Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ATHANASIOS RANTOS
vom 25. September 2025 [1]

Rechtssache C-513/24

Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje
gegen
Odvolací finanční ředitelství

(Vorabentscheidungsersuchen des Nejvyšší správní soud [Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts – Richtlinie 2006/112/EG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Recht auf Vorsteuerabzug – Art. 173 Abs. 1 – *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs – Begriff ‚Gemeinkosten' – Technische und materielle Mindestausstattung von Gesundheitseinrichtungen, die Voraussetzung für den Erhalt der Genehmigung für die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen ist, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, aber für die Erbringung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Dienstleistungen erforderlich sind"

Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) betrifft im Wesentlichen die Auslegung von Art. 173 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) [2].

2. Dieses Vorabentscheidungsersuchen ist Teil eines Rechtsstreits zwischen der Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., Krankenhaus der Mittelböhmischen Region, Tschechische Republik) (im Folgenden: Klägerin des Ausgangsverfahrens) und dem Odvolací finanční ředitelství (Einspruchsfinanzdirektion, Tschechische Republik) (im Folgenden: Finanzdirektion) über das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf Dienstleistungen im Gesundheitsbereich.

3. Das vorlegende Gericht möchte insbesondere wissen, ob ein Steuerpflichtiger im Rahmen von Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, einen Teil der Mehrwertsteuer abziehen kann, die auf den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen erhoben wird, die nach dem anwendbaren nationalen Recht die Mindestausstattung darstellen, die für die Erteilung einer

[1] Originalsprache: Französisch.
[2] ABl. 2006, L 347, S. 1.

Genehmigung für die Erbringung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Dienstleistungen (hier: Gesundheitsdienstleistungen) erforderlich ist, wobei diese Erbringung auch für die Ausübung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Dienstleistungen erforderlich ist.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

4. Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden“.

5. In Art. 168 Buchst. a der Richtlinie heißt es:

„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“.

6. Art. 173 Abs. 1 der Richtlinie sieht vor:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 168, 169 und 170 besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wird gemäß den Artikeln 174 und 175 für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.“

Tschechisches Recht

7. § 1 Abs. 1 der Vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (Verordnung Nr. 92/2012 über die Anforderungen an die technische und materielle Mindestausstattung von Gesundheitseinrichtungen und Anlaufstellen für die häusliche Pflege) vom 15. März 2012 (im

Folgenden: Verordnung Nr. 92/2012)[3], die zum für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Zeitpunkt in Kraft war, sieht im Wesentlichen vor, dass die allgemeinen Anforderungen an die technische und materielle Mindestausstattung (im Folgenden: technische und materielle Ausstattung) von Gesundheitseinrichtungen im Anhang dieser Verordnung aufgeführt werden.

8. Art. 2 Abs. 1 dieser Verordnung bestimmt:

„Eine Gesundheitseinrichtung, in der ein Gesundheitsdienstleister (im Folgenden: Dienstleister) zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung zur Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen zugelassen ist, muss technisch und materiell gemäß dieser Verordnung ausgestattet sein. …“

9. Die Anhänge dieser Verordnung enthalten Hunderte Posten zur technischen und materiellen Ausstattung, über die verschiedene Arten von Gesundheitseinrichtungen verfügen müssen. Dazu gehören beispielsweise Anforderungen an die Räumlichkeiten (Behandlungsraum, Wartezimmer, Patiententoilette, Lagerräume), die Ausstattung dieser Räumlichkeiten (Liege, Waschbecken, Schrank, Stühle, Tische), die Instrumente (Stethoskop, Lupe), die einfachen Geräte (Tonometer, Waage, Blutzuckermessgerät) und auch die komplexeren Geräte (EKG-Gerät, Ultraschallgerät, Laryngoskop, Vitaldatenmonitor).

Ausgangsverfahren, Vorlagefrage und Verfahren vor dem Gerichtshof

10. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist ein Krankenhaus in der Tschechischen Republik. Ihre wirtschaftliche Haupttätigkeit besteht darin, Gesundheitsdienstleistungen zu erbringen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (im Folgenden: Gesundheitsdienstleistungen), während sie auch andere Dienstleistungen erbringt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (im Folgenden: zusätzliche Dienstleistungen)[4]. Nach dem anwendbaren nationalen Recht (d. h. der Verordnung Nr. 92/2012) benötigt die Klägerin, um Gesundheitsdienstleistungen erbringen zu können, für jeden einzelnen Bereich der Gesundheitsversorgung eine Genehmigung und sie muss das Vorhandensein einer Mindestausstattung gewährleisten, um diese Genehmigung zu erhalten.

11. Am 18. Januar 2019 reichte die Klägerin eine ergänzende Steuererklärung für Dezember 2016 ein, in der sie ihr Recht auf einen gekürzten (anteiligen) Vorsteuerabzug für einen Betrag in Höhe von 4 176 327 tschechischen Kronen (CZK) (ca. 164 500 Euro) ausübte. Am 5. Februar 2021 erließ das Finanzamt einen ergänzenden Steuerbescheid, in dem es einen Teil des geforderten Steuerabzugs anerkannte, jedoch den Betrag von 3 287 723 CZK (ca. 129 500 Euro), der Leistungen für die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen entspricht, von diesem Steuerabzug ausschloss.

12. Nach ihrem Einspruch gegen diesen ergänzenden Steuerbescheid, dem durch eine Entscheidung der Finanzdirektion teilweise stattgegeben wurde, und einer Klage gegen diese Entscheidung, die vom Krajský soud v Praze (Regionalgericht Prag, Tschechische Republik)

[3] 36/2012 Sb.

[4] Zu diesen Dienstleistungen gehören u. a. klinische Studien über die Wirkung von Medikamenten, die Unterbringung von Patientenbegleitern, zusätzliche Dienstleistungen für hospitalisierte Patienten, Praktika für Ärzte, Anbieten von Instrumentensterilisation für Dritte, Röntgen-, Ultraschall- und tierärztliche Untersuchungen. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens hat in ihren schriftlichen Erklärungen klargestellt, dass ihre Aktivitäten vielmehr in drei Kategorien zu unterteilen seien: erstens Gesundheitsdienstleistungen zum Schutz der Gesundheit (von der Mehrwertsteuer befreit), zweitens Gesundheitsdienstleistungen mit einem anderen Zweck als dem Gesundheitsschutz (mehrwertsteuerpflichtig) und drittens sonstige Dienstleistungen.

abgewiesen wurde[5], legte die Klägerin beim Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) Kassationsbeschwerde ein; dieser beschloss, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 173 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass, wenn eine Leistung, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, vom Besitz einer Genehmigung für die Erbringung von Leistungen abhängt, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (hier: Gesundheitsdienstleistungen), die Gegenstände und damit zusammenhängenden Dienstleistungen, die nach nationalem Recht zur technischen und materiellen Mindestausstattung von Einrichtungen des Gesundheitswesens gehören und eine Voraussetzung für die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen sind, allgemeine (Gemein-)Kosten darstellen, die unmittelbar und direkt mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen und ihn daher zum Abzug eines Teils der Steuer berechtigen?

13. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die tschechische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Diese Beteiligten und die Finanzdirektion haben in der Sitzung vom 12. Juni 2025 auch mündliche Ausführungen gemacht.

Würdigung

14. Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen vom Gerichtshof wissen, ob ein Steuerpflichtiger im Rahmen von Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, einen Teil der Mehrwertsteuer abziehen kann, die auf den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen erhoben wird, die nach dem anwendbaren nationalen Recht die Mindestausstattung darstellen, die erforderlich ist, um eine Genehmigung für die Erbringung von Dienstleistungen zu erhalten, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (Gesundheitsdienstleistungen), wobei die Erbringung dieser Dienstleistungen auch für die Erbringung von Dienstleistungen erforderlich ist, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (zusätzliche Dienstleistungen).

15. Soweit es um Gegenstände und Dienstleistungen geht, mit denen sowohl Umsätze bewirkt werden sollen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, sieht Art. 173 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Wesentlichen vor, dass nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden darf, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt, und dass der *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten wirtschaftlichen Umsätze gemäß der in den Art. 174 und 175 der Richtlinie beschriebenen Methodik festgelegt wird.

[5] Dieses Gericht wies die Klage mit der Begründung ab, dass die Kosten für die gesamte materielle und technische Ausstattung, über die Krankenhäuser verfügen müssten, um ihren Betrieb und die Erbringung all ihrer Dienstleistungen (Gesundheitsversorgung und steuerpflichtige Dienstleistungen) zu gewährleisten, nicht als Gemeinkosten anzusehen seien, sondern diese nur die Kosten umfassten, die den laufenden Betrieb des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Krankenhauses gewährleisteten und die zumindest in gewissem Umfang tatsächlich für die Erbringung der nicht von der Steuer befreiten Dienstleistungen aufgewendet worden seien.

16. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug [6] eröffnen, bestehen, damit ein Steuerpflichtiger [7] zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer setzt voraus, dass die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören [8].

17. Jedoch wird ein Recht auf Vorsteuerabzug auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Gegenstände und 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 [9]. Wenn hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhängen oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen [10].

18. Daher wird das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug anhand der Ausgangsumsätze bestimmt, auf die sich die Eingangsumsätze beziehen [11], und wenn die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen sowohl mehrwertsteuerpflichtige als auch mehrwertsteuerbefreite Umsätze umfasst, ist auf seine Gemeinkosten die in Art. 173 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Regelung über den Vorsteuerabzug anzuwenden [12].

19. Der Gerichtshof hat außerdem klargestellt, dass das Bestehen von Zusammenhängen zwischen Umsätzen anhand des *objektiven Inhalts* dieser Umsätze zu beurteilen ist. Dies bedeutet insbesondere, dass alle Umstände zu berücksichtigen sind, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden, und nur die Umsätze heranzuziehen sind, die objektiv im Zusammenhang mit der der Steuer unterliegenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen. Maßgebend sind

6 Dieses Recht ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen unmittelbar ausgeübt werden. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet so die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. Urteil vom 4. Oktober 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, im Folgenden: Urteil Voestalpine Giesserei Linz, EU:C:2024:866, Rn. 16 und 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

7 Aus Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht hervor, dass für die Inanspruchnahme des Rechts auf Vorsteuerabzug zwei Voraussetzungen erfüllt sein müssen: Erstens muss der Betroffene ein „Steuerpflichtiger“ im Sinne der Richtlinie sein; zweitens müssen die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht werden (vgl. Urteil Voestalpine Giesserei Linz, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

8 Vgl. Urteil Voestalpine Giesserei Linz (Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

9 Vgl. Urteil Voestalpine Giesserei Linz (Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

10 Vgl. Urteil vom 8. September 2022, Finanzamt R (Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem Gesellschafterbeitrag) (C-98/21, EU:C:2022:645, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang liegt nur dann vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt (vgl. Urteil vom 25. November 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 Siehe Nr. 15 der vorliegenden Schlussanträge.

dementsprechend die *tatsächliche Verwendung der* vom Steuerpflichtigen erworbenen *Gegenstände und Dienstleistungen* und der *ausschließliche Entstehungsgrund des fraglichen Umsatzes*, da dieser als ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts anzusehen ist [13].

20. In dieser Hinsicht hat der Gerichtshof das Bestehen einer gesetzlichen Verpflichtung für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen als solches nicht als entscheidendes oder relevantes Element im Rahmen der Beurteilung des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen diesem Erwerb und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen oder der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen. Beispielsweise hat der Gerichtshof in seinem Urteil Portugal Telecom [14] entschieden, dass das Recht auf Abzug der gesamten Mehrwertsteuer nicht allein deshalb eingeschränkt werden darf, weil die nationale Regelung die besteuerten Umsätze als Ergänzung der Haupttätigkeit einstuft [15], während er in seinem Urteil Becker [16] entschieden hat, dass der Umstand, dass das nationale Zivilrecht ein Unternehmen verpflichtet, die Kosten für die Verteidigung der Interessen seiner Organe in einem Strafverfahren zu übernehmen, für die Einstufung der mit dieser Verteidigung verbundenen Umsätze unerheblich ist [17]. In seinem Urteil PPG Holdings [18] hat der Gerichtshof im Rahmen der Prüfung der Möglichkeit des Abzugs der Kosten für den Erwerb von Leistungen, die für die Sicherstellung der Bewirtschaftung eines Rentenfonds erbracht wurden, zwar auf das Bestehen einer gesetzlichen Verpflichtung für die steuerpflichtige Holdinggesellschaft verwiesen, diesen Rentenfonds für die Arbeitnehmer ihrer Unternehmen zu bilden. Ich denke jedoch, dass diese gesetzliche Verpflichtung keine entscheidende Rolle bei der Beurteilung des Gerichtshofs gespielt hat, der festgestellt hat, dass solche Kosten abzugsfähig sind, *soweit sie Teil der allgemeinen Kosten des betreffenden Unternehmens sind* [19].

21. Im vorliegenden Fall müssen die Einrichtungen nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung zum einen, um eine Genehmigung für die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen zu erhalten, technische und materielle Mindestanforderungen erfüllen, was den Erwerb, die Reparatur, die Wartung und die Instandhaltung der für diese Zwecke notwendigen Ausstattung erfordert [20], und zum anderen müssen diese Einrichtungen, um zusätzliche Dienstleistungen erbringen zu können, die Voraussetzungen für die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen erfüllen.

[13] Vgl. Urteil vom 8. September 2022, Finanzamt R (Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem Gesellschafterbeitrag) (C-98/21, EU:C:2022:645, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[14] Urteil vom 6. September 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 45).

[15] In diesem Fall handelte es sich um der Mehrwertsteuerregelung unterliegende Beraterdienstleistungen, die von Portugal Telecom, einer Holdinggesellschaft, bezogen und ihren Tochtergesellschaften in Rechnung gestellt wurden. Die Umstände dieses Falles unterscheiden sich jedoch von denen, die Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits sind, da die fragliche nationale Regelung nicht die *Auferlegung* von Erwerbsgeschäften betraf, sondern lediglich die *Einstufung* dieser Geschäfte.

[16] Urteil vom 21. Februar 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, Rn. 32).

[17] In diesem Fall ging es darum, dass Herr Becker, Geschäftsführer und Hauptgesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Anwaltsdienstleistungen im Zusammenhang mit der Einleitung eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gegen ihn und einen anderen Geschäftsführer wegen Bestechung bzw. Beihilfe in einem Ausschreibungsverfahren erwarb.

[18] Urteil vom 18. Juli 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, Rn. 25).

[19] Der Vollständigkeit halber halte ich es für angezeigt, die letztgenannte Randnummer wiederzugeben, in der es heißt: „Mit der Errichtung des Fonds hat PPG eine ihr als Arbeitgeber obliegende gesetzliche Verpflichtung erfüllt und die Kosten der von PPG in diesem Rahmen in Anspruch genommenen Dienstleistungen sind, soweit sie Teil ihrer allgemeinen Kosten sind – was das vorlegende Gericht zu prüfen hat –, als solche Kostenelemente der Produkte von PPG“.

[20] Wie in der Vorlageentscheidung dargelegt, sieht die Verordnung Nr. 92/2012 in § 1 Abs. 1 die allgemeinen Anforderungen an die Ausstattung *von Einrichtungen des Gesundheitswesens* und in § 1 Abs. 2 Buchst. c die zusätzlichen Anforderungen an die Ausstattung von *Einrichtungen mit stationärer Versorgung* vor. Außerdem werden in den Anhängen dieser Verordnung die Anforderungen an die Ausstattung der verschiedenen Arten von Einrichtungen des Gesundheitswesens und deren Abteilungen dargelegt.

22. Daher ist es Sache des vorlegenden Gerichts, gemäß der in den Nrn. 16 und 17 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs zu prüfen, ob bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den als Eingangsumsatz erworbenen Leistungen und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen Erstere zu den Gemeinkosten der Klägerin des Ausgangsverfahrens gehören, so dass sie als zu den Kostenelementen der von ihr gelieferten Gegenstände oder Dienstleistungen anzusehen sind. Damit das vorlegende Gericht diese Frage durch eine Würdigung der Tatsachen des Ausgangsverfahrens endgültig entscheiden kann, ist es Sache des Gerichtshofs, dem vorlegenden Gericht diesbezüglich sachdienliche Hinweise zu geben.

23. Vorab stelle ich fest, dass es sich bei dem Zusammenhang, den das vorlegende Gericht in seiner Vorlageentscheidung hervorgehoben hat, nicht um einen *kommerziellen Zusammenhang* zwischen den Eingangs- und Ausgangsumsätzen handelt, sondern um einen *rechtlichen Zusammenhang*, nämlich die Verpflichtung, die der Klägerin des Ausgangsverfahrens durch die in Rede stehende nationale Regelung auferlegt wird, eine bestimmte Anzahl von Gegenständen und Dienstleistungen zu erwerben, um die Gesundheitsdienstleistungen und indirekt auch die zusätzlichen Dienstleistungen erbringen zu können.

24. In dieser Hinsicht bin ich der Ansicht, dass die bloße Existenz einer rechtlichen Verpflichtung zum Erwerb nicht ausreichend ist, um einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen herzustellen, wenn man die Rechtsprechung des Gerichtshofs berücksichtigt, wonach dieser Zusammenhang im Hinblick auf den *objektiven Inhalt* der fraglichen Umsätze zu beurteilen ist [21].

25. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung ist jedoch einer von mehreren Gesichtspunkten, die bei der Beurteilung dieses direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zu berücksichtigen sind, so dass die Kosten für den Erwerb der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen, die nach dieser Regelung für die Erlangung der Genehmigung zur Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen vorgeschrieben sind, als denselben Dienstleistungen *zugeordnet* angesehen werden könnten. Unter den Umständen des vorliegenden Falles ist nicht so sehr das Bestehen einer gesetzlichen Verpflichtung von Bedeutung, sondern vielmehr die Tatsache, dass die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen gemäß dieser gesetzlichen Verpflichtung erworben werden, um der Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen zugeordnet zu werden [22].

26. Diese Feststellung gilt auch, wenn – wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens geltend macht und vorbehaltlich der Prüfung durch das vorlegende Gericht – bestimmte, nicht von der Steuer befreite Dienstleistungen, die sie erbringt, obwohl sie der Mehrwertsteuer unterliegen, als *Gesundheitsdienstleistungen* eingestuft werden und somit unter die in Rede stehende gesetzliche Verpflichtung fallen. In diesem Fall können die Kosten für den Erwerb der betreffenden

[21] Siehe Nrn. 17 und 19 der vorliegenden Schlussanträge. Diese Feststellung steht meiner Ansicht nach auch im Einklang mit der in Nr. 20 der vorliegenden Schlussanträge wiedergegebenen Rechtsprechung des Gerichtshofs.

[22] Mit anderen Worten könnte angenommen werden, dass diese Gegenstände und Dienstleistungen der betreffenden Tätigkeit zugeordnet sind, da die Zuordnung dieser Gegenstände und Dienstleistungen zu den Gesundheitsdienstleistungen unmittelbar durch die gesetzliche Regelung anhand ihrer (möglichen) Verwendung bestimmt wird.

Gegenstände und Dienstleistungen zwischen den steuerbefreiten Gesundheitsdienstleistungen und den mehrwertsteuerpflichtigen Gesundheitsdienstleistungen aufgeteilt und anteilig abgezogen werden [23].

27. Im Hinblick auf die *zusätzlichen Dienstleistungen* verhält es sich jedoch anders. Selbst wenn man annimmt, dass die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen erforderlich ist, um diese zusätzlichen Dienstleistungen erbringen zu können, weise ich darauf hin, dass, soweit die Verpflichtung, die durch die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung auferlegt wird, allein auf die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen und nicht von zusätzlichen Dienstleistungen abzustellen scheint, nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Gegenstände und Dienstleistungen, deren Erwerb vorgeschrieben ist, der Erbringung der zusätzlichen Dienstleistungen zugeordnet werden. Der Zusammenhang zwischen den Eingangsgegenständen und -dienstleistungen auf der einen und der Erbringung der zusätzlichen Ausgangsdienstleistungen auf der anderen Seite ist nämlich nicht hinreichend direkt und unmittelbar, was bedeutet, dass die Ausgaben für den Erwerb dieser Gegenstände und Dienstleistungen nicht wie Gemeinkosten behandelt werden können, nur weil ihr Erwerb durch diese nationale Regelung vorgeschrieben ist [24].

28. Jedenfalls schließt die Tatsache, dass die gesetzliche Verpflichtung es nicht automatisch erlaubt, einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen den durch die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung auferlegten Eingangsumsätzen und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen herzustellen, nicht aus, dass das Bestehen eines solchen Zusammenhangs im Einzelfall nach den Grundsätzen der in den Nrn. 16 bis 20 der vorliegenden Schlussanträge wiedergegebenen Rechtsprechung des Gerichtshofs nachgewiesen werden kann. Soweit ein Teil der streitigen Gegenstände und Dienstleistungen auch für die Erbringung von zusätzlichen Dienstleistungen erforderlich ist, steht ihr Erwerb in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten, was bedeutet, dass das Recht auf Abzug diesen Tätigkeiten anteilig zugeordnet werden kann. In dieser Hinsicht bin ich der Auffassung, dass der entscheidende Gesichtspunkt dafür, dass die Ausgangsumsätze das Recht auf anteiligen Vorsteuerabzug aus den Eingangsumsätzen eröffnen, entgegen dem, was das vorlegende Gericht anzudeuten scheint, nicht in der tatsächlichen oder regelmäßigen Nutzung der vorab erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen besteht, sondern vielmehr in der *Möglichkeit* einer solchen Nutzung [25].

[23] Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen, deren Erwerb vorgeschrieben wird, nicht mit allen von der Klägerin des Ausgangsverfahrens erbrachten Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, hat die Klägerin des Ausgangsverfahrens nämlich nachzuweisen, dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen den von ihr erbrachten Gesundheitsdienstleistungen zugeordnet sind. In diesem Zusammenhang spielen die Beweislastregeln, die gemäß dem Grundsatz der Verfahrensautonomie dem nationalen Recht unterliegen, eine entscheidende Rolle, unbeschadet der Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität. Während diese Beweislast zunächst beim Steuerpflichtigen liegt, der verpflichtet ist, den Nachweis zu erbringen, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Eingangsaufwendungen, die er abziehen will, und ihrer Zuordnung zu den der Mehrwertsteuer unterliegenden Ausgangsumsätzen besteht, könnte das Vorhandensein einer gesetzlichen Verpflichtung, die diese Zuordnung selbst vorsieht, ausreichen, um die Beweislast auf die Steuerverwaltung zu übertragen.

[24] Mit anderen Worten, wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen betont hat, reicht der bloße Umstand, dass eine Einrichtung ihre Haupttätigkeit (die im Bewirken steuerbefreiter Umsätzen besteht) nur aufgrund des Erwerbs bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen ausüben kann – und darüber hinaus auch Tätigkeiten im Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen ausüben kann – nicht aus, um einen solchen Zusammenhang nachzuweisen.

[25] Was die Methoden oder Kriterien für die Aufteilung von aus Anlass von Eingangsumsätzen entstehenden Kosten betrifft, so obliegt es den Mitgliedstaaten, in Ermangelung ausdrücklicher Vorschriften in der Mehrwertsteuerrichtlinie gemäß den Vorgaben und Methoden in Art. 173 Abs. 2 sowie in den Art. 174 und 175 dieser Richtlinie sicherzustellen, dass der Abzug der Vorsteuer nur im Verhältnis zur Höhe der Umsätze, die zum Abzug berechtigen, zulässig ist (vgl. u. a. in diesem Sinne Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, insbesondere S. 1124).

29. Die Richtigkeit dieser Würdigung erscheint mir umso klarer, wenn man das vom vorlegenden Gericht angeführte Beispiel des Erwerbs eines Defibrillators als Pflichtausstattung für eine Intensivstation (und damit für die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen) berücksichtigt.

30. Zum einen ist es sehr unwahrscheinlich, dass ein Defibrillator als mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin des Ausgangsverfahrens verbunden betrachtet werden kann. In der Tat ist der Zusammenhang zwischen dem Erwerb dieses Ausstattungsgegenstands und bestimmten Ausgangsleistungen, wie der Durchführung von klinischen Studien oder das Anbieten von Praktika für angehende Ärzte (zusätzliche Dienstleistungen), nicht offensichtlich. Dieser Zusammenhang kann daher nicht für Dienstleistungen angenommen werden, die in keinem Fall die Verwendung eines Defibrillators erfordern und deren einziger Zusammenhang mit dem Erwerb dieses Instruments sich auf die Tatsache beschränkt, dass sie nur in Verbindung mit einer Tätigkeit erbracht werden können, die die Verwendung eines solchen Instruments erfordern kann.

31. Zum anderen kann nicht ausgeschlossen werden, dass ein Defibrillator im Rahmen von medizinischen Eingriffen verwendet werden kann, die der Mehrwertsteuer unterliegen, wie im Fall gynäkologischer Gesundheitsdienstleistungen unter Vollnarkose, die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens in ihren schriftlichen Erklärungen genannt werden. In einer solchen Situation könnte die gleiche Ausstattung, obwohl sie ihrer Bestimmung nach in der Intensivstation regelmäßiger zum Einsatz kommt als in der gynäkologischen Abteilung, in diesem zweiten Fall dennoch als eine Ausstattung benötigt werden, die bei Bedarf verwendet werden *kann*, so dass ein Zusammenhang zwischen ihrem Erwerb und der ausgeübten Tätigkeit besteht [26]. Wie insbesondere aus dem Urteil Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27] hervorgeht, muss ein Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen nicht ausschließlich sein und kann Eingangstätigkeiten betreffen, die auch anderen Ausgangsumsätzen oder anderen Personen zugutekommen [28].

32. Abschließend bin ich der Ansicht, dass Art. 173 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Kosten, die einem Steuerpflichtigen für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entstehen, die nach dem anwendbaren nationalen Recht eine technische und materielle Mindestausstattung für die Ausübung von Tätigkeiten darstellen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (im vorliegenden Fall Gesundheitsdienstleistungen), nicht allein aus diesem Grund Gemeinkosten entsprechen, die in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen stehen und daher zum anteiligen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen, auch für eine zum Abzug berechtigende Leistung, die vom Besitz einer Genehmigung zur Ausübung der Tätigkeiten abhängt, die nicht zum Abzug berechtigen, außer es wird nachgewiesen, dass diese Gegenstände und Dienstleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen.

[26] Selbstverständlich obliegt es in einem solchen Fall der Klägerin des Ausgangsverfahrens, nachzuweisen, dass der Defibrillator im Rahmen ihrer gesundheitsbezogenen Tätigkeiten verwendet werden kann.

[27] Vgl. Urteil vom 14. September 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 40).

[28] In diesem Fall hatte ein Unternehmen der Iberdrola Gruppe über eine dritte Gesellschaft Arbeiten zur Instandsetzung einer Pumpstation in einer bulgarischen Gemeinde durchgeführt und plante den Bau von Gebäuden, die an diese Pumpstation angeschlossen werden konnten. Obwohl diese Arbeiten auch der betroffenen Gemeinde zugutekamen, hat der Gerichtshof dennoch anerkannt, dass sie zumindest teilweise auch für die Bedürfnisse der von dieser Gesellschaft errichteten Gebäude notwendig waren, so dass ihr zumindest anteilig ein Recht auf Abzug der Kosten dieser Arbeiten in Bezug auf ihre in Rede stehenden Immobiliengeschäfte gewährt werden konnte.

Ergebnis

33. Vor dem Hintergrund aller vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) wie folgt zu beantworten:

Art. 173 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

die Kosten, die einem Steuerpflichtigen für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entstehen, die nach dem anwendbaren nationalen Recht eine technische und materielle Mindestausstattung für die Ausübung von Tätigkeiten darstellen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (im vorliegenden Fall Gesundheitsdienstleistungen), nicht allein aus diesem Grund Gemeinkosten entsprechen, die in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen stehen und daher zum anteiligen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen, auch für eine zum Abzug berechtigende Leistung, die vom Besitz einer Genehmigung zur Ausübung der Tätigkeiten abhängt, die nicht zum Abzug berechtigen, außer es wird nachgewiesen, dass diese Gegenstände und Dienstleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen.