Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

18. Juli 2013 *

„Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 168 Buchst. a und 176 — Recht auf Vorsteuerabzug — Ausgaben, die mit dem Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen zusammenhängen, die für das Personal bestimmt sind — Personal, das dem Steuerpflichtigen, der das Recht auf Vorsteuerabzug geltend macht, zur Verfügung gestellt, aber von einem anderen Steuerpflichtigen beschäftigt wird“

In der Rechtssache C-124/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad Plovdiv (Bulgarien) mit Entscheidung vom 24. Februar 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 7. März 2012, in dem Verfahren

AES-3C Maritza East 1 EOOD

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin M. Berger sowie der Richter A. Borg Barthet und J.-J. Kasel (Berichterstatter),

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. April 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der AES-3C Maritza East 1 EOOD, vertreten durch S. Garbolino, E. Evtimov und Y. Mateeva, advokati,

— des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, vertreten durch V. Apostolov als Bevollmächtigten,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und C. Soulay, sodann durch D. Roussanov als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 168 Buchst. a und 176 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der AES-3C Maritza East 1 EOOD (im Folgenden: AES), einer Gesellschaft bulgarischen Rechts, und dem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (Direktor der Direktion „Anfechtung und Vollzugsverwaltung“ bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, Plovdiv, im Folgenden: Direktor) über das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer als Vorsteuer, die beim Erwerb verschiedener Gegenstände und Dienstleistungen für Arbeitnehmer, die AES von einer anderen Gesellschaft zur Verfügung gestellt wurden, entrichtet wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 168 der Richtlinie 2006/112 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 Mehrwertsteuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden;

…“

4 Art. 176 dieser Richtlinie bestimmt:

„Der Rat [der Europäischen Union] legt auf Vorschlag der [Europäischen] Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

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

Bulgarisches Recht

5 In Art. 69 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV Nr. 63 vom 4. August 2006, im Folgenden: ZDDS), das gleichzeitig mit der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Bulgarischen Republik und Rumäniens und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 2005, L 157, S. 203) in Kraft getreten ist, heißt es:

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

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

…“

6 Art. 70 Abs. 1 und 3 ZDDS sieht insbesondere vor:

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

…

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

…

(3) Abs. 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden auf:

1. … Spezial-, Arbeits-, Uniform- und Repräsentationsbekleidung sowie persönliche Schutzausrüstung, die den Arbeitnehmern, einschließlich derjenigen mit einem Geschäftsführervertrag, vom Arbeitgeber für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden;

2. die Beförderung der Arbeitnehmer, einschließlich derjenigen mit einem Geschäftsführervertrag, von ihrer Wohnung zu ihrer Arbeitsstätte und zurück durch ihren Arbeitgeber, wenn diese Beförderungsleistung vom Arbeitgeber für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit unentgeltlich erbracht wird;

…

7. den Transport und die Übernachtungen der Dienstreisenden des Steuerpflichtigen;

…“

7 In seiner vor dem Beitritt der Republik Bulgarien zur Union geltenden Fassung (DV Nr. 153 vom 23. Dezember 1998) sah das ZDDS in seinem Art. 64 Abs. 1 vor:

„Das Recht des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers oder des Importeurs auf Vorsteuerabzug besteht, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

…

5. der aufgrund einer Einfuhr oder eines steuerbaren Umsatzes empfangene Gegenstand oder die aufgrund eines steuerbaren Umsatzes empfangene Dienstleistung wurde für die Bewirkung steuerbarer Umsätze verwendet, wird dafür verwendet oder wird dafür verwendet werden;

…“

8 Art. 65 Abs. 1 dieser letzteren Fassung des ZDDS sah vor:

„Auch wenn die Voraussetzungen des Art. 64 oder des Art. 68 vorliegen, besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn

1. der Gegenstand oder die Dienstleistung für Repräsentationszwecke bestimmt ist;

2. ein Motorrad oder ein Personenkraftwagen, in dem die Zahl der Sitzplätze ohne den Platz des Fahrzeugführers höchstens fünf beträgt, erworben wird, mit Ausnahme der Fälle, in denen der Steuerpflichtige mit dem Fahrzeug eine Haupttätigkeit ausübt;

3. [ergänzt im DV Nr. 100 von 2005] der Gegenstand oder die Dienstleistung für die Wartung, die Reparatur, die Verbesserung und den Betrieb von Motorrädern und Personenkraftwagen nach Nr. 2 bestimmt ist;

4. der Gegenstand oder die Dienstleistung für die Bewirkung steuerfreier Umsätze im Sinne von Art. 33 verwendet wird;

5. der Gegenstand zugunsten des Staates eingezogen wird oder das Gebäude wegen rechtswidriger Errichtung zerstört wird.“

9 Nach Art. 1 Nr. 1 der Zusatzbestimmungen des Arbeitsgesetzbuchs (Kodeks na truda, DV Nr. 26 vom 1. April 1986 und Nr. 27 vom 4. April 1986) in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung versteht man unter „Arbeitgeber“ im Sinne dieses Gesetzbuchs „jede natürliche Person, juristische Person oder abhängige Einheit derselben sowie jede andere organisatorisch und wirtschaftlich getrennte Einheit (ein Unternehmen, eine Einrichtung, eine Organisation, eine Genossenschaft, ein Betrieb, ein Lokal, ein Haushalt, eine Gesellschaft und ähnliche), die selbständig Arbeitnehmer im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses beschäftigt, auch für die Zwecke der Verrichtung von Heim- und Telearbeit sowie der Überlassung zur Verrichtung von Arbeit in einem entleihenden Unternehmen“.

10 Das Gesetz über den Gesundheitsschutz und die Sicherheit am Arbeitsplatz (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, DV Nr. 124 vom 23. Dezember 1997) sieht in Art. 1 seiner Zusatzbestimmungen vor, dass der Begriff „Arbeitgeber“ dem in Art. 1 Nr. 1 der Zusatzbestimmungen des Arbeitsgesetzbuchs definierten Begriff entspricht und jeden umfasst, der Arbeitnehmer beschäftigt und die gesamte Verantwortung für das Unternehmen, die Genossenschaft oder die Organisation trägt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 AES ist Eigentümerin und Betreiberin eines Kraftwerks, das sich zwar im Gebiet der Gemeinde Galabovo (Bulgarien), aber außerhalb des besiedelten Bereichs dieser Gemeinde befindet.

12 AES verfügt über keine eigene Belegschaft für den Betrieb dieses Kraftwerks, so dass sie Arbeitnehmer in Vollzeitbeschäftigung aufgrund eines mit der AES Maritza East 1 Services EOOD (im Folgenden: AES Services) abgeschlossenen Vertrags über die Bereitstellung von Personal entleihen muss. Nach

diesem Vertrag sucht AES Services das für die wirtschaftliche Tätigkeit von AES benötigte Personal aus und stellt es ein. Die Arbeitsverträge werden zwischen den Arbeitnehmern und AES Services abgeschlossen, die das Entgelt an die Arbeitnehmer zahlt.

13 Die betreffenden Arbeitnehmer werden in der Folge AES zur Verfügung gestellt. Nach dem Vertrag zwischen AES und AES Services zahlt AES eine Vergütung an AES Services für die Dienstleistung der Personalbereitstellung. Diese Vergütung umfasst die Arbeitsentgelte und die Sozialabgaben der Arbeitnehmer. Die Arbeitskleidung und die persönliche Schutzausrüstung der Arbeitnehmer sowie ihre Beförderung vom Kraftwerk bis zur Wohnung und zurück werden von AES zur Verfügung gestellt. Die im Zusammenhang mit diesen Gegenständen und Dienstleistungen entstehenden Kosten sind im Betrag der an AES Services gezahlten Vergütung nicht einberechnet. Unternimmt ein Arbeitnehmer eine Dienstreise, werden seine Fahrt- und Übernachtungskosten ebenfalls unmittelbar von AES getragen.

14 In der Zeit von August 2008 bis September 2010 empfing AES von Dritten verschiedene Leistungen, die die Beförderung, die Zurverfügungstellung von Arbeitskleidung und persönlicher Schutzausrüstung und Dienstreisen der Arbeitnehmer betrafen.

15 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass AES aufgrund der Tatsache, dass die im Kraftwerk tätigen Personen in besiedelten Gebieten wohnen, die nicht an das öffentliche Verkehrsnetz angeschlossen sind, entschieden hat, selbst die Beförderung nach einem entsprechend den Arbeitsschichten der Arbeitnehmer festgelegten Zeitplan zu organisieren.

16 Überdies weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass AES nach den Vorschriften des Arbeitsgesetzbuchs und des Gesetzes über den Gesundheitsschutz und die Sicherheit am Arbeitsplatz die Pflicht hat, den im Kraftwerk Tätigen Arbeitskleidung und Schutzausrüstung zur Verfügung zu stellen.

17 Die Einnahmenverwaltung versagte ein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer in Höhe von 218 377 bulgarischen Leva (BGN) als Vorsteuer hinsichtlich des von AES getätigten Erwerbs von Leistungen der Beförderung und der Zurverfügungstellung von Arbeitskleidung und persönlicher Schutzausrüstung sowie hinsichtlich getätigter Ausgaben für Dienstreisen mit der Begründung, dass die erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Bewirkung unentgeltlicher Umsätze gegenüber den Arbeitnehmern von AES Services bestimmt gewesen seien. Die Einnahmenverwaltung erkannte eine Anwendung der in Art. 70 Abs. 3 Nrn. 1, 2 und 7 ZDDS vorgesehenen Ausnahmen von dieser Beschränkung des Abzugsrechts mit der Begründung nicht an, dass AES nach bulgarischem Recht nicht als Arbeitgeberin der Arbeitnehmer anzusehen sei. Im Sinne des Arbeitsgesetzbuchs sei deren Arbeitgeberin nämlich AES Services.

18 Da die gegen diesen Steuerprüfungsbescheid eingereichte Verwaltungsbeschwerde vom Direktor abgewiesen wurde, erhob AES Klage beim vorlegenden Gericht.

19 Vor diesem Gericht macht AES geltend, dass sie die „wirtschaftliche“ Arbeitgeberin der Arbeitnehmer sei, da sie den Nutzen aus deren Arbeit ziehe und auch, da sie an AES Services ein Entgelt zahle, die mit der Arbeit verbundenen Kosten trage. Auch im Sinne des Gesetzes über den Gesundheitsschutz und die Sicherheit am Arbeitsplatz sei sie selbst die Arbeitgeberin, denn ihr obliege die Verpflichtung, die Arbeitskleidung zur Verfügung zu stellen und die Voraussetzungen für die Sicherheit der Arbeitnehmer zu gewährleisten. Der Direktor bekräftigte seinerseits den Standpunkt, der dem bestätigten Steuerprüfungsbescheid zugrunde liegt.

20 Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass das Urteil des Gerichtshofs vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, Slg. 1997, I-5577), die vom Ausgangsrechtsstreit aufgeworfenen Fragen nicht beantwortet, da es nicht unentgeltliche Beförderungsleistungen für Personal betroffen habe, das von

einem anderen Steuerpflichtigen als dem, der den Vorsteuerabzug geltend mache, zur Verfügung gestellt worden sei, sondern unentgeltliche Beförderungsleistungen für eigenes Personal des Steuerpflichtigen.

21 Das vorlegende Gericht weist überdies darauf hin, dass das ZDDS in seiner bis zum Beitritt der Republik Bulgarien zur Union geltenden Fassung keine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug enthalten habe, wie sie in Art. 70 Abs. 1 Nr. 2 des derzeit geltenden ZDDS vorgesehen sei. In der bis 1. Januar 2007 geltenden Fassung von Art. 65 ZDDS seien nämlich die Beschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug abschließend aufgezählt gewesen, und keine dieser Beschränkungen habe mit einer Zweckbestimmung für unentgeltliche Umsätze in Zusammenhang gestanden.

22 Vor diesem Hintergrund hat das Administrativen sad Plovdiv das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht eine Regelung wie die nach Art. 70 Abs. 1 Nr. 2 ZDDS, wonach einem Steuerpflichtigen kein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer auf empfangene Beförderungsleistungen, Arbeitskleidung und Schutzausrüstung sowie auf getätigte Ausgaben für Dienstreisen zuzuerkennen ist, weil diese Gegenstände und Dienstleistungen natürlichen Personen, und zwar zugunsten des Steuerpflichtigen tätigen Arbeitnehmern, unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, mit den Art. 168 Buchst. a und 176 der Richtlinie 2006/112 im Einklang, wenn man folgende Umstände berücksichtigt:

   a) der Steuerpflichtige hat keine Arbeitsverträge mit den Arbeitnehmern abgeschlossen, sondern setzt sie aufgrund eines die „Bereitstellung von Personal“ betreffenden Vertragsverhältnisses mit einem anderen Steuerpflichtigen ein, der Arbeitgeber der Beschäftigten ist;

   b) die empfangenen Beförderungsleistungen werden für die Beförderung der Arbeitnehmer von einzelnen Sammelstellen in verschiedenen Orten zur Arbeitsstätte und zurück verwendet, und für die Arbeitnehmer gibt es keinen organisierten öffentlichen Transport zur und in die Nähe der Arbeitsstätte;

   c) es besteht nach dem Arbeitsgesetzbuch und dem Gesetz über den Gesundheitsschutz und die Sicherheit am Arbeitsplatz die Verpflichtung zur Zurverfügungstellung von Arbeitskleidung und Schutzausrüstung;

   d) in Bezug auf die Beförderung, die Arbeitskleidung, die Schutzausrüstung und die Ausgaben für Dienstreisen wäre der Abzug der Mehrwertsteuer unumstritten, wenn diese Gegenstände und Dienstleistungen vom Arbeitgeber der Beschäftigten zur Verfügung gestellt und erbracht gewesen wären. Im vorliegenden Fall jedoch erfolgte der jeweilige Erwerb durch einen Steuerpflichtigen, der zwar nicht Arbeitgeber ist, aber aufgrund eines Vertrags über die Bereitstellung von Personal den Nutzen aus der Arbeit zieht und die mit ihr verbundenen Kosten trägt?

2. Ermächtigt Art. 176 der Richtlinie 2006/112 einen Mitgliedstaat, mit seinem Beitritt zur Union eine beschränkende Bedingung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug wie die nach Art. 70 Abs. 1 Nr. 2 ZDDS, nämlich dass „die Gegenstände oder Dienstleistungen für unentgeltliche Umsätze … bestimmt sind“, einzuführen, wenn das bis zum Tag des Beitritts in Kraft stehende Gesetz eine solche Beschränkung nicht ausdrücklich vorgesehen hatte?

3. Falls die vorstehende Frage bejaht wird, folgt daraus, dass empfangene Gegenstände und Dienstleistungen für „unentgeltliche Umsätze“ bestimmt sind, wenn sie für die Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit gekauft wurden, doch für ihre Verwendung aufgrund ihrer Natur notwendig ist, dass sie den im Unternehmen des Steuerpflichtigen tätigen Arbeitnehmern überlassen werden?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

23 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass nach Ansicht des vorlegenden Gerichts die von AES getragenen Kosten für den Erwerb der in der ersten Frage genannten Gegenstände und Dienstleistungen grundsätzlich als Teil der mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit von AES verbundenen allgemeinen Aufwendungen anzusehen sind und sich das Problem ihrer Abzugsfähigkeit nur deswegen stellt, weil der den Vorsteuerabzug beanspruchende Steuerpflichtige im Unterschied zu dem Sachverhalt, der dem Urteil Fillibeck zugrunde lag, nach bulgarischem Recht nicht die Stellung eines Arbeitgebers der in seinem Betrieb tätigen Personen hat, sondern nur die eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers".

24 Vor diesem Hintergrund ist die Frage des vorlegenden Gericht so zu verstehen, dass es mit ihr im Wesentlichen wissen möchte, ob die Art. 168 Buchst. a und 176 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen ein Steuerpflichtiger, der Kosten für die Beförderung, Arbeitskleidung, Schutzausrüstung und Dienstreisen von für ihn tätigen Personen aufwendet, deshalb kein Recht auf Abzug der auf diese Kosten entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer hat, weil ihm diese Personen von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden und daher im Sinne dieser Rechtsvorschriften nicht als Mitglieder der Belegschaft des Steuerpflichtigen angesehen werden können, obwohl sich hinsichtlich dieser Kosten annehmen lässt, dass sie in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den allgemeinen Aufwendungen stehen, die mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen verbunden sind.

25 Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das in Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 55).

26 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet so die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. u. a. Urteil SKF, Randnr. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Nach ständiger Rechtsprechung muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (Urteil SKF, Randnr. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten

Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (Urteil SKF, Randnr. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Es geht überdies aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Sechste 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) dahin auszulegen ist, dass die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück mit einem betrieblichen Fahrzeug grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken dient. Doch in Fällen, in denen die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf bestimmte besondere Umstände – wie die Schwierigkeit, auf andere geeignete Verkehrsmittel zurückzugreifen, und wechselnde Arbeitsstätten – es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen wird, kann diese Leistung nicht als zu unternehmensfremden Zwecken erbracht angesehen werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Fillibeck, Randnr. 34).

30 In zweiter Linie ist zu prüfen, ob der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften nicht als Arbeitgeber der in seinem Unternehmen tätigen Personen angesehen wird, das Vorliegen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den auf einer früheren Umsatzstufe für die Arbeit dieser Personen entstandenen Kosten und den mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen verbundenen allgemeinen Aufwendungen in Frage stellen kann.

31 Insofern ist zunächst festzustellen, dass Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 das Bestehen des Rechts auf Vorsteuerabzug nur von der Bedingung abhängig macht, dass die erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden, der dieses Recht geltend macht. Nach der in den Randnrn. 25 bis 29 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ist der Zusammenhang, der vorliegen muss, rein wirtschaftlicher Art.

32 Im Ausgangsrechtsstreit steht, wie in Randnr. 23 des vorliegenden Urteils erwähnt, außer Streit, dass sich hinsichtlich der fraglichen Kosten annehmen lässt, dass sie einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit von AES aufweisen.

33 Des Weiteren hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass der Umstand, dass dem Personal durch die vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Verfügung gestellte, jedoch im Interesse des Unternehmens liegende Dienstleistung ein Vorteil entsteht, gegenüber Unternehmenszwecken nur als nebensächlich anzusehen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Fillibeck, Randnr. 30).

34 Die Beantwortung der Frage, ob die unentgeltliche Bereitstellung eines Gegenstands oder einer Dienstleistung für Personen, die für den Steuerpflichtigen tätig sind, für die Zwecke des Unternehmens erfolgt, hängt nicht davon ab, welcher Art die zwischen dem Steuerpflichtigen und diesen Personen bestehende rechtliche Beziehung ist.

35 Wie sich überdies aus Randnr. 26 des vorliegenden Urteils ergibt, gewährleistet das gemeinsame Mehrwertsteuersystem mittels der Regelung über den Vorsteuerabzug die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.

36 Es liefe jedoch dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwider, wenn ein Steuerpflichtiger für Ausgaben wie die im Ausgangsverfahren streitigen, die ausweislich der Vorlageentscheidung unstreitig für die Zwecke einer selbst der Mehrwertsteuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit

erbracht wurden, deshalb die Mehrwertsteuer tragen müsste, weil er nicht im Sinne der innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Arbeitgeber der für sein Unternehmen tätigen Personen ist, für deren Arbeit die Ausgaben erbracht wurden.

37 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Auslegung, wonach ein Steuerpflichtiger in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens nach den Art. 168 Buchst. a und 176 der Richtlinie 2006/112 das Recht auf Vorsteuerabzug für Ausgaben hat, die für die Zwecke seines Unternehmens getätigt wurden, auch am ehesten den Zielen des Mehrwertsteuersystems entspricht, die Rechtssicherheit und die richtige und einfache Anwendung der Vorschriften dieser Richtlinie zu gewährleisten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 33).

38 Indem diese Auslegung das Recht auf Vorsteuerabzug für Ausgaben, die für die Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen getätigt wurden, von der rechtlichen Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und den für sein Unternehmen tätigen Personen abkoppelt, für deren Arbeit diese Ausgaben erbracht wurden, ermöglicht sie eine einfache Handhabung der durch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem eingeführten Regelung über den Vorsteuerabzug und trägt damit dazu bei, dass eine genaue und korrekte Erhebung der Mehrwertsteuer gewährleistet wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Oktober 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Slg. 2011, I-9309, Randnr. 34, und vom 26. Januar 2012, ADV Allround, C-218/10, Randnr. 31).

39 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 168 Buchst. a und 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen ein Steuerpflichtiger, der Kosten für die Beförderung, Arbeitskleidung, Schutzausrüstung und Dienstreisen von für ihn tätigen Personen aufwendet, deshalb kein Recht auf Abzug der auf diese Kosten entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer hat, weil ihm diese Personen von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden und daher im Sinne dieser Rechtsvorschriften nicht als Mitglieder der Belegschaft des Steuerpflichtigen angesehen werden können, obwohl sich hinsichtlich dieser Kosten annehmen lässt, dass sie in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den allgemeinen Aufwendungen stehen, die mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen verbunden sind.

Zur zweiten Frage

40 Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass es ihm zuwiderläuft, dass ein Mitgliedstaat im Zeitpunkt seines Beitritts zur Union eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch eine nationale Rechtsvorschrift einführt, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug für Gegenstände und Dienstleistungen ausgeschlossen ist, die für unentgeltliche Umsätze oder für andere Tätigkeiten als die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt sind, obwohl ein solcher Ausschluss von den bis zum Zeitpunkt dieses Beitritts geltenden nationalen Rechtsvorschriften nicht vorgesehen war.

41 Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst darauf hinzuweisen, dass für die Auslegung der nationalen Rechtsvorschriften zum Zweck der Bestimmung ihres Inhalts zum Zeitpunkt des Beitritts eines neuen Mitgliedstaats zur Union und für die Feststellung, ob diese Rechtsvorschriften nach diesem Beitritt die vorhandenen Ausschlusstatbestände erweitert haben, grundsätzlich das vorlegende Gericht zuständig ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Dezember 2008, Magoora, C-414/07, Slg. 2008, I-10921, Randnr. 32).

42 Es ist sodann darauf hinzuweisen, dass in einem Verfahren nach Art. 267 AEUV, das auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, jede Beurteilung des Sachverhalts in die Zuständigkeit des vorlegenden Gerichts fällt. Um diesem eine sachdienliche

Antwort zu geben, kann ihm der Gerichtshof jedoch im Geist der Zusammenarbeit mit den nationalen Gerichten alle Hinweise geben, die er für erforderlich hält (vgl. in diesem Sinne Urteil Magoora, Randnr. 33).

43 Insoweit ist zu betonen, dass Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 eine „Stand-still"-Klausel enthält, die für die der Union beitretenden Staaten die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausnahmen vom Vorsteuerabzugsrecht vorsieht, die vor dem Zeitpunkt ihres Beitritts galten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. September 2000, Ampafrance und Sanofi, C-177/99 und C-181/99, Slg. 2000, I-7013, Randnr. 5). Die in Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene „Stand-still"-Klausel ermöglicht es einem neuen Mitgliedstaat jedoch nicht, seine nationalen Rechtsvorschriften anlässlich seines Beitritts zur Europäischen Union derart zu ändern, dass sich diese Vorschriften von den Zielen dieser Richtlinie entfernen. Eine solche Änderung liefe dem Geist dieser Klausel zuwider (vgl. Urteil Magoora, Randnr. 39).

44 Mit dieser Bestimmung sollen die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, bis zum Erlass der gemeinschaftlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle Regelungen des nationalen Rechts über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Vorschriften der Richtlinie 2006/112 tatsächlich anwandten (vgl. in diesem Sinne Urteil Magoora, Randnr. 35).

45 Jedoch ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine nationale Regelung eines Mitgliedstaats keine nach Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 zulässige Ausnahme darstellt, wenn sie nach dem Beitritt dieses Mitgliedstaats die bestehenden und tatsächlich angewandten Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel dieser Richtlinie entfernt (vgl. in diesem Sinne Urteil Magoora, Randnrn. 37 und 38).

46 Unter diesen Umständen lassen die Aufhebung von innerstaatlichen Vorschriften im Zeitpunkt des Beitritts der Republik Bulgarien zur Union und deren gleichzeitige Ersetzung durch andere innerstaatliche Vorschriften für sich genommen nicht die Vermutung zu, dass der betreffende Mitgliedstaat Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 verkannt hat, vorausgesetzt jedoch, dass diese Ersetzung nicht zu einer Erweiterung der früheren innerstaatlichen Ausschlusstatbestände von diesem Zeitpunkt an geführt hat.

47 Im Ausgangsverfahren obliegt es daher dem vorlegenden Gericht, das – wie in Randnr. 41 des vorliegenden Urteils in Erinnerung gebracht – allein für die Auslegung des nationalen Rechts zuständig ist, die Beurteilung der Frage, ob die anlässlich des Beitritts der Republik Bulgarien zur Union vorgenommenen Änderungen des nationalen Rechts den Anwendungsbereich der Beschränkungen erweitert haben, denen das Recht auf Abzug von Vorsteuer unterlag, die beim Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen entrichtet wurde, hinsichtlich deren sich annehmen ließ, dass sie in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den allgemeinen Aufwendungen für die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit eines Steuerpflichtigen standen.

48 Insoweit ist jedoch zu bemerken, dass laut dem Vorabentscheidungsersuchen selbst die im Zeitpunkt des Beitritts der Republik Bulgarien zur Union vorgenommene Änderung des ZDDS den Anwendungsbereich der Beschränkungen im Verhältnis zur Rechtslage vor dem Beitritt erweiterte, da keine der im ZDDS abschließend aufgezählten Beschränkungen, die vor dem Beitritt galten, mit der Zweckbestimmung der unentgeltlichen Umsätze zusammenhing. Im Hinblick auf die in Randnr. 44 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung läuft dies Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 zuwider.

49 Der Umstand, dass der Gerichtshof in Randnr. 72 seines Urteils vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11), entschieden hat, dass Art. 70 Abs. 1 ZDDS das Recht auf Vorsteuerabzug nicht im Sinne des Art. 176 der Richtlinie 2006/112 einschränkt, vermag als solcher an dieser Feststellung nichts zu ändern.

50 Denn zum einen hat der Gerichtshof in Randnr. 73 dieses Urteils erläutert, dass ein Mitgliedstaat den Steuerpflichtigen, die sich dafür entschieden haben, Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, als Gegenstände des Unternehmens zu behandeln, nicht verbieten kann, die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer vollständig und sofort abzuziehen, wozu sie nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs berechtigt sind.

51 Zum anderen sind, wie aus den Randnrn. 45 und 46 des vorliegenden Urteils hervorgeht, auch die tatsächliche Anwendung der innerstaatlichen Vorschriften über die Ausschlusstatbestände vom Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer als Vorsteuer und deren Auswirkungen auf die Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

52 Wie sich aus Randnr. 39 des vorliegenden Urteils ergibt, ist die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass sie einer innerstaatlichen Regelung wie der in der ersten Vorlagefrage genannten entgegensteht, die einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der entrichteten Vorsteuer in Bezug auf Kosten versagt, hinsichtlich deren sich annehmen lässt, dass sie in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den allgemeinen Aufwendungen stehen, die mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen verbunden sind.

53 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, sein innerstaatliches Recht so weit wie möglich im Licht des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie 2006/112 auszulegen, um die mit ihr angestrebten Ergebnisse zu erreichen, indem es die diesem Zweck am besten entsprechende Auslegung der nationalen Rechtsvorschriften wählt und damit zu einer mit den Bestimmungen dieser Richtlinie vereinbaren Lösung gelangt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Juli 2006, Adeneler u. a., C-212/04, Slg. 2006, I-6057, Randnr. 124) und indem es, soweit erforderlich, jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts unangewendet lässt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. November 2005, Mangold, C-144/04, Slg. 2005, I-9981, Randnr. 77).

54 Nach alledem ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass es ihm zuwiderläuft, dass ein Mitgliedstaat im Zeitpunkt seines Beitritts zur Union eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch eine nationale Rechtsvorschrift einführt, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug für Gegenstände und Dienstleistungen ausgeschlossen ist, die für unentgeltliche Umsätze oder für andere Tätigkeiten als die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt sind, obwohl ein solcher Ausschluss von den bis zum Zeitpunkt dieses Beitritts geltenden nationalen Rechtsvorschriften nicht vorgesehen war.

Es ist Sache des innerstaatlichen Gerichts, die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Vorschriften so weit wie möglich im Einklang mit dem Unionsrecht auszulegen. Sollte sich eine solche Auslegung als unmöglich erweisen, ist das innerstaatliche Gericht verpflichtet, diese Vorschriften wegen Unvereinbarkeit mit Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 unangewendet zu lassen.

Zur dritten Frage

55 Im Hinblick auf die Beantwortung der zweiten Frage ist es nicht erforderlich, die dritte Frage zu beantworten.

Kosten

56 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Art. 168 Buchst. a und 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen ein Steuerpflichtiger, der Kosten für die Beförderung, Arbeitskleidung, Schutzausrüstung und Dienstreisen von für ihn tätigen Personen aufwendet, deshalb kein Recht auf Abzug der auf diese Kosten entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer hat, weil ihm diese Personen von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden und daher im Sinne dieser Rechtsvorschriften nicht als Mitglieder der Belegschaft des Steuerpflichtigen angesehen werden können, obwohl sich hinsichtlich dieser Kosten annehmen lässt, dass sie in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den allgemeinen Aufwendungen stehen, die mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen verbunden sind.**

2. **Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass es ihm zuwiderläuft, dass ein Mitgliedstaat im Zeitpunkt seines Beitritts zur Europäischen Union eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch eine nationale Rechtsvorschrift einführt, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug für Gegenstände und Dienstleistungen ausgeschlossen ist, die für unentgeltliche Umsätze oder für andere Tätigkeiten als die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt sind, obwohl ein solcher Ausschluss von den bis zum Zeitpunkt dieses Beitritts geltenden nationalen Rechtsvorschriften nicht vorgesehen war.**

   Es ist Sache des innerstaatlichen Gerichts, die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Vorschriften so weit wie möglich im Einklang mit dem Unionsrecht auszulegen. Sollte sich eine solche Auslegung als unmöglich erweisen, ist das innerstaatliche Gericht verpflichtet, diese Vorschriften wegen Unvereinbarkeit mit Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 unangewendet zu lassen.

Unterschriften