

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

14. September 2017(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 26 Abs. 1 Buchst. b sowie Art. 168 und Art. 176 – Vorsteuerabzug – Dienstleistungen zur Errichtung oder Umgestaltung eines Immobilienobjekts, das im Eigentum eines Dritten steht – Verwendung der Dienstleistungen durch den Dritten und den Steuerpflichtigen – Unentgeltliche Erbringung der Dienstleistung an den Dritten – Verbuchung der für die bewirkten Dienstleistungen angefallenen Kosten als Bestandteil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen – Feststellung des Vorliegens eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dritten oder der des Steuerpflichtigen“

In der Rechtssache C-132/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) mit Entscheidung vom 8. Dezember 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 1. März 2016, in dem Verfahren

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

gegen

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter E. Regan, A. Arabadjiev, C. G. Fernlund (Berichterstatter) und S. Rodin,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: R. Schiano, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 1. Dezember 2016,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia, vertreten durch I. Kirova als Bevollmächtigte,
- der „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD, vertreten durch T. Todorov und Z. Naumov, advokati,
- der bulgarischen Regierung, vertreten durch M. Georgieva und E. Petranova als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios, G. Koleva und D. Roussanov als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 6. April 2017

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung des Art. 26 Abs. 1 und der Art. 168 und 176 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ – Sofia, Bulgarien) auf der einen und der „Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (im Folgenden: Iberdrola) auf der anderen Seite wegen zweier an diese gerichteter Steuerprüfungsbescheide betreffend das Recht auf Vorsteuerabzug.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 26 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„(1) Einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind folgende Umsätze:

...

b) unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

(2) Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von Absatz 1 vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.“

4 Art. 168 dieser Richtlinie bestimmt:

„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 In Art. 176 der Richtlinie heißt es:

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

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

Bulgarisches Recht

6 Art. 68 Abs. 1 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, DV Nr. 63 vom 4. August 2006, im Folgenden: ZDDS) sieht in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung vor:

„Die Steuergutschrift ist der Steuerbetrag, den ein Steuerpflichtiger von seinen Steuerschulden nach diesem Gesetz für folgende Vorgänge abziehen kann:

1. von ihm erhaltene steuerbare Lieferung von Gegenständen oder empfangene steuerbare Dienstleistungen;

...“

7 Art. 69 Abs. 1 ZDDS lautet:

„Wenn die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke von steuerbaren Umsätzen verwendet werden, die von einem Steuerpflichtigen bewirkt werden, ist dieser Steuerpflichtige berechtigt, Folgendes abzuziehen:

1. die Steuer auf die Gegenstände oder Dienstleistungen, die ihm der Lieferer bzw. Dienstleistungserbringer – ein ebenfalls nach diesem Gesetz registrierter Steuerpflichtiger – geliefert oder erbracht hat bzw. liefert oder erbringt.

...“

8 Art. 70 ZDDS bestimmt:

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

...

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

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 Die Gemeinde Tsarevo (Bulgarien) erhielt als Bauherrin eine Baugenehmigung für die Instandsetzung einer Kanalpumpstation für Abwasser, die einen Ferienkomplex in ihrem Gemeindegebiet versorgt.

10 Iberdrola ist eine Privatinvestorin, die in diesem Ferienkomplex mehrere Grundstücke erwarb, um Gebäude mit ca. 300 Apartments zur saisonalen Bewohnung zu errichten. Es wurden auch Baugenehmigungen für öffentliche Dienstleistungsbereiche, Parkplätze und Außenobjekte erteilt.

11 Iberdrola schloss mit der Gemeinde Tsarevo einen Vertrag über die Instandsetzung der Pumpstation durch Arbeiten zur Errichtung und Umgestaltung dieser Station und erteilte einer dritten Gesellschaft einen Auftrag über diese Arbeiten.

12 Nach dem Abschluss der Arbeiten können die Objekte, die Iberdrola im Ferienkomplex zu bauen beabsichtigte, an die Pumpstation angeschlossen werden. Der Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) erwähnt das Sachverständigengutachten, wonach der Anschluss ohne diese Instandsetzung unmöglich sei, da die bestehende Abwasserinfrastruktur unzureichend sei.

13 Die auf der Rechnung für die Instandsetzung der Pumpstation ausgewiesenen Ausgaben wurden von Iberdrola als „Ausgaben für künftige Zeiträume“ als Ausgaben für den Erwerb von Sachanlagevermögen verbucht und in ihrer Einnahmen- und Ausgabenrechnung als Sachvorratsvermögen für 2009 und 2010 ausgewiesen. Nach Ansicht des Sachverständigen besteht zwischen den auf der Rechnung aufgeführten Leistungen und den Gegenständen und Dienstleistungen, die Iberdrola nach der genehmigten Errichtung der Gebäude auf ihren Grundstücken zu liefern bzw. zu erbringen habe, ein Zusammenhang.

14 Die Steuerverwaltung war der Auffassung, dass Iberdrola keinen Vorsteuerabzug in Höhe von 147 635 bulgarischen Leva (BGN) (ca. 74 284 Euro) vornehmen dürfe, und erließ einen Steuerprüfungsbescheid sowie einen Änderungsbescheid.

15 Der Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia, Bulgarien) hob diese Bescheide jedoch auf. Das Gericht war der Ansicht, dass die Gemeinde Tsarevo in den Genuss einer unentgeltlichen Dienstleistung gekommen sei, die in der Durchführung der Arbeiten zur Instandsetzung der Pumpstation bestehe. Allerdings rechtfertige die Unentgeltlichkeit der Leistung nicht die Anwendung von Art. 70 Abs. 1 Nr. 2 ZDDS, da diese Arbeiten im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit von Iberdrola, nämlich des Anschlusses der Gebäude, für die eine Baugenehmigung erteilt worden sei, an die Pumpstation, verwendet würden. Für die Anerkennung des Rechts auf Abzug der Vorsteuer für die Erbringung von Dienstleistungen sei erforderlich, dass die Ausgaben dafür Teil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen und ein preisbildender Faktor dieser Dienstleistungen seien. Nicht erheblich sei, dass die durchgeführten Arbeiten ein der Gemeinde gehörendes Immobilienobjekt betreffen.

16 Das vorliegende Gericht führt zwei Urteile des Gerichtshofs in Rechtssachen an, denen ebenfalls Art. 70 Abs. 2 ZDDS zugrunde lag, nämlich das Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjunt (C?118/11, EU:C:2012:97), und das Urteil vom 22. März 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163). Das Gericht weist allerdings darauf hin, dass diese Urteile seitens der nationalen Gerichte unterschiedlich ausgelegt worden seien.

17 Einige Gerichte seien der Auffassung, dass neben der Unentgeltlichkeit der Durchführung der Arbeiten der Umstand, dass das Objekt im Eigentum der Gemeinde stehe und somit nicht zu den Aktiva des Unternehmens gehöre, einen Vorsteuerabzug ausschließe. Andere Gerichte seien dagegen der Ansicht, dass die Verbuchung der Kosten für die Arbeiten unter den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens und die Verwendung der Pumpstation im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffneten.

18 Des Weiteren führt das vorlegende Gericht aus, dass gemäß der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Bestimmung die unentgeltliche Erbringung einer Dienstleistung einen eigenständigen Grund zur Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug darstelle und folglich unabhängig davon sei, ob die fraglichen Dienstleistungen im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistungsempfängers oder für unternehmensfremde Zwecke verwendet würden. Dieses Gericht hebt gleichwohl den Unterschied im Verhältnis zu Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 hervor, der die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug kumulativ davon abhängig macht, dass die Dienstleistung unentgeltlich bewirkt und für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird.

19 Unter diesen Umständen hat der Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stehen die Art. 26 Abs. 1 Buchst. b, 168 Buchst. a und Art. 176 der Richtlinie 2006/112 einer nationalen Rechtsvorschrift wie Art. 70 Abs. 1 Nr. 2 ZDDS entgegen, die das Recht auf Abzug der Vorsteuer für Dienstleistungen zur Errichtung oder Umgestaltung eines im Eigentum einer dritten Person stehenden Objekts, die zugunsten sowohl des Dienstleistungsempfängers als auch der dritten Person erfolgen, nur deshalb einschränkt, weil die dritte Person das Dienstleistungsergebnis unentgeltlich erhält, ohne dass berücksichtigt wird, dass die Dienstleistungen künftig für die wirtschaftliche Tätigkeit des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers verwendet werden?

2. Stehen die Art. 26 Abs. 1 Buchst. b, 168 Buchst. a und Art. 176 der Richtlinie einer Steuerpraxis entgegen, wonach das Recht auf Abzug der Vorsteuer für Dienstleistungen versagt wird, wenn die Ausgaben für ihre Bewirkung als Teil der Gesamtausgaben des Steuerpflichtigen aus dem Grund verbucht wurden, dass sie für die Errichtung oder Umgestaltung eines im fremden Eigentum stehenden Objekts getätigt wurden, ohne dass berücksichtigt wird, dass das Objekt künftig auch vom Empfänger der Baudienstleistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet wird?

Zu den Vorlagefragen

20 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Ausgangsrechtsstreit und die Fragen des vorlegenden Gerichts den Umfang des in der Richtlinie 2006/112 und speziell in Art. 168 Buchst. a dieser Richtlinie vorgesehenen Rechts auf Vorsteuerabzug betreffen.

21 Soweit sich die Vorlagefragen auf Art. 176 der Richtlinie 2006/112 beziehen, ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof diesen Artikel bereits im Rahmen von Rechtssachen, die Art. 70 ZDDS betrafen, geprüft hat (Urteile vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 71 bis 74, und vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, Rn. 45 bis 54). Hervorzuheben ist, dass selbst dann, wenn Art. 70 ZDDS einen am Tag des Beitritts der Republik Bulgarien zur Europäischen Union bestehenden Ausschluss vom Recht auf Vorsteuerabzug vorsähe, besagter Art. 176 die Fortgeltung solcher Ausschlüsse nur insoweit zulässt, als sie keine allgemeinen Ausschlüsse von der durch die Richtlinie 2006/112 und insbesondere durch Art. 168 dieser Richtlinie eingeführten Vorsteuerabzugsregelung enthalten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Was Art. 26 der Richtlinie 2006/112 angeht, so betrifft diese Bestimmung die Steuerbarkeit bestimmter Umsätze. Im Ausgangsverfahren bezieht sich der Rechtsstreit jedoch nicht auf die Möglichkeit, die von dem Steuerpflichtigen an einen Dritten bewirkte Lieferung zu besteuern, und

auf die entsprechende Pflicht der Zahlung der hierauf entfallenden Mehrwertsteuer, sondern auf das Recht auf einen vorherigen Abzug der auf die Ausgaben, die der Steuerpflichtige zur Bewirkung dieser Leistung getätigt hat, entrichteten Mehrwertsteuer.

23 Die vorliegende Rechtssache ist somit nicht unter dem Blickwinkel von Art. 26 zu prüfen.

24 Folglich ist davon auszugehen, dass das vorliegende Gericht mit seinen Fragen, die gemeinsam zu behandeln sind, im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der Vorsteuer hat, die für eine in der Errichtung und Umgestaltung eines Immobilienobjekts, dessen Eigentümer ein Dritter ist, bestehende Dienstleistung entrichtet wurde, wenn Letzterer unentgeltlich in den Genuss des Ergebnisses dieser Dienstleistungen gelangt und diese Dienstleistungen sowohl von dem Steuerpflichtigen als auch von dem Dritten im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten verwendet werden.

25 Zu der Frage, ob das in Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug einer Vorschrift wie Art. 70 ZDDS entgegensteht, ist darauf hinzuweisen, dass dieses Recht integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 29. Oktober 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 55, und vom 18. Juli 2013, AES?3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, Rn. 25).

26 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer nämlich 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. u. a. Urteile vom 29. Oktober 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 56, und vom 18. Juli 2013, AES?3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, Rn. 26).

27 Aus Art. 168 der Richtlinie 2006/112 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 (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, Rn. 18).

28 Nach ständiger Rechtsprechung muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (Urteile vom 29. Oktober 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 57, und vom 18. Juli 2013, AES?3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, Rn. 27).

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

Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. u. a. Urteile vom 29. Oktober 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 58, und vom 18. Juli 2013, AES?3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, Rn. 28).

30 Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen dagegen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 59).

31 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs haben die Finanzverwaltungen und die nationalen Gerichte im Rahmen der ihnen obliegenden Anwendung des Kriteriums des unmittelbaren Zusammenhangs alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden, und nur die Umsätze heranzuziehen, die objektiv im Zusammenhang mit der der Steuer unterliegenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen. Das Vorhandensein eines solchen Zusammenhangs ist daher in Anbetracht des objektiven Inhalts des betreffenden Umsatzes zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, Rn. 29).

32 Um die Frage zu beantworten, ob Iberdrola unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens das Recht auf Abzug der entrichteten Vorsteuer für die Instandsetzung der Abwasserpumpstation hat, ist also festzustellen, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einerseits dieser Instandsetzungsdienstleistung und andererseits einem besteuerten Ausgangsumsatz von Iberdrola oder der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaft besteht.

33 Der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass der Anschluss der Gebäude, die Iberdrola zu errichten beabsichtigte, ohne die Instandsetzung dieser Pumpstation unmöglich gewesen wäre, so dass diese Instandsetzung für die Durchführung des Vorhabens unerlässlich war und Iberdrola somit in Ermangelung einer solchen Instandsetzung ihre wirtschaftliche Tätigkeit nicht hätte ausüben können.

34 Derartige Umstände sind geeignet, das Vorliegen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Dienstleistung der Instandsetzung der Abwasserpumpstation, die im Eigentum der Gemeinde Tsarevo steht, und einem besteuerten Ausgangsumsatz von Iberdrola nachzuweisen, da diese Dienstleistung offensichtlich bewirkt wurde, um Iberdrola die Durchführung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienprojekts zu ermöglichen.

35 Der Umstand, dass auch die Gemeinde Tsarevo von dieser Dienstleistung profitiert, rechtfertigt es nicht, Iberdrola das entsprechende Abzugsrecht für diese Dienstleistung zu versagen, wenn das Vorliegen eines solchen direkten und unmittelbaren Zusammenhangs nachgewiesen wird, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

36 Hierfür wird der Umstand zu berücksichtigen sein, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Instandsetzungsdienstleistung, die auf der vorgelagerten Stufe erfolgt, ein preisbildender Faktor eines besteuerten Ausgangsumsatzes von Iberdrola ist.

37 Vor diesem Hintergrund ist es ebenfalls Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob sich diese Dienstleistung auf das beschränkte, was erforderlich war, um den Anschluss der von Iberdrola errichteten Gebäude an die fragliche Abwasserpumpstation sicherzustellen oder ob sie über das zu diesem Zweck Erforderliche hinausging.

38 Im ersten Fall wäre ein Recht auf Abzug der Vorsteuer in Bezug auf sämtliche für die

Instandsetzung dieser Pumpstation angefallenen Kosten zuzuerkennen, da sich hinsichtlich dieser Kosten annehmen lässt, dass sie in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen.

39 In dem Fall, dass die Instandsetzungsarbeiten an der Pumpstation über den allein durch die von Iberdrola errichteten Gebäude erzeugten Bedarf hinausgingen, wäre der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und dem besteuerten Ausgangsumsatz von Iberdrola, der in der Errichtung dieser Gebäude besteht, dagegen teilweise unterbrochen, und ein Abzugsrecht wäre Iberdrola dann nur für die Vorsteuer zuzuerkennen, die in Bezug auf den Teil der für die Instandsetzung der Abwasserpumpstation angefallenen Kosten entrichtet wurde, der objektiv notwendig ist, damit Iberdrola ihre besteuerten Umsätze ausführen kann.

40 Demnach ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der Vorsteuer hat, die für eine in der Errichtung und Umgestaltung eines Immobilienobjekts, dessen Eigentümer ein Dritter ist, bestehende Dienstleistung entrichtet wurde, wenn Letzterer unentgeltlich in den Genuss des Ergebnisses dieser Dienstleistungen gelangt und diese Dienstleistungen sowohl von dem Steuerpflichtigen als auch von dem Dritten im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten verwendet werden, soweit diese Dienstleistungen nicht über das hinausgehen, was dafür erforderlich ist, dass dieser Steuerpflichtige besteuerte Ausgangsumsätze ausführen kann, und soweit die Kosten der Dienstleistungen in den Preis dieser Umsätze einbezogen sind.

Kosten

41 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der Vorsteuer hat, die für eine in der Errichtung und Umgestaltung eines Immobilienobjekts, dessen Eigentümer ein Dritter ist, bestehende Dienstleistung entrichtet wurde, wenn Letzterer unentgeltlich in den Genuss des Ergebnisses dieser Dienstleistungen gelangt und diese Dienstleistungen sowohl von dem Steuerpflichtigen als auch von dem Dritten im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten verwendet werden, soweit diese Dienstleistungen nicht über das hinausgehen, was dafür erforderlich ist, dass dieser Steuerpflichtige besteuerte Ausgangsumsätze ausführen kann, und soweit die Kosten der Dienstleistungen in den Preis dieser Umsätze einbezogen sind.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.