Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

16. Februar 2012*

„Steuerrecht — Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Vorsteuerabzug — Art. 17 Abs. 2 und 5 sowie Art. 19 — ‚Subventionen', die für den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen verwendet werden — Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug"

In der Rechtssache C-25/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) mit Entscheidung vom 10. November 2010, beim Gerichtshof eingegangen am 17. Januar 2011, in dem Verfahren

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

gegen

Fazenda Pública

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin A. Prechal sowie der Richter L. Bay Larsen (Berichterstatter) und E. Jarašiūnas,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA, vertreten durch A. Jacinto und M. Brás, advogados,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes als Bevollmächtigten,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und P. Guerra e Andrade als Bevollmächtigte,

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

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 17 Abs. 2 und 5 sowie Art. 19 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (im Folgenden: Varzim Sol) und der Fazenda Pública wegen Nacherhebungsbescheiden über Mehrwertsteuer und Verzugszinsen für die Jahre 2002 bis 2004.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“, und „die Einfuhr von Gegenständen“ der Mehrwertsteuer.

4 In Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie heißt es:

„Im Inland

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen …“

5 Art. 17 der Sechsten Richtlinie, der Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug regelt, bestimmt in seinen Abs. 2 und 5:

„(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland 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,

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a), Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird.

…

(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

Jedoch können die Mitgliedstaaten

a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden;

b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;

c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;

d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Vorsteuerabzug nach der in Unterabsatz 1 vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden;

e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist.

…“

6 Art. 19 der Richtlinie, der die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs regelt, bestimmt in seinem Abs. 1:

„Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

— im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

— im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a) genannt sind.

Der Pro-rata-Satz wird auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.“

Nationales Recht

7 Art. 23 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„(1) Wenn ein Steuerpflichtiger in Ausübung seiner Tätigkeit Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen ausführt, für die teilweise kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ist die auf den Erwerb entrichtete Mehrwertsteuer nur zu dem Prozentsatz abziehbar, der dem Jahresbetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze entspricht.

(2) Ungeachtet der Bestimmungen des vorstehenden Absatzes kann der Steuerpflichtige den Abzug gemäß der tatsächlichen Zuordnung aller oder eines Teils der verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen vornehmen, sofern er vorab die Generaldirektion Direkte und indirekte Steuern hiervon unterrichtet, wobei diese ihm im Fall starker Verzerrungen bei der Besteuerung besondere Voraussetzungen auferlegen oder dieses Verfahren beenden kann.

(3) Die Steuerverwaltung kann den Steuerpflichtigen zu einem Vorgehen gemäß den Bestimmungen des vorstehenden Absatzes verpflichten,

a) wenn der Steuerpflichtige unterschiedliche wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt;

b) wenn die Anwendung des Verfahrens nach Absatz 1 zu starken Verzerrungen bei der Besteuerung führt.

(4) Der in Absatz 1 genannte besondere Prozentsatz des Vorsteuerabzugs ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält im Zähler den je Jahr ermittelten Betrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 19 und Artikel 20 Absatz 1 berechtigenden Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, abzüglich der Mehrwertsteuer, und im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag aller Umsätze des Steuerpflichtigen, abzüglich der Mehrwertsteuer, einschließlich der von der Steuerpflicht befreiten oder nicht von der Mehrwertsteuerregelung erfassten Umsätze, insbesondere der nicht besteuerten Subventionen, sofern diese keine Ausstattungsbeihilfen darstellen.

…“

8 Gesellschaften, die über eine Konzession für den Betrieb von Glücksspielen in einer Glücksspielzone verfügen, sind u. a. den Bestimmungen des Decreto-lei Nr. 422/89 vom 2. Dezember 1989 in geänderter Fassung unterworfen. Art. 16 dieses Decreto-lei sieht vor:

„(1) Unbeschadet der anderen in diesem Text vorgesehenen Verpflichtungen, der ergänzenden Rechtsvorschriften und der jeweiligen Konzessionsverträge verpflichten sich die Konzessionsunternehmen,

…

b) in den dafür vorgesehenen Räumlichkeiten des Casinos regelmäßig Animationsprogramme mit einem guten künstlerischen Niveau zu organisieren;

c) touristische, kulturelle und sportliche Veranstaltungen zu fördern und zu organisieren, an öffentlichen Initiativen dieser Art teilzunehmen, die auf die Förderung des Tourismus in der betreffenden Glücksspielzone abzielen, und die Werbung für die Glücksspielzone im Ausland zu unterstützen oder zu betreiben …

(2) Zur Erfüllung der Verpflichtungen in den Buchstaben b) und c) des vorstehenden Absatzes müssen die Konzessionäre einen Betrag in Höhe von mindestens 3 % der im vorausgegangenen Jahr erzielten oder, wenn es sich um das erste Konzessionsjahr handelt, der im fraglichen Jahr erzielten Bruttospieleinnahmen bereitstellen, wobei in jedem Fall die für die Erfüllung der genannten Verpflichtungen bereitgestellte Summe nicht kleiner als 1 % dieser Einnahmen sein darf.“

9 Die vertragliche Regelung der Konzessionen für den Betrieb von Glücksspielen in den Glücksspielzonen wurde durch das Decreto-lei Nr. 275/2001 vom 17. Oktober 2001 geändert. Dessen Art. 2 Abs. 4 sieht vor:

„Die jährlichen Gegenleistungen, zu denen die Konzessionäre in den Glücksspielzonen Algarve, Espinho, Estoril und Póvoa de Varzim verpflichtet bleiben, dürfen nicht unter den in der beigefügten Tabelle angegebenen Werten liegen …“

10 Art. 5 dieses Decreto-lei, der die Regelung der Anrechnung von Lasten im Bereich Animation und Tourismuswerbung betrifft, bestimmt:

„(1) In den jährlichen Gegenleistungen für den Betrieb, die die Konzessionsunternehmen erbringen müssen, … erfolgt die Anrechnung von bis zu 1 % der Bruttoeinnahmen aus den Glücksspielen auf die Lasten in Bezug auf die Erfüllung der in Artikel 16 Absatz 1 Buchstaben b) und c) des Decreto-lei Nr. 422/89 … vorgesehenen Verpflichtungen; diese Lasten dürfen nicht unter 3 % der Bruttoeinnahmen aus den Glücksspielen liegen.

(2) Übersteigen diese Lasten zusammen mit den Nettoausgaben für Animation und Restauration und den Lasten für Werbung und Marketing 3 % der Bruttoeinnahmen aus den Glücksspielen, sind die Konzessionäre … berechtigt, ergänzend 50 % der den … erforderlichen Mindestbetrag übersteigenden Lasten abzuziehen, wobei dieser zusätzliche Abzug 3 % der Bruttoeinnahmen aus den Glücksspielen nicht übersteigen darf.

(3) Der letztgenannte Abzug darf im Fall der Glücksspielzonen Póvoa de Varzim … nur nach Maßgabe und bis zu einer Höhe von 25 % der Steigerung der Bruttoeinnahmen aus Glücksspielen eines jeden Geschäftsjahrs im Vergleich zum vorangegangenen Geschäftsjahr vorgenommen werden.“

11 Diese für die Anrechnung der Lasten im Bereich der Animation und Tourismuswerbung geltende Regelung wurde in dem Vertrag über die Varzim Sol gewährte Konzession für den Betrieb von Glücksspielen in der ständigen Glücksspielzone Póvoa de Varzim wiedergegeben.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

12 Varzim Sol betreibt ein Casino auf der Grundlage eines am 14. Dezember 2001 geschlossenen Konzessionsvertrags für den Betrieb von Glücksspielen in der ständigen Glücksspielzone Póvoa de Varzim. Dieser Vertrag verpflichtet sie zur Durchführung einer bestimmten Zahl von künstlerischen und kulturellen Veranstaltungen, aber auch zur Beteiligung an der Werbung für die Glücksspielzone, in der sich das Casino befindet.

13 Varzim Sol übt zugleich Tätigkeiten im Bereich Glücksspiele, die von der Mehrwertsteuer befreit sind, Tätigkeiten im Bereich Restauration und Animation, die der Mehrwertsteuer unterliegen, sowie Tätigkeiten im Bereich Verwaltung und Finanzen, bei denen die Mehrwertsteuer teilweise abzugsfähig ist, aus. In den Bereichen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, wird der Vorsteuerabzug nach der Methode der tatsächlichen Zuordnung gemäß Art. 23 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes vorgenommen.

14 Außerdem ist Varzim Sol gemäß den geltenden Rechtsvorschriften und dem Konzessionsvertrag verpflichtet, an den portugiesischen Staat eine anfängliche Gegenleistung, aber auch eine jährliche Gegenleistung zu zahlen, die auf der Grundlage der im Glücksspielbereich erzielten Einnahmen berechnet wird. Sie ist berechtigt, einen Teil der für die Erfüllung ihrer Verpflichtungen in Bezug auf Animation und Tourismuswerbung entstandenen Kosten auf diese jährliche Gegenleistung anzurechnen. Der Betrag dieser Anrechnung hängt sowohl von der Höhe der entstandenen Kosten als auch von der Höhe der durch die Glücksspieltätigkeit erzielten Einnahmen ab.

15 Nach einer Prüfung durch die Steuerbehörden erhielt Varzim Sol Nacherhebungsbescheide über einen Betrag von 496 697,14 Euro für die Jahre 2002 bis 2004. Diese Berichtigungen beruhen auf einer Beanstandung der von Varzim Sol zur Berechnung des Betrags der abzugsfähigen Vorsteuer für die Bereiche Restauration und Animation angewendeten Methode.

16 Die Fazenda Pública ist nämlich der Auffassung, dass die auf die jährliche Gegenleistung als Kompensation für die mit der Animation und der Werbung zusammenhängenden Lasten vorgenommene Anrechnung als Betriebsbeihilfe im Sinne von Art. 23 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes zu qualifizieren sei. Da diese Beihilfe nicht der Mehrwertsteuer unterliege, müssten die Tätigkeiten in den Bereichen Restauration und Animation als gemischte Tätigkeiten behandelt werden. Daher müsse der Vorsteuerabzug für diese Bereiche auf der Basis eines Pro-rata-Satzes vorgenommen werden, der eine Berücksichtigung sowohl der von der Steuer befreiten Tätigkeiten als auch der besteuerten Tätigkeiten erlaube.

17 Varzim Sol zahlte die geforderten Beträge, erhob aber Klage. Diese Klage wurde vom Tribunal administrativo e fiscal do Porto abgewiesen. Varzim Sol legte hiergegen Rechtsmittel zum Supremo Tribunal Administrativo ein.

18 Varzim Sol ist der Auffassung, dass sich der angerechnete Betrag, selbst wenn er – was nicht der Fall sei – als Subvention zu qualifizieren wäre, nicht auf Mehrwertsteuerabzüge von Steuerpflichtigen auswirken könne, die im Rahmen der Methode der tatsächlichen Zuordnung ausschließlich besteuerte und keine befreiten Tätigkeiten ausübten, wie die Restauration und die Animation, die zum Vorsteuerabzug berechtigten.

19 Hilfsweise macht Varzim Sol geltend, dass die vom Tribunal administrativo e fiscal do Porto bestätigte Argumentation der Fazenda Pública zu einer gegen die Sechste Richtlinie in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof in den Urteilen vom 6. Oktober 2005, Kommission/Spanien (C-204/03, Slg. 2005, I-8389) und Kommission/Frankreich (C-243/03, Slg. 2005, I-8411), verstoßenden Verzerrung in Bezug auf Mehrwertsteuerabzüge führe.

20 Vor diesem Hintergrund hat das Supremo Tribunal Administrativo das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 23 des Mehrwertsteuergesetzes mit Art. 17 Abs. 2 und 5 sowie Art. 19 der Sechsten Richtlinie vereinbar?

2. Falls diese Frage bejaht wird, ist es mit Art. 17 Abs. 2 und 5 sowie Art. 19 der Sechsten Richtlinie vereinbar, wenn aufgrund von Beihilfen für den betreffenden Bereich, die nicht besteuert werden („Inputs“), gemäß Art. 23 des Mehrwertsteuergesetzes ein bestimmter Pro-rata-Satz für den Abzug der von den Steuerpflichtigen, die – sei es auch durch tatsächliche Zuordnung – lediglich steuerpflichtige Tätigkeiten durchführen, entrichteten Mehrwertsteuer festgelegt wird?

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit

21 Die Portugiesische Republik macht in erster Linie geltend, das Vorabentscheidungsersuchen sei unzulässig.

22 In Bezug auf die erste Frage führt sie aus, diese habe die Beurteilung der Vereinbarkeit des innerstaatlichen portugiesischen Rechts, d. h. von Art. 23 des Mehrwertsteuergesetzes, mit bestimmten Normen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zum Gegenstand.

23 Der Gerichtshof könne zwar im Rahmen der in Art. 267 AEUV vorgesehenen Zusammenarbeit zwischen den Gerichten dem innerstaatlichen Gericht anhand der Akten Auslegungsgesichtspunkte liefern, die ihm für die Beurteilung der Wirkungen der Bestimmungen dienlich erschienen, doch enthalte die Vorlageentscheidung an keiner Stelle auch nur kurze, präzise Angaben zu den Bestimmungen des im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden innerstaatlichen portugiesischen Rechts.

24 Die Ungenauigkeit der ersten Frage impliziere sogar, dass mit ihr um eine allgemeine Stellungnahme ersucht werde, was nach Art. 267 AEUV nicht zulässig sei.

25 Diese Erwägungen gälten im Wesentlichen auch für die zweite Frage.

26 Wegen der Lücken in der Vorlageentscheidung könne somit weder der Gerichtshof eine sachdienliche Antwort geben, noch könnten die Mitgliedstaaten und die übrigen Beteiligten in der vorliegenden Rechtssache Erklärungen abgeben.

27 Insoweit ist erstens darauf hinzuweisen, dass das mit Art. 267 AEUV errichtete System der Zusammenarbeit auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht. Im Rahmen eines gemäß diesem Artikel eingeleiteten Verfahrens ist die Auslegung der nationalen Vorschriften Sache der Gerichte der Mitgliedstaaten und nicht des Gerichtshofs, und es kommt diesem nicht zu, sich zur Vereinbarkeit von Vorschriften des innerstaatlichen Rechts mit den Bestimmungen des Unionsrechts zu äußern. Dagegen ist der Gerichtshof befugt, dem nationalen Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die es diesem Gericht ermöglichen, über die Frage der Vereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht zu entscheiden (Urteile vom 6. März 2007, Placanica u. a., C-338/04, C-359/04 und C-360/04, Slg. 2007, I-1891, Randnr. 36, und vom 8. September 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International, C-42/07, Slg. 2009, I-7633, Randnr. 37).

28 Zwar soll sich der Gerichtshof nach dem Wortlaut der Fragen, zu denen das vorlegende Gericht um Vorabentscheidung ersucht, zur Vereinbarkeit einer innerstaatlichen Rechtsvorschrift mit dem Unionsrecht äußern, doch ist er durch nichts daran gehindert, dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, indem er ihm Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts liefert, anhand deren das Gericht selbst über die Vereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem Unionsrecht entscheiden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil Placanica u. a., Randnr. 37).

29 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen eines nationalen Gerichts nur dann zurückweisen kann, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. u. a. Urteile vom 15. Dezember 1995, Bosman, C-415/93, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 61, und vom 31. März 2011, Schröder, C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Randnr. 17).

30 Die Informationen, die dem Gerichtshof im Rahmen einer Vorlageentscheidung geliefert werden müssen, dienen nicht nur dazu, es dem Gerichtshof zu ermöglichen, dem vorlegenden Gericht sachdienliche Antworten zu geben, sondern sie sollen auch den Regierungen der Mitgliedstaaten und den anderen Beteiligten die Möglichkeit geben, sich gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union zu äußern. Dazu muss das nationale Gericht den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in den sich seine Fragen einfügen, definieren oder zumindest die tatsächlichen Annahmen erläutern, auf denen diese Fragen beruhen (vgl. Urteil Schröder, Randnr. 18).

31 Das Vorabentscheidungsersuchen ist somit als zulässig anzusehen, wenn die vom vorlegenden Gericht gelieferten Informationen genügen, um den Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits sowie dessen für die Unionsrechtsordnung bedeutsamen Hauptstreitpunkte darzulegen und um sowohl den Mitgliedstaaten die Abgabe ihrer Erklärungen gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs und eine wirkungsvolle Beteiligung am Verfahren vor dem Gerichtshof als auch dem Gerichtshof eine sachdienliche Beantwortung der Fragen des vorlegenden Gerichts zu ermöglichen (vgl. in diesem Sinne Urteil Schröder, Randnrn. 19, 21 und 22).

32 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass der Vorsteuerabzug bei den von Varzim Sol ausgeübten und der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeiten der Restauration und Animation nach der Methode der tatsächlichen Zuordnung vorgenommen wird. Zudem ist Varzim Sol in Bezug auf die jährliche Gegenleistung, die auf der Grundlage der im Glücksspielbereich erzielten Einnahmen berechnet wird und von ihr an den Staat zu zahlen ist, berechtigt, auf diese einen Teil der für die Umsetzung ihrer Verpflichtungen zur Animation und Tourismuswerbung entstandenen Kosten anzurechnen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die Tätigkeiten der Restauration und Animation, da diese Anrechnung eine nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Betriebsbeihilfe darstelle, als gemischte Tätigkeiten zu behandeln, so dass der Vorsteuerabzug in diesen Bereichen auf der Grundlage eines Pro-rata-Satzes vorzunehmen sei, der eine Berücksichtigung sowohl steuerfreier als auch besteuerter Tätigkeiten ermögliche. Varzim Sol ist dagegen der Auffassung, dass sich diese angebliche Subvention nicht auf den Mehrwertsteuerabzug bei Steuerpflichtigen auswirken dürfe, die im Rahmen der Methode der tatsächlichen Zuordnung ausschließlich besteuerte und keine befreiten Tätigkeiten ausübten, wie die Restauration und die Animation, die zum Vorsteuerabzug berechtigten.

33 Diese Informationen reichen nach der in den Randnrn. 30 und 31 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung aus. Im Übrigen deutet nichts darauf hin, dass die vom vorlegenden Gericht gelieferten Informationen es den in Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs genannten Verfahrensbeteiligten nicht erlaubt hätten, ihre Erklärungen gemäß diesem Artikel abzugeben und sich wirkungsvoll am Verfahren vor dem Gerichtshof zu beteiligen.

34 Das Vorabentscheidungsersuchen ist demnach zulässig.

Zur Begründetheit

35 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 17 Abs. 2 und 5 und Art. 19 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie es einem Mitgliedstaat, der gemischt Steuerpflichtigen gestattet, den in diesen Bestimmungen vorgesehenen Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen vorzunehmen, verbieten, den abzugsfähigen Betrag für Bereiche, in denen diese Steuerpflichtigen ausschließlich besteuerte Tätigkeiten ausüben, unter Einbeziehung von nicht besteuerten „Subventionen“ in den Nenner des zur Ermittlung des Pro-rata-Satzes des Abzugs dienenden Bruchs zu berechnen.

36 Nach ständiger Rechtsprechung ist das in den Art. 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Es wird für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt. Jede Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug wirkt sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen sind daher nur in den in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig (vgl. u. a. Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 28).

37 Insoweit sieht Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie vor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, und nach Art. 17 Abs. 2 ist der Steuerpflichtige, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, befugt, die 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, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen (vgl. Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 29).

38 Für gemischt Steuerpflichtige folgt aus Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie, dass das Recht auf Vorsteuerabzug anhand eines gemäß Art. 19 dieser Richtlinie festgelegten Pro-rata-Satzes zu ermitteln ist. Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 ermächtigt jedoch die Mitgliedstaaten, eine der anderen in diesem Unterabsatz aufgeführten Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen, zu denen die Festlegung eines besonderen Pro-rata-Satzes für jeden Tätigkeitsbereich oder der Abzug der Vorsteuer nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit gehören (vgl. Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 30).

39 Nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie sind die unmittelbar mit dem Preis eines Gegenstands oder einer Dienstleistung zusammenhängenden Subventionen ebenso wie diese zu besteuern. Für andere als die unmittelbar mit dem Preis zusammenhängenden Subventionen sieht Art. 19 Abs. 1 dieser Richtlinie vor, dass die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, sie bei der Ermittlung des anwendbaren Pro-rata-Satzes in den Nenner einzubeziehen, wenn ein Steuerpflichtiger sowohl Umsätze tätigt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch befreite Umsätze (vgl. Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 31).

40 Im Ausgangsverfahren ist unstreitig, dass es Varzim Sol gestattet war, den Abzug nach einer anderen Methode als dem gemäß Art. 19 der Sechsten Richtlinie festgelegten Pro-rata-Satz vorzunehmen, nämlich nach der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 dieser Richtlinie geregelten Methode der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit.

41 Da jedoch die von Varzim Sol in den Bereichen Restauration und Animation ausgeübten Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterlagen, bezieht sich das Recht auf Vorsteuerabzug nach der Methode der tatsächlichen Zuordnung auf die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen.

42 Da es dem Steuerpflichtigen nämlich gestattet war, den Vorsteuerabzug nach der Methode der tatsächlichen Zuordnung vorzunehmen, sind die Bestimmungen des Art. 19 der Sechsten Richtlinie nicht anwendbar und können daher das sich aus dieser Richtlinie ergebende Recht auf Vorsteuerabzug in den fraglichen Bereichen nicht beschränken.

43 Nach den vorstehenden Erwägungen ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Art. 17 Abs. 2 und 5 und Art. 19 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie es einem Mitgliedstaat, der gemischt Steuerpflichtigen gestattet, den in diesen Bestimmungen vorgesehenen Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen vorzunehmen, verbieten, den abzugsfähigen Betrag für Bereiche, in denen diese Steuerpflichtigen ausschließlich besteuerte Tätigkeiten ausüben, unter Einbeziehung von nicht besteuerten „Subventionen“ in den Nenner des zur Ermittlung des Pro-rata-Satzes des Abzugs dienenden Bruchs zu berechnen.

Kosten

44 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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:

Art. 17 Abs. 2 und 5 und Art. 19 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage sind dahin auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat, der gemischt Steuerpflichtigen gestattet, den in diesen Bestimmungen vorgesehenen Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen vorzunehmen, verbieten, den abzugsfähigen Betrag für Bereiche, in denen diese Steuerpflichtigen ausschließlich besteuerte Tätigkeiten ausüben, unter Einbeziehung von nicht besteuerten „Subventionen“ in den Nenner des zur Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Abzugs dienenden Bruchs zu berechnen.

Unterschriften