

Downloaded via the EU tax law app / web

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

18. Oktober 2012(*)

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Recht auf Vorsteuerabzug – Sacheinlage – Zerstörung von Immobilien – Neubauten – Berichtigung“

In der Rechtssache C-234/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad Varna (Bulgarien) mit Entscheidung vom 3. Mai 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Mai 2011, in dem Verfahren

TETS Haskovo AD

gegen

Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Richterin R. Silva de Lapuerta (Berichterstatlerin) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Dritten Kammer sowie der Richter K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz und D. Sváby,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: K. Sztranc-S?awiczek, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. Mai 2012,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der TETS Haskovo AD, vertreten durch M. Dimitrov, advokat,
- des Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertreten durch S. Avramov,
- der bulgarischen Regierung, vertreten durch Y. Atanasov und T. Ivanov als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch C. Soulay und D. Roussanov als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 14. Juni 2012

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 185 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Richtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der TETS Haskovo AD (im Folgenden: TETS Haskovo) und dem Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Verwaltung des Vollzugs“ Varna der Nationalen Agentur für Einnahmen, im Folgenden: Direktor) über die Berichtigung eines Vorsteuerabzugs.

Unionsrecht

3 Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie bestimmt:

„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

4 Art. 168 der Richtlinie sieht vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten 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;

...“

5 Nach Art. 184 der Richtlinie wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.

6 Art. 185 der Richtlinie lautet:

„(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

(3) Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.“

7 Nach Art. 186 der Richtlinie legen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Anwendung der Art. 184 und 185 der Richtlinie fest.

Bulgarisches Recht

8 Der Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz) (DV Nr. 63 vom 4. August 2006, im Folgenden: ZDDS) ist am 1. Januar 2007 in Kraft getreten.

9 Art. 5 ZDDS sieht vor:

„Als Gegenstand im Sinne dieses Gesetzes gilt jede bewegliche oder unbewegliche Sache einschließlich Elektrizität, Gas, Wasser, Wärme, Kälte und ähnlicher Gegenstände sowie Standardsoftware.“

10 Art. 6 Abs. 1 ZDDS bestimmt:

„Als Lieferung eines Gegenstands im Sinne dieses Gesetzes gilt die Übertragung des Eigentumsrechts oder eines anderen dinglichen Rechts an dem Gegenstand.“

11 In Art. 10 ZDDS heißt es:

„(1) Nicht als Lieferung eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung gilt die Lieferung oder Dienstleistung an den Übernehmer durch die in Umwandlung befindliche, veräußernde oder einbringende Person infolge

...

3. der Einbringung einer Sacheinlage in eine Handelsgesellschaft.

(2) In den Fällen nach Abs. 1 tritt die Person, die die Gegenstände oder Dienstleistungen erhält, die Rechtsnachfolge hinsichtlich aller mit ihnen zusammenhängenden Rechte und Pflichten nach diesem Gesetz an, einschließlich des Rechts auf Vorsteuerabzug und der Verpflichtung zur Berichtigung eines Vorsteuerabzugs.

...“

12 Die Berichtigung der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist mit Ausnahme der Fälle, in denen sich die Steuergrundlage oder die Art der Lieferung bzw. Dienstleistung geändert hat, in Art. 79 ZDDS geregelt:

”...

(3) Eine registrierte Person, die die Vorsteuer auf von ihr hergestellte, gekaufte, erworbene oder eingeführte Gegenstände vollständig oder teilweise abgezogen hat, berechnet und schuldet einen Steuerbetrag in der Höhe der abgezogenen Vorsteuer, wenn die Waren zerstört wurden, Fehlmengen festgestellt wurden oder die Waren als Ausschuss aussortiert wurden oder aber ihr Zweck geändert wurde und der neue Zweck nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigt.

(4) Die Berichtigung ... ist in dem Steuerzeitraum vorzunehmen, in dem die entsprechenden Umstände eingetreten sind, indem ein Protokoll über die vorgenommene Berichtigung erstellt ... wird.

...

(6) [D]er Steuerpflichtige [schuldet] für Gegenstände oder Dienstleistungen, die Investitionsgüter im Sinne des Zakon za korporativnoto podohodno oblagane [Gesetz über die Körperschaftsteuer] sind, einen Steuerbetrag ...“

13 Einschränkungen der Berichtigung sind in Art. 80 Abs. 2 ZDDS wie folgt vorgesehen:

„Berichtigungen nach Art. 79 Abs. 3 werden in folgenden Fällen nicht durchgeführt:

1. Zerstörung, Fehlmengen oder Ausschuss, die durch höhere Gewalt verursacht wurden, sowie im Fall der Zerstörung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die nach dem Zakon za aktsizite i danachnite skladowe [Gesetz über Verbrauchsteuern und Steuerlager] unter Aufsicht der Verwaltung stehen;

2. Zerstörung, Fehlmengen oder Ausschuss, die durch Pannen oder Unfälle verursacht wurden, bezüglich deren die Person nachweisen kann, dass sie nicht durch ihr Verschulden verursacht wurden;

...

4. technologischer Ausschuss innerhalb der zulässigen Normen, die durch die technische Dokumentation für die entsprechende Produktion oder Tätigkeit bestimmt werden;

5. Ausschuss wegen Ablaufs der Verfallsfrist, die gemäß den Anforderungen eines Rechtsetzungsakts bestimmt wird;

6. Ausbuchung von Investitionsgütern im Sinne des Zakon za schetovodstvoto [Gesetz über das Rechnungswesen], wenn ihr Bilanzwert unter 10 % der Anschaffungskosten liegt.

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14 TETS Haskovo befasst sich in erster Linie mit der Energieerzeugung sowie dem Transport und Vertrieb von Wärme. Sie betreibt ein Wärmekraftwerk in Haskovo (Bulgarien).

15 Am 2. April 2008 kaufte die Finans inzhenering AD (im Folgenden: Finans inzhenering) in der Gemeinde Haskovo einen Immobilienkomplex, der u. a. drei für die Energieerzeugung bestimmte Bauten umfasste (Kühlturm, Schornstein und Produktionsgebäude). Dieser Erwerb unterlag der Mehrwertsteuer.

16 Am 4. Juli 2008 wurde das Kapital von TETS Haskovo durch Einbringung einer Sacheinlage erhöht, die in dem der Finans inzhenering gehörenden Immobilienkomplex bestand, der in der Gemeinde Haskovo gekauft worden war.

17 Die für Einnahmen zuständige Stelle der Gebietsdirektion Varna der Nationalen Agentur für Einnahmen sah die Einbringung der Sacheinlage durch Finans inzhenering nicht als Lieferung von Gegenständen an, weil dieses Unternehmen einen Bestand an Immobilien übertragen habe, der ein Gesamtvermögen darstelle.

18 Am 29. Juli 2009 erhielt TETS Haskovo im Rahmen eines Vorhabens zur Modernisierung des Wärmekraftwerks Haskovo eine Baugenehmigung, die den Abriss eines Teils der von Finans inzhenering in das Kapital von TETS Haskovo eingebrachten Bauten, nämlich eines Kühlturms, eines Schornsteins und eines Produktionsgebäudes, einschloss. Die Abrissarbeiten, die vom 1.

Januar bis 28. Februar 2010 erfolgten, wurden von einem anderen Unternehmen durchgeführt. Die durch den Abriss erzeugten Metallabfälle wurden verkauft, wodurch es zu Umsätzen kam, die der Mehrwertsteuer unterlagen.

19 Im April 2010 wurde TETS Haskovo einer Steuerprüfung unterzogen, die sich auf den Zeitraum vom 1. November 2009 bis 28. Februar 2010 bezog. Dabei wurde festgestellt, dass die betreffenden Immobilien, bevor sie in das Kapital von TETS Haskovo eingebracht worden seien, von Finans inzhenering gekauft worden seien, die bereits die bei diesem Kauf entrichtete Mehrwertsteuer abgezogen habe.

20 Aufgrund dieser Feststellungen und insbesondere des Umstands, dass ein Teil der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Bauten abgerissen worden war, vertrat die für Einnahmen zuständige Stelle der Gebietsdirektion Varna der Nationalen Agentur für Einnahmen die Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine Berichtigung des von Finans inzhenering vorgenommenen Vorsteuerabzugs gegeben seien.

21 Mit Steuerprüfungsbescheid vom 19. Juli 2010 stellte die genannte Stelle fest, dass TETS Haskovo als Rechtsnachfolgerin von Finans inzhenering infolge der Berichtigung des von dieser vorgenommenen Vorsteuerabzugs einen Betrag von 1 268 581 BGN schulde, zuzüglich Zinsen in Höhe von 45 606 BGN.

22 TETS Haskovo legte gegen diesen Bescheid Einspruch beim Direktor ein und machte geltend, dass keine Berichtigung vorzunehmen gewesen sei, weil der Abriss der betreffenden Bauten erfolgt sei, um sie durch neue Bauten zu ersetzen, die der Bewirkung steuerbarer Umsätze dienen sollten. Mit Entscheidung vom 1. Dezember 2010 wies der Direktor den Einspruch zurück.

23 Gegen diese Entscheidung erhob TETS Haskovo beim Administrativen sad Varna Klage.

24 Der Administrativen sad Varna führt aus, dass das nationale Recht zwischen der freiwilligen Zerstörung von Vermögenswerten und der Zerstörung aufgrund einer äußeren Ursache unterscheide und der Steuerpflichtige nur im zweitgenannten Fall von der Verpflichtung zur Berichtigung befreit sei. Er hat vor diesem Hintergrund das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Wie ist der Begriff „Zerstörung von Vermögen“ im Sinne des Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie auszulegen, und sind für die Zwecke der Berichtigung der beim Erwerb des Vermögens in Abzug gebrachten Vorsteuer die Beweggründe für die Zerstörung und/oder die Bedingungen, unter denen sie erfolgt ist, von Bedeutung?
2. Ist eine ordnungsgemäß nachgewiesene Vernichtung von Wirtschaftsgütern allein mit dem Ziel, neue, modernere Wirtschaftsgüter mit demselben Zweck zu schaffen, als Änderung der den Vorsteuerabzugsbetrag bestimmenden Faktoren im Sinne von Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie zu verstehen?
3. Ist Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie dahin auszulegen, dass er den Mitgliedstaaten gestattet, die Vornahme von Berichtigungen bei einer Zerstörung von Vermögen dann vorzusehen, wenn bei seinem Erwerb keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde?
4. Ist Art. 185 Abs. 1 und 2 der Richtlinie dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der nach Art. 79 Abs. 3 ZDDS und Art. 80 Abs. 2 Nr. 1 ZDDS entgegensteht, die die Vornahme einer Berichtigung des in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs in Fällen der Zerstörung von Vermögen vorsieht, bei dessen Erwerb eine vollständige Zahlung des Grundbetrags und der berechneten Steuer geleistet wurde, und die die Nichtvornahme von

Berichtigungen des Vorsteuerabzugs von einer anderen Voraussetzung als der Zahlung abhängig macht?

5. Ist Art. 185 Abs. 2 der Richtlinie dahin auszulegen, dass er die Möglichkeit einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Fall des Abrisses eines Bestands an Bauten ausschließt, der allein mit dem Ziel erfolgt, an seiner Stelle einen neuen, moderneren Bestand an Bauten zu schaffen, der denselben Zweck wie der abgerissene erfüllt und zur Bewirkung von Umsätzen dient, die zum Vorsteuerabzug berechtigen?

Zu den Vorlagefragen

Zur zweiten Frage

25 Mit seiner zweiten Frage, die an erster Stelle zu beantworten ist, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Zerstörung wie die im Ausgangsverfahren fragliche von mehreren zur Energieerzeugung bestimmten Bauten und deren Ersetzung durch modernere Bauten mit demselben Zweck eine nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung eingetretene Änderung der bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren darstellen und daher eine Verpflichtung zur Berichtigung dieses Abzugs begründen.

26 Zur Beantwortung dieser Frage ist einleitend festzustellen, dass die Art. 184 bis 186 der Richtlinie die Regelung bilden, nach der sich richtet, ob ein Recht für die Steuerverwaltung entsteht, eine Berichtigung durch einen Steuerpflichtigen zu verlangen, und zwar auch, soweit es um die Berichtigung von Abzügen in Bezug auf Investitionsgüter geht.

27 Weiter ist zu beachten, dass der Unternehmer durch die in der Richtlinie vorgesehene Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sucht daher, völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten zu gewährleisten, und zwar unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. Urteil vom 22. März 2012, Klub, C-153/11, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Aus Art. 168 der Richtlinie ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger, soweit er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher handelt und den Gegenstand für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand abzuziehen. Dieses Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, also bei der Lieferung der Gegenstände (vgl. Urteil Klub, Randnr. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Zur Frage, ob sich nach dem Abzug eingetretene Ereignisse auf diesen auswirken können, geht aus der Rechtsprechung hervor, dass die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen den Umfang des Vorsteuerabzugs bestimmt, zu dem der Steuerpflichtige befugt ist, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauffolgenden Zeiträume, die unter den Voraussetzungen der Art. 185 bis 187 der Richtlinie vorzunehmen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Dezember 2005, Centralan Property, C-63/04, Slg. 2005, I-11087, Randnr. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Der in diesen Artikeln der Richtlinie vorgesehene Berichtigungsmechanismus ist nämlich Bestandteil der in der Richtlinie festgelegten Vorsteuerabzugsregelung.

31 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die in der Richtlinie enthaltenen

Berichtigungsvorschriften die Genauigkeit der Vorsteuerabzüge in der Weise erhöhen sollen, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet wird, so dass die auf einer früheren Stufe bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Abzug berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die dieser Steuer unterliegen. Mit diesen Vorschriften verfolgt die Richtlinie somit das Ziel, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen (vgl. Urteil *Centralan Property*, Randnr. 57).

32 Was die Entstehung der Verpflichtung zur Berichtigung eines Vorsteuerabzugs betrifft, stellt Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie den Grundsatz auf, dass eine solche Berichtigung insbesondere dann zu erfolgen hat, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben.

33 Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens, in dem die Zerstörung der Immobilien im Rahmen der Modernisierung eines Wärmekraftwerks und zur Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten erfolgt ist, die die Energieerzeugung zum Gegenstand haben, ein Vorliegen derartiger Änderungen im Sinne von Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie festzustellen und damit prinzipiell der Berichtigungsmechanismus anwendbar ist.

34 In einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens unterbrechen die Ersetzung veralteter Strukturen durch modernere Bauten mit derselben Funktion und folglich die Nutzung der letztgenannten Bauten zur Bewirkung steuerbarer Ausgangsumsätze keineswegs den unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem auf der Vorstufe erfolgten Erwerb der betreffenden Gebäude und den anschließenden wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen. Der Erwerb der fraglichen Immobilien und ihre anschließende Zerstörung zum Zweck der Modernisierung können somit als Folge von zusammenhängenden Vorgängen angesehen werden, die ebenso die Bewirkung steuerbarer Umsätze zum Gegenstand haben wie der Erwerb neuer Immobilien und deren direkte Nutzung.

35 Diese Betrachtungsweise ist insbesondere dann geboten, wenn die erworbenen Bauten nur teilweise zerstört wurden, neue Bauten auf demselben, zuvor erworbenen Grund und Boden errichtet wurden und bestimmte durch den Abriss der alten Bauten erzeugte Abfälle verkauft wurden, wobei es durch den Verkauf überdies zu steuerbaren Ausgangsumsätzen kam.

36 Demnach ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Zerstörung wie die im Ausgangsverfahren fragliche von mehreren zur Energieerzeugung bestimmten Bauten und deren Ersetzung durch modernere Bauten mit demselben Zweck keine nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung eingetretene Änderung der bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren darstellen und daher keine Verpflichtung zur Berichtigung dieses Abzugs begründen.

37 Angesichts der Antwort auf die zweite Frage, die unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Möglichkeit einer Änderung der für die Mehrwertsteuer relevanten Faktoren ausschließt, sind die übrigen Fragen nicht zu beantworten.

Kosten

38 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass eine Zerstörung wie die im Ausgangsverfahren fragliche von mehreren zur Energieerzeugung bestimmten Bauten und deren Ersetzung durch modernere Bauten mit demselben Zweck keine nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung eingetretene Änderung der bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigten Faktoren darstellen und daher keine Verpflichtung zur Berichtigung dieses Abzugs begründen.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.