Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

2. Juni 2016*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 9 Abs. 1 — Begriffe ‚mehrwertsteuerpflichtig' und ‚wirtschaftliche Tätigkeit' — Art. 24 Abs. 1 — Begriff ‚Dienstleistung' — Landwirtschaftsbauten — Bau und Bewirtschaftung eines Abwasserentsorgungssystems durch eine Handelsgesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht — Auswirkungen der Finanzierung der Bauten durch staatliche Beihilfen und Beihilfen der Europäischen Union"

In der Rechtssache C-263/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn) mit Entscheidung vom 14. Mai 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 3. Juni 2015, in dem Verfahren

Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,

Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.

gegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten D. Šváby sowie der Richter J. Malenovský und M. Vilaras (Berichterstatter),

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér und G. Koós als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch K. Talabér-Ritz und M. Owsiany-Hornung als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Ungarisch.

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 9 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den als Handelsgesellschaften ohne Gewinnerzielungsabsicht verfassten Unternehmen Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. und Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. auf der einen Seite und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (Hauptdirektion für Steuern der Region Südtransdanubien, Ungarn) auf der anderen Seite wegen des Rechts dieser Handelsgesellschaften auf Vorsteuerabzug bei Rechnungen, die von der Recontír BPM Kft. für von ihnen in ihrem Namen durchgeführte Arbeiten ausgestellt wurden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 sieht vor, dass Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt vornimmt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

4 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger' gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit' gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen."

5 Art. 24 Abs. 1 derselben Richtlinie bestimmt:

„Als ‚Dienstleistung' gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist."

Ungarisches Recht

6 § 5 Abs. 1 des Gesetzes Nr. CXXVII aus dem Jahr 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) enthält folgende Definition:

„Steuerpflichtiger: jede rechtsfähige Person oder Einrichtung, die im eigenen Namen eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis ausübt …".

7 § 6 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes normiert folgende Definition:

„wirtschaftliche Tätigkeit: jede dauerhaft oder regelmäßig ausgeübte Tätigkeit, die auf die Erzielung von Entgelt gerichtet ist oder die Erzielung von Entgelt zur Folge hat und selbständig ausgeübt wird“.

8 § 16 des Umsatzsteuergesetzes bestimmt:

„Für eine Lieferung von Gegenständen und eine Dienstleistung ist es unerheblich, ob sie aufgrund eines Vertrags, einer gesetzlichen Verpflichtung, einer Entscheidung eines Gerichts oder einer Behörde – auch wenn es sich dabei nicht um eine Sachentscheidung handelt – oder durch Versteigerung erfolgt.“

9 In § 259 Abs. 6 des Umsatzsteuergesetzes ist folgende Definition enthalten:

„Gegenleistung: jeder Vermögensvorteil, einschließlich eines zur Ermäßigung einer bestehenden Forderung anerkannten Vermögenswerts mit Ausnahme von Schadensersatz“.

10 § 4 Abs. 1 des Gesetzes Nr. IV aus dem Jahr 2006 über die Handelsgesellschaften (A gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény) bestimmt:

„Eine Handelsgesellschaft kann auch zur gemeinsamen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht gegründet werden (Handelsgesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht). Eine Handelsgesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht kann in jeder Gesellschaftsform gegründet und betrieben werden. Dass die Handelsgesellschaft keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt, ist im Gesellschaftsnamen zusammen mit der Gesellschaftsform anzugeben.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens sind Handelsgesellschaften ohne Gewinnerzielungsabsicht, die demgemäß eine wirtschaftliche Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht ausüben und einer gewerblichen wirtschaftlichen Tätigkeit nur ergänzend nachgehen dürfen. Die Klägerinnen wurden zu dem Zweck gegründet, Landwirtschaftsbauten, nämlich ein Abwasserentsorgungssystem, einen Wassertank und einen Regenwasserbrunnen, zu errichten und anschließend zu betreiben.

12 Die Durchführung dieser Arbeiten wurde mit Mitteln des Staates und der Europäischen Union finanziert, und die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens verfügten für diese Arbeiten über sämtliche behördlichen Genehmigungen sowie die Erlaubnis der betroffenen Grundstückseigentümer. Weiter ist vorgesehen, dass die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens von diesen Eigentümern über einen Zeitraum von acht Jahren eine Gebühr für die Nutzung der Landwirtschaftsbauten erheben.

13 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens beauftragten die Recontír BPM Kft. mit der Vorbereitung und der Ausführung der Arbeiten. Diese Gesellschaft stellte für die erbrachten Arbeiten Rechnungen aus, in denen sie die Mehrwertsteuer auswies, für die die Klägerinnen ihr Recht auf Vorsteuerabzug ausüben wollten.

14 Die NAV versagte den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens jedoch das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die geplante Tätigkeit keine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von § 6 des Umsatzsteuergesetzes sei, und zwar weder in Bezug auf die Straßenabschnitte, die Teil des Straßennetzes seien und als solche von jedermann benutzt werden könnten, noch in Bezug auf die Abschnitte, die in privatem Eigentum stünden. Folglich seien die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens wegen dieser Tätigkeit nicht steuerpflichtig. Sie übten keine Tätigkeit aus, die als eine „Dienstleistung“ angesehen werden könne, und zwar weder zugunsten ihrer Gesellschafter noch zugunsten Dritter. Die gewöhnliche Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten, d. h. die Sauberhaltung der Betonpiste und

ihres Umfelds sowie die Instandhaltung eines ungehinderten Wasserabflusses, gehöre zum öffentlichen Straßenbau und stelle eine gesetzliche Verpflichtung dar, nicht aber eine Dienstleistung. Die geringfügigen Einnahmen, die die Klägerinnen im Rahmen der Bewirtschaftung der Landwirtschaftsbauten erzielen wollten, fielen nicht unter den Begriff der Gegenleistung nach dem Umsatzsteuergesetz.

15 Die von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens gegen diese Entscheidung erhobene Klage wurde im ersten Rechtszug aus denselben Gründen abgewiesen, die die NAV angeführt hatte.

16 Deshalb haben die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens bei der Kúria ein Rechtsmittel eingelegt, mit dem sie geltend machen, dass sie als Steuergesellschaften „Steuerpflichtige“ seien. Diese Steuerpflicht beruhe auf einem objektiven Kriterium. Die Möglichkeit der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug hänge davon ab, dass die ausgeübte Tätigkeit unter die Umsatzsteuerregelung falle. Für die Zwecke der in § 6 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes definierten „wirtschaftlichen Tätigkeit“ genüge es, dauerhaft oder regelmäßig einer entgeltlichen Tätigkeit nachzugehen, die zum Erhalt einer Gegenleistung führe. Für die Annahme einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ sei die Erzielung eines Gewinns nicht erforderlich.

17 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ sehr weit sei und dass weder die Erzielung eines Gewinns noch die Finanzierung der Investitionen mit Hilfe von staatlichen Beihilfen darauf einen Einfluss habe. Für die Frage, ob eine Tätigkeit als „Dienstleistung“ einzustufen sei, sei es unerheblich, ob die Klägerinnen einer gesetzlichen Instandhaltungsverpflichtung nachkämen. Es stelle sich jedoch die Frage, ob die aufgrund des Bewirtschaftungs- und Nutzungsvertrags gezahlte Gebühr als eine Gegenleistung anzusehen sei und ob zwischen der Instandhaltung der mit Hilfe der Investitionen erstellten Landwirtschaftsbauten und einer solchen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe.

18 Unter diesen Umständen hat die Kúria (Oberster Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Handeln die Klägerinnen im vorliegenden Verfahren angesichts dessen, dass nach der Auslegung von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 Tätigkeiten von Handelsgesellschaften vom Anwendungsbereich des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit selbst dann nicht ausgenommen sind, wenn sie eine gewerbliche wirtschaftliche Tätigkeit nur ergänzend ausüben können, unter den Umständen der vorliegenden Rechtssache als Steuerpflichtige?

2. Ist der Umstand, dass ein wesentlicher Teil der Investition der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens durch eine staatliche Beihilfe finanziert wird und sie im Rahmen der Bewirtschaftung Einnahmen aus der Erhebung einer geringfügigen Gebühr erzielen, für ihre Einordnung als Steuerpflichtige von Belang?

3. Bei Verneinung der zweiten Frage: Ist davon auszugehen, dass diese „Gebühr“ die Gegenleistung für eine Dienstleistung darstellt und ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und der Zahlung der Gegenleistung besteht?

4. Stellt die Bewirtschaftung der Investition eine Dienstleistung der Klägerinnen im Sinne von Art. 24 der Richtlinie 2006/112 in der Auslegung des Gerichtshofs dar, oder kann sie nicht als Dienstleistung angesehen werden, weil sie die Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung darstellt?

Zu den Vorlagefragen

19 Mit seinen vier Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten wie den im Ausgangsverfahren fraglichen durch eine Handelsgesellschaft ohne

Gewinnerzielungsabsicht, obwohl sie in erheblichem Maße mit staatlichen Beihilfen finanziert wurden und ihre Bewirtschaftung lediglich Einnahmen in Form einer geringen Gebühr abwirft, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne dieser Vorschrift darstellt. Außerdem möchte es wissen, ob Art. 24 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten eine Dienstleistung ist und ob es zwischen dieser Dienstleistung und der Gebühr als Gegenleistung für diese Dienstleistung einen unmittelbaren Zusammenhang gibt, obwohl es sich um die Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung handelt.

20 In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Richtlinie 2006/112 der Mehrwertsteuer zwar einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweist, aber doch ausschließlich Tätigkeiten wirtschaftlicher Art betrifft (vgl. insbesondere Urteile vom 26. Juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, Rn. 39, vom 26. Juni 2007, T-Mobile Austria u. a., C-284/04, EU:C:2007:381, Rn. 34, sowie vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 34).

21 Nach Art. 2 der Richtlinie 2006/112 über die steuerbaren Umsätze unterliegen nämlich der Mehrwertsteuer außer der Einfuhr von Gegenständen innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen, Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger im Inland gegen Entgelt ausführt. Außerdem gilt gemäß Art. 9 dieser Richtlinie als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (vgl. insbesondere Urteile vom 26. März 1987, Kommission/Niederlande, 235/85, EU:C:1987:161, Rn. 6, vom 16. September 2008, Isle of Wight Council u. a., C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 26 und 27, sowie vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 35).

22 Ferner zeigt die Analyse der Begriffe „Lieferungen von Gegenständen“ und „Dienstleistungen“, dass diese Begriffe, die zum Teil die steuerbaren Umsätze definieren, objektiven Charakter haben und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 44).

23 Der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ gilt gemäß Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 für alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und insbesondere auch für Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen (vgl. insbesondere Urteile vom 26. Juni 2007, T-Mobile Austria u. a., C-284/04, EU:C:2007:381, Rn. 33, vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 36, und vom 20. Juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, Rn. 16).

24 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass sich der Begriff „Nutzung“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 entsprechend den Erfordernissen des Grundsatzes der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf alle Vorgänge bezieht, die – ungeachtet ihrer Rechtsform – darauf abzielen, aus dem betroffenen Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. Juni 2007, T-Mobile Austria u. a., C-284/04, EU:C:2007:381, Rn. 38, und vom 13. Dezember 2007, Götz, EU:C:2007:789, Rn. 18).

25 Des Weiteren gilt nach Art. 24 der Richtlinie 2006/112 als „Dienstleistung“ jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

26 Die Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung ist alles, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird, und eine Dienstleistung ist daher nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Daraus folgt, dass eine Dienstleistung nur dann „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (Urteile vom 3. März

1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 13 und 14, vom 21. März 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, Rn. 39, und vom 6. Oktober 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, Rn. 19).

27 Die Vorlagefragen sind im Licht dieser Erwägungen zu beantworten.

28 Erstens ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Tätigkeit aus der Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten, nämlich eines Abwasserentsorgungssystems, eines Wassertanks und eines Regenwasserbrunnens, besteht. Eine solche Tätigkeit fällt unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

29 Bei der Frage, ob diese Tätigkeit auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, handelt es sich um eine Tatsachenfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Einzelfalls, wozu u. a. die Art des betreffenden Gegenstands gehört, beurteilt werden muss (vgl. Urteile vom 19. Juli 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, Rn. 33, und vom 20. Juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, Rn. 19).

30 Im vorliegenden Fall bestehen die von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen in der Nutzung von Landwirtschaftsbauten und der öffentlichen Straßen, die einige Abschnitte dieser Landwirtschaftsbauten umfassen. Diese Tätigkeiten sollen den freien Fluss von Gewässern dauerhaft gewährleisten, insbesondere durch die Wartung dieser Bauten. Für diese Dienstleistungen wird eine Vergütung erhoben oder soll eine Vergütung erhoben werden, und die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens wollen von den Eigentümern der betroffenen Grundstücke über einen Zeitraum von acht Jahren eine Nutzungsgebühr erheben.

31 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Bewirtschaftung dieser Bauwerke zur Erzielung von Einnahmen erfolgt.

32 Es ist zwar nicht sicher, dass die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens die Bewirtschaftung der Landwirtschaftsbauten zu dem Zeitpunkt aufgenommen hatten, als sie ihr Recht auf Vorsteuerabzug geltend machten, doch ist daran zu erinnern, dass als Steuerpflichtiger zu gelten hat, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Art. 9 der Richtlinie 2006/112 eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt (vgl. entsprechend Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn. 47, und vom 8. Juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, Rn. 34).

33 Zudem ist festzustellen, dass der für die Erhebung der Vergütung vorgesehene Zeitraum von acht Jahren der geplanten Nutzungsgebühr einen nachhaltigen Charakter im Sinne der in Rn. 23 dieses Urteils angeführten Rechtsprechung verleiht.

34 Das Bestehen nachhaltiger Einnahmen kann nicht dadurch in Frage gestellt werden, dass die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens eine wirtschaftliche Tätigkeit in der Form eines Gewerbes, mit dem Einnahmen erzielt werden, lediglich ergänzend ausüben dürfen.

35 Zum einen ergibt sich sowohl bereits aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 als auch aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass es für die Feststellung, dass die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur Erzielung von Einnahmen erfolgt, keine Rolle spielt, ob diese Nutzung auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist (vgl. insbesondere Urteil vom 20. Juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, Rn. 25), so dass die Tatsache, dass die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens wegen ihrer Rechtsform eine wirtschaftliche Tätigkeit in der Form eines Gewerbes, mit dem Einnahmen erzielt werden, lediglich ergänzend ausüben dürfen, keinen Einfluss auf das Bestehen einer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, die auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.

36 Ob sich die etwaige Ausübung der im Ausgangsverfahren fraglichen Tätigkeit in einer nur ergänzenden Form auf den wirtschaftlichen Charakter dieser Tätigkeit auswirkt, hängt zum anderen von einer Prüfung aller Gegebenheiten der Nutzung dieser Landwirtschaftsbauten ab, um zu klären, ob diese tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, Rn. 27, und vom 19. Juli 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, Rn. 34).

37 In Anbetracht der bereits in den vorstehenden Rn. 30 bis 33 erwähnten Angaben des vorlegenden Gerichts zum Sachverhalt ist der geplanten Nutzungsgebühr indessen aufgrund ihrer Dauer ein nachhaltiger Charakter zuzuerkennen, so dass die Nutzung dieser Bauten als eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 anzusehen ist.

38 Der Umstand schließlich, dass die Investitionen großenteils mit Beihilfen finanziert wurden, die von dem Mitgliedstaat und der Union gewährt wurden, hat keinen Einfluss darauf, ob es sich bei der von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens entfalteten oder geplanten Tätigkeit um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt oder nicht, denn der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ hat einen objektiven Charakter und ist nicht nur unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar, sondern auch unabhängig von der Art der Finanzierung, die der betroffene Wirtschaftsteilnehmer gewählt hat, was staatliche Beihilfen einschließt (vgl. in Bezug auf das Verbot einer Begrenzung des Vorsteuerabzugsrechts Urteile vom 6. Oktober 2005, Kommission/Frankreich, C-243/03, EU:C:2005:589, Rn. 32 und 33, sowie vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, Rn. 20 und 26).

39 Zweitens kann die Nutzung von Landwirtschaftsbauten nur dann in die Kategorie entgeltlicher Dienstleistungen fallen, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und der von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens eingenommenen oder einzunehmenden Nutzungsgebühr ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und wenn diese Gebühr den tatsächlichen Gegenwert für die den Begünstigten erbrachte Dienstleistung bildet.

40 Im vorliegenden Fall bestehen die von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen in der Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten und des öffentlichen Straßenbaus, der einige Abschnitte dieser Landwirtschaftsbauten umfasst. Diese Tätigkeiten sollen den freien Fluss von Gewässern dauerhaft gewährleisten, insbesondere durch die Wartung dieser Bauten. Es handelt sich daher um Dienstleistungen im Sinne von Art. 24 der Richtlinie 2006/112.

41 Bei der Beurteilung der Entgeltlichkeit der fraglichen Tätigkeit kann dem Umstand, dass im Rahmen dieser Tätigkeit die Wartung der öffentlichen Straßen zu dem Zweck, den freien Fluss von Gewässern dauerhaft zu gewährleisten, einer gesetzlichen Instandhaltungsverpflichtung entspricht, keine Bedeutung zukommen, weil ein solcher Umstand weder die Beurteilung einer derartigen Tätigkeit als „Dienstleistung“ noch den unmittelbaren Zusammenhang zwischen dieser Dienstleistung und ihrer Gegenleistung in Frage stellen kann.

42 Es ist nämlich entschieden worden, dass es für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei der fraglichen Tätigkeit um Dienstleistungen gegen Entgelt handelt, unerheblich ist, dass diese Tätigkeit in der Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2000, Kommission/Frankreich, C-276/97, EU:C:2000:424, Rn. 33, und vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 40). Im Übrigen wurde auch entschieden, dass der unmittelbare Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung selbst dann nicht in Frage gestellt werden kann, wenn die fragliche Tätigkeit die Erfüllung einer verfassungsrechtlichen Pflicht bezweckt, die allein und unmittelbar dem betroffenen Mitgliedstaat obliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Oktober 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 39).

43 Ebenso wenig wird der unmittelbare Zusammenhang zwischen der erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistung und der empfangenen oder zu empfangenden Gegenleistung durch einen der sonstigen vom vorlegenden Gericht dargelegten Gesichtspunkte in Frage gestellt.

44 Das gilt insbesondere für den geringfügigen Betrag, den die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens für die Nutzungsgebühr vorgesehen haben.

45 Der Umstand, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis unter oder über dem Selbstkostenpreis und somit zu einem Preis über oder unter dem normalen Marktpreis ausgeführt wird, ist nämlich unerheblich, wenn es um die Qualifizierung einer entgeltlichen Leistung geht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, Rn. 22, vom 9. Juni 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, Rn. 25, sowie vom 27. März 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 36 und 37).

46 Daher kann ein solcher Umstand den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistung und der empfangenen oder zu empfangenden Gegenleistung, deren Betrag im Voraus und nach genau festgelegten Kriterien bestimmt wird, nicht beeinträchtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Oktober 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 36).

47 Darüber hinaus wurde die Höhe der genannten Gebühr im Voraus festgelegt, denn sowohl das vorlegende Gericht als auch die ungarische Regierung und die Kommission bezeichnen die erhaltene oder zu erhaltende Gebühr als einen geringfügigen Betrag. Es ist auch davon auszugehen, dass dieser Betrag nach genau festgelegten Kriterien bestimmt wurde. Die von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens erbrachten oder zu erbringenden Wartungsleistungen müssen nämlich einer ihnen als Bewirtschafter von Landwirtschaftsbauten obliegenden Verpflichtung entsprechen, den freien Fluss von Gewässern zu gewährleisten. Einer solchen Verpflichtung kann durch regelmäßige Wartungsarbeiten nachgekommen werden, die zu einer im Voraus bestimmten Vergütung erbracht werden.

48 Eine – selbst geringfügige – Nutzungsgebühr kann in einem solchen Kontext gemäß den Urteilen vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 13 und 14), vom 21. März 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, Rn. 39), und vom 6. Oktober 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, Rn. 19), die Gegenleistung für die Dienstleistung sein, die die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens den Eigentümern der Grundstücke erbracht haben, auf denen sich die genannten Bauten befinden.

49 Es ist insoweit Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Höhe der erhaltenen oder zu erhaltenden Gebühr als Gegenleistung auf das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen und dieser Gegenleistung und demzufolge auf die Entgeltlichkeit der gewährten Dienstleistungen schließen lässt. Insbesondere muss sich das Gericht vergewissern, dass die von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens vorgesehene Gebühr die erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen nicht nur teilweise vergütet und dass die Höhe der Gebühr nicht durch etwaige andere Faktoren bestimmt wurde, die den unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Dienstleistungen und deren Gegenleistung unter Umständen in Frage stellen könnten.

50 Im Übrigen ist es gegebenenfalls Sache des vorlegenden Gerichts, sich zu vergewissern, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Umsatz nicht eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung darstellt, die allein zu dem Zweck erfolgt, einen Steuervorteil zu erlangen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Oktober 2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, Rn. 51, und vom 12. Juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, Rn. 35).

51 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

— Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass die Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten wie den im Ausgangsverfahren fraglichen durch eine Handelsgesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht, die diese Tätigkeit nur ergänzend als ein Gewerbe mit Erzielung von Einnahmen ausübt, ungeachtet des Umstands, dass diese Bauten in erheblichem Maße mit staatlichen Beihilfen finanziert wurden und ihre Bewirtschaftung lediglich Einnahmen aus der Erhebung einer geringfügigen Gebühr erbringt, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne dieser Vorschrift darstellt, soweit diese Gebühr aufgrund der vorgesehenen Dauer ihrer Erhebung einen nachhaltigen Charakter aufweist.

— Art. 24 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass die Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten wie den im Ausgangsverfahren fraglichen in der Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt besteht, weil diese Dienstleistungen mit der erhaltenen oder zu erhaltenden Gebühr in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, vorausgesetzt, dass diese geringfügige Gebühr den Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung darstellt. Dies gilt unbeschadet der Tatsache, dass mit diesen Dienstleistungen eine gesetzliche Verpflichtung erfüllt wird. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Höhe der erhaltenen oder zu erhaltenden Gebühr als Gegenleistung geeignet ist, einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen und dieser Gegenleistung und damit die Entgeltlichkeit der gewährten Dienstleistungen zu begründen. Insbesondere muss sich das Gericht vergewissern, dass die von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens vorgesehene Gebühr die erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen nicht nur teilweise vergütet und dass die Höhe der Gebühr nicht durch etwaige andere Faktoren bestimmt wurde, die gegebenenfalls den unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Dienstleistungen und deren Gegenleistung in Frage stellen könnten.

Kosten

52 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 (Achte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten wie den im Ausgangsverfahren fraglichen durch eine Handelsgesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht, die diese Tätigkeit nur ergänzend als ein Gewerbe mit Erzielung von Einnahmen ausübt, ungeachtet des Umstands, dass diese Bauten in erheblichem Maße mit staatlichen Beihilfen finanziert wurden und ihre Bewirtschaftung lediglich Einnahmen aus der Erhebung einer geringfügigen Gebühr erbringt, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne dieser Vorschrift darstellt, soweit diese Gebühr aufgrund der vorgesehenen Dauer ihrer Erhebung einen nachhaltigen Charakter aufweist.**

2. **Art. 24 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass die Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten wie den im Ausgangsverfahren fraglichen in der Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt besteht, weil diese Dienstleistungen mit der erhaltenen oder zu erhaltenden Gebühr in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, vorausgesetzt, dass diese geringfügige Gebühr den Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung darstellt. Dies gilt unbeschadet der Tatsache, dass mit diesen Dienstleistungen eine gesetzliche Verpflichtung erfüllt wird. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Höhe der erhaltenen**

oder zu erhaltenden Gebühr als Gegenleistung geeignet ist, einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen und dieser Gegenleistung und damit die Entgeltlichkeit der gewährten Dienstleistungen zu begründen. Insbesondere muss sich das Gericht vergewissern, dass die von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens vorgesehene Gebühr die erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen nicht nur teilweise vergütet und dass die Höhe der Gebühr nicht durch etwaige andere Faktoren bestimmt wurde, die gegebenenfalls den unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Dienstleistungen und deren Gegenleistung in Frage stellen könnten.

Unterschriften