Höhe von 90 % der dabei entstehenden Kosten, die als „Finanzhilfe“ bezeichnet wird. Ohne den konkreten Inhalt der Vereinbarung zu kennen, kann jedoch nicht abschließend beurteilt werden, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Anlage des Freizeitwegs und der „Finanzhilfe“ im Sinne der zitierten Rechtsprechung besteht.

40. Falls die Prüfung des vorlegenden Gerichts ergeben sollte, dass Sveda bereits mit der Anlage des Freizeitwegs einen gemäß Art. 2 Buchst. a oder c der Mehrwertsteuerrichtlinie besteuerten Umsatz erbringt, würde der Erwerb bzw. die Herstellung der Investitionsgüter des Freizeitwegs direkt und unmittelbar mit diesem besteuerten Ausgangsumsatz zusammenhängen. Denn die Kosten für diese Eingangsumsätze fänden zweifelsfrei Eingang in den Preis, weil die Höhe der Zahlung der Nationalen Zahlstelle nach eben diesen Kosten berechnet wird.

2. Zur Beantwortung der Vorlagefrage

41. Sollte das vorliegende Gericht jedoch feststellen, dass die Anlage des Freizeitwegs durch Sveda keinen besteuerten Umsatz gegenüber der Nationalen Zahlstelle darstellt, hängt das Recht auf Vorsteuerabzug allein davon ab, ob die Investitionsgüter des Freizeitwegs im Sinne des Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die künftige Erbringung kostenpflichtiger Leistungen an seine Besucher verwendet werden. Dazu ist zu klären, ob die Kosten für den Erwerb und die Herstellung dieser Investitionsgüter Eingang in den Preis dieser Leistungen finden.

a) Objektiver Kostenbegriff

42. Diese Frage ist entgegen der Auffassung des Vereinigten Königreichs unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen zu beantworten, die jeweiligen Kosten in die Preisbildung seiner Ausgangsumsätze einzubeziehen.

43. Nach dem Urteil *Becker* richtet sich nämlich die Feststellung eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen nach dem objektiven Inhalt der bezogenen Eingangsumsätze(22). Bereits im Urteil *BLP Group* hatte der Gerichtshof in diesem Sinne festgestellt, dass der zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen erforderliche Zusammenhang nicht durch die Absichten eines Steuerpflichtigen bestimmt werden kann(23).

44. Es kommt hinzu, dass im Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem auch Leistungen besteuert werden, die unter dem Selbstkostenpreis erbracht werden(24). In diesem Fall erfolgt die subjektive Preisbildung durch den Steuerpflichtigen, ohne dass sämtliche Kosten für die Erbringung des Ausgangsumsatzes berücksichtigt werden. Gleichwohl steht in diesem Fall außer Frage, dass sämtliche Eingangsumsätze, die gemäß Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie objektiv betrachtet zu den Kostenelementen der Ausgangsumsätze gehören, auch zum Vorsteuerabzug berechtigen. Denn nach ständiger Rechtsprechung soll der Unternehmer durch das Recht auf Vorsteuerabzug *vollständig* von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden(25), weil im Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem letztendlich nicht der steuerpflichtige Unternehmer, sondern der Endverbraucher mit der Mehrwertsteuer belastet werden soll(26).

45. Entscheidend für die Frage, ob Kosten im Sinne der Rechtsprechung Eingang in den Preis einer Leistung finden, ist daher ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang von Eingangs- und Ausgangsumsätzen(27). Ein bloßer Kausalzusammenhang reicht insoweit zwar nicht(28). Dient ein Eingangsumsatz aber objektiv dem Zweck der Ausführung bestimmter oder aller Ausgangsumsätze eines Steuerpflichtigen, dann besteht auch zwischen beiden ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der Rechtsprechung. Denn in einem solchen Fall bildet der Eingangsumsatz wirtschaftlich betrachtet ein Kostenelement der Erbringung der jeweiligen Ausgangsumsätze. Wie bereits der Wortlaut des Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie zeigt, kommt es damit also auf die objektive Zweckrichtung der Verwendung eines Eingangsumsatzes an.

46. Im vorliegenden Fall dient die Anlage des Freizeitwegs nach den Feststellungen des vorliegenden Gerichts dazu, Besucher anzulocken, um ihnen entgeltliche Umsätze zu erbringen. Die Anlage des Freizeitwegs gehört damit wirtschaftlich betrachtet zu den Kostenelementen dieser Umsätze.

47. Folglich besteht zwischen dem Erwerb bzw. der Herstellung der Investitionsgüter des Freizeitwegs und den kostenpflichtigen Leistungen gegenüber den Besuchern grundsätzlich ein

direkter und unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der Rechtsprechung.

b) Primäre Verwendung für nicht besteuerte Ausgangsumsätze

48. Der Umstand, dass der Freizeitweg den Besuchern kostenlos zur Verfügung gestellt wird, steht dem Recht auf Vorsteuerabzug nicht entgegen.

49. Zwar ist dies die primäre Verwendung der Investitionsgüter des Freizeitwegs. Eine primäre Verwendung kann aber nur in zwei Fällen den direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der sekundären Verwendung für besteuerte Ausgangsumsätze unterbrechen(29).

50. Zum einen ist dies der Fall, wenn die primäre Verwendung für Umsätze erfolgt, die entgeltlich erbracht werden, aber von der Mehrwertsteuer befreit sind. Die Eingangsumsätze gehören dann zu den Kostenelementen steuerbefreiter Ausgangsumsätze und finden damit Eingang in ihren Preis. Für solche Umsätze sehen die Art. 168 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie aber grundsätzlich kein Recht auf Vorsteuerabzug vor. In einer solchen Situation ist gemäß der Rechtsprechung unerheblich, dass die Eingangsumsätze einem weiteren, „endgültigen“ Zweck dienen, der auch besteuerte Ausgangsumsätze mit sich bringt(30).

51. Im vorliegenden Fall erfolgt die primäre Verwendung aber nicht für steuerbefreite entgeltliche Umsätze, sondern für eine kostenlose Nutzung.

52. Zum anderen wäre ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Eingangsumsätze mit der Erbringung kostenpflichtiger Leistungen gegenüber den Besuchern auch dann unterbrochen, wenn die primäre Verwendung des Freizeitwegs zur kostenlosen Nutzung durch die Besucher eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit von Sveda darstellte. Denn nach der Rechtsprechung besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, soweit sie mit der Ausübung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten zusammenhängen(31).

53. Dies ist nach den Feststellungen des vorliegenden Gerichts jedoch nicht der Fall(32). Der bloße Umstand, dass eine Leistung kostenlos zur Verfügung gestellt wird, begründet – entgegen der Auffassung der Kommission – noch keine nichtwirtschaftliche Tätigkeit eines Steuerpflichtigen. Insoweit hat das Vereinigte Königreich in der mündlichen Verhandlung zutreffend auf das Beispiel eines Einkaufszentrums verwiesen, das seine Kundenparkplätze kostenlos zur Verfügung stellt.

c) Verstoß gegen den Vertrag mit der Nationalen Zahlstelle

54. Für das Recht auf Vorsteuerabzug ist auch der Umstand nicht erheblich, dass eine Berücksichtigung der Kosten für die Anlage des Freizeitwegs bei der Preisgestaltung der geplanten kostenpflichtigen Leistungen an die Besucher gegen den Vertrag mit der Nationalen Zahlstelle verstoßen könnte. Dies hatte das vorliegende Gericht erwogen.

55. Weder ist aber zu erkennen, auf welche Weise ein solcher Verstoß Einfluss auf die mehrwertsteuerliche Beurteilung haben könnte, noch ist wie gesehen(33) für den Vorsteuerabzug von Bedeutung, ob Sveda die Kosten tatsächlich in ihre Preisgestaltung einfließen lässt.

d) Verstoß gegen die Verordnung (EG) Nr. 1698/2005

56. Ebenso wenig hat die vom vorliegenden Gericht angeführte Verordnung (EG) Nr. 1698/2005 des Rates vom 20. September 2005 über die Förderung der Entwicklung des ländlichen Raums durch den Europäischen Landwirtschaftsfonds für die Entwicklung des ländlichen Raums(34) Einfluss auf die mehrwertsteuerliche Beurteilung des vorliegenden Falls.

57. Selbst wenn die Nutzung des Freizeitwegs durch Sveda gegen den vom vorliegenden

Gericht angeführten Art. 36 Buchst. b Nr. vii dieser Verordnung verstoßen sollte, auf dessen Grundlage Beihilfen für „nichtproduktive Investitionen“ gewährt werden, würde dadurch das Recht auf Vorsteuerabzug nicht tangiert. Denn nach ständiger Rechtsprechung verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine Differenzierung zwischen erlaubten und nicht erlaubten Geschäften(35).

e) Einfluss des Berichtigungszeitraums

58. Auch der Einwand der Republik Litauen, der die Vorschriften über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs betrifft, steht dem Recht auf Vorsteuerabzug im vorliegenden Fall nicht entgegen.

59. Gemäß Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug bei dem Erwerb oder der Herstellung von Investitionsgütern berichtigt, falls sich innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren Änderungen ergeben, die für das Recht auf Vorsteuerabzug bedeutsam sind.

60. Die Republik Litauen schließt daraus, dass ein Investitionsgut innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach seinem Erwerb oder seiner Herstellung für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden muss. Andernfalls bestehe kein Recht auf Vorsteuerabzug.

61. Erstens hat der Berichtigungszeitraum jedoch nach der Rechtsprechung keinen Einfluss auf die Feststellung, ob ein Steuerpflichtiger zum Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Herstellung eines Gegenstands für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit handelt(36). Zweitens ist im vorliegenden Fall auch nicht erkennbar, dass die Investitionsgüter innerhalb des Berichtigungszeitraums für Zwecke verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Selbst wenn den Besuchern des Freizeitwegs zunächst keine kostenpflichtigen Leistungen angeboten werden, ändert dies nichts an der Verwendung der Investitionsgüter für die wirtschaftliche Tätigkeit von Sveda, falls anhand objektiver Umstände feststellbar ist, dass derartige Angebote weiterhin geplant sind.

f) Höhe des Vorsteuerabzugs

62. Schließlich ist noch zu prüfen, ob der Umstand, dass Sveda bis zu 90 % der Kosten für den Erwerb bzw. die Herstellung der streitgegenständlichen Investitionsgüter von der Nationalen Zahlstelle erstattet erhält, Einfluss auf die Höhe des Vorsteuerabzugs hat.

63. Das Vereinigte Königreich hält diesen Umstand für wesentlich bei der Beurteilung der Frage, inwieweit die Kosten der Eingangsumsätze in den Preis der Ausgangsumsätze eingehen.

64. Mit der Republik Litauen und der Kommission bin ich jedoch der Auffassung, dass die teilweise Kostenerstattung seitens der Nationalen Zahlstelle die Höhe des Vorsteuerabzugs nicht beeinflusst. Denn entscheidend ist gemäß Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie allein, ob die Eingangsumsätze für besteuerte Ausgangsumsätze verwendet werden. Es spielt hingegen keine Rolle, wie die Eingangsumsätze finanziert werden.

65. Dementsprechend hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Regelung eines Mitgliedstaats, die das Recht auf Vorsteuerabzug für den Fall begrenzt, dass ein erworbener Gegenstand mit einer staatlichen Subvention finanziert wird, nicht mit dem Mehrwertsteuerrecht der Union vereinbar ist(37).

66. Damit hat ein Steuerpflichtiger in der Situation des Ausgangsrechtsstreits ein Recht auf ungekürzten Vorsteuerabzug im Hinblick auf die für den Erwerb bzw. die Herstellung der

streitgegenständlichen Investitionsgüter bezogenen Eingangsumsätze.

VI – **Entscheidungsvorschlag**

67. Nach alledem schlage ich vor, auf die Vorlagefrage wie folgt zu antworten:

Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, dass einem Steuerpflichtigen das Recht zum Abzug der Vorsteuer zusteht, die bei der Herstellung oder dem Erwerb von Investitionsgütern entrichtet wurde, die unmittelbar dazu bestimmt sind, von der Öffentlichkeit kostenfrei genutzt zu werden, die aber als ein Mittel eingesetzt werden, Besucher dazu zu bewegen, einen Ort aufzusuchen, an dem der Steuerpflichtige plant, in Ausübung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit Gegenstände und/oder Dienstleistungen anzubieten.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – ABl. L 347, S. 1.

3 – ABl. L 145, S. 1.

4 – Vgl. Urteile Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, Rn. 15), Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, Rn. 29), Eon Aset Menidjmont (C?118/11, EU:C:2012:97, Rn. 57 und 58) sowie Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 39 und 40).

5 – Vgl. hierzu meine Schlussanträge in der Rechtssache X (C?334/10, EU:C:2012:108, Nr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

6 – Vgl. in diesem Sinne Urteile Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, Rn. 28 und 29) sowie Eon Aset Menidjmont (C?118/11, EU:C:2012:97, Rn. 56 bis 59); vgl. auch Art. 168a der Mehrwertsteuerrichtlinie.

7 – Urteile Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, Rn. 21), Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, Rn. 29), Eon Aset Menidjmont (C?118/11, EU:C:2012:97, Rn. 58) und Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 39 und 40).

8 – Urteile Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, Rn. 14), Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 44) und Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, Rn. 25).

9 – Vgl. u.a. Urteile Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, Rn. 15), X (C?334/10, EU:C:2012:473, Rn. 17) und FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, Rn. 49).

10 – Vgl. Urteil Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 36); vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache X (C?334/10, EU:C:2012:108, Nr. 81 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 – Vgl. in diesem Sinne Urteil BCR Leasing IFN (C?438/13, EU:C:2014:2093, Rn. 26); vgl. noch weiter gehend Urteile Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88, Rn. 38) und Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188, Rn. 25).

12 – Vgl. oben, Nrn. 23 bis 25.

13 – Urteil BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, Rn. 19); ebenso zuletzt Urteil Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, Rn. 38).

14 – Vgl. u.a. Urteile Midland Bank (C?98/98, EU:C:2000:300, Rn. 24), Halifax u.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, Rn. 79) und Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, Rn. 34).

- 15 – Vgl. in diesem Sinne u.a. Urteile *Midland Bank* (C?98/98, EU:C:2000:300, Rn. 30 und 31), *Investrand* (C?435/05, EU:C:2007:87, Rn. 24), *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 58 und 60), *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, Rn. 20) und *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, Rn. 38).
- 16 – Vgl. u.a. Urteile *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 60), *X* (C?651/11, EU:C:2013:346, Rn. 55) und *PPG Holdings* (C?26/12, EU:C:2013:526, Rn. 23); vgl. in diesem Sinne bereits Urteil *Kretztechnik* (C?465/03, EU:C:2005:320, Rn. 36).
- 17 – Vgl. hierzu meine Schlussanträge in der Rechtssache *TETS Haskovo* (C?234/11, EU:C:2012:352, Nr. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 18 – Siehe nur Urteil *Serebryannay vek* (C?283/12, EU:C:2013:599, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 19 – Vgl. u.a. Urteile *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, Rn. 14), *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C?305/01, EU:C:2003:377, Rn. 47) und *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, Rn. 29).
- 20 – Vgl. u.a. Urteile *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, Rn. 13 bis 20) und *Fillibeck* (C?258/95, EU:C:1997:491, Rn. 12 bis 17); siehe ebenso die Schlussanträge der Generalanwältin *Stix-Hackl* in der Rechtssache *Bertelsmann* (C?380/99, EU:C:2001:129, Nr. 32).
- 21 – Vgl. in diesem Sinne Urteil *Hotel Scandic Gåsabäck* (C?412/03, EU:C:2005:47, Rn. 22).
- 22 – Urteil *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, Rn. 22 und 23 sowie 33).
- 23 – Vgl. Urteil *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, Rn. 24).
- 24 – Siehe oben, Nr. 38.
- 25 – Vgl. u.a. Urteile *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 19), *Ghent Coal Terminal* (C?37/95, EU:C:1998:1, Rn. 15), *Halifax u.a.* (C?255/02, EU:C:2006:121, Rn. 78), *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, Rn. 25) und *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, Rn. 32).
- 26 – Vgl. u.a. Urteile *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19), *Pelzl u.a.* (C?338/97, C?344/97 und C?390/97, EU:C:1999:285, Rn. 21), *KÖGÁZ u.a.* (C?283/06 und C?312/06, EU:C:2007:598, Rn. 51) und *Lebara* (C?520/10, EU:C:2012:264, Rn. 25).
- 27 – Vgl. Urteil *AES-3C Maritza East 1* (C?124/12, EU:C:2013:488, Rn. 31).
- 28 – Vgl. Urteil *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, Rn. 31).
- 29 – Vgl. zur Möglichkeit einer Unterbrechung dieses Zusammenhangs das Urteil *TETS Haskovo* (C?234/11, EU:C:2012:644, Rn. 34).
- 30 – Vgl. Urteile *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, Rn. 19), *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 62 und 71) und *X* (C?651/11, EU:C:2013:346, Rn. 56).
- 31 – Urteile *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, Rn. 30) und *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2009:88, Rn. 37).
- 32 – Vgl. oben, Nrn. 23 bis 25.
- 33 – Vgl. oben, Nrn. 42 bis 45.

34 – ABl. L 277, S. 1.

35 – Siehe nur Urteile Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, Rn. 28), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 33) und GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, Rn. 32).

36 – Vgl. Urteil Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, Rn. 20).

37 – Vgl. Urteil Kommission/Frankreich (C-243/03, EU:C:2005:589, Rn. 33).