

Rechtssache C-87/23

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

15. Februar 2023

Vorlegendes Gericht:

Administratīvā apgabaltiesa (Regionalverwaltungsgericht, Lettland)

Datum der Vorlageentscheidung:

14. Februar 2023

Kläger:

Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija»

Beklagte:

Valsts ieņēmumu dienests (Finanzverwaltung, Lettland)

**ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA
(REGIONALVERWALTUNGSGERICHT)**

... [nicht übersetzt]

BESCHLUSS

Riga, den 14. Februar 2023

Die Administratīvā apgabaltiesa (Regionalverwaltungsgericht), ... [nicht übersetzt] [Zusammensetzung des Gerichts],

als mit der Verwaltungsrechtssache befasstes Gericht ... [nicht übersetzt],

hat festgestellt

Darstellung des Sachverhalts

[1] Im Jahr 2016 wurde an den klägerischen Verein Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija (im Folgenden: Verein) die Durchführung von zwei aus Unionsmitteln finanzierten Projekten vergeben, nämlich das Projekt

Nr. 1.2.2.1/16/A/003 „IKT profesionāļu apmācības inovāciju veicināšanai un nozares attīstībai“ („Aus- und Weiterbildung von ITK-Fachkräften zur Förderung von Innovation und Entwicklung der Industrie“; im Folgenden: ITK-Projekt) und das Projekt Nr. 1.2.2.3/16/1/002 „Mazo un mikro komersantu apmācības inovāciju un digitālo tehnoloģiju attīstībai Latvijā“ („Aus- und Weiterbildung in Klein- und Kleinstunternehmen für die Entwicklung der Innovation und digitaler Technologien in Lettland“; im Folgenden: KuK-Projekt).

Bezüglich der Durchführung des ITK-Projekts schloss der Verein mit der Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (Zentrale Finanzierungs- und Vergabeagentur; im Folgenden: CFLA) am 13. Juni 2016 den Vertrag Nr. 1.2.2.1/16/A/003, während der Verein für die Durchführung des KuK-Projekts mit der CFLA am 5. Dezember desselben Jahres den Vertrag Nr. 1.2.2.3/16/1/002 unterzeichnete.

[2] Die Bestimmungen für die Durchführung des ITK-Projekts sind im Ministru kabineta 2015.gada 27.oktobra noteikumi Nr.617 „Darbības programmas ‚Izaugsme un nodarbinātība‘ 1.2.2.specifiskā atbalsta mērķa ‚Veicināt inovāciju ieviešanu komersantos‘ 1.2.2.1.pasākuma ‚Atbalsts nodarbināto apmācībām‘ pirmās projektu iesniegumu atlases kārtas īstenošanas noteikumi“ (pamata redakcijā) (Dekret Nr.617 des Ministerrats vom 27.Okttober 2015 mit „Durchführungsbestimmungen für die erste Auswahlphase von Projektvorschlägen im Rahmen des operationellen Programms ‚Wachstum und Beschäftigung‘, spezifisches Förderungsziel 1.2.2, Förderung der Verankerung von Innovation in Unternehmen“, Maßnahme 1.2.2.1 ‚Förderung der Aus- und Weiterbildung von Beschäftigten“ [ursprüngliche Fassung]; im Folgenden: Dekret Nr. 617) festgelegt. Dieses Dekret sieht vor, dass ein Projekt von einem Verein vorgeschlagen werden kann, der die in diesem Dekret festgelegten zusätzlichen Anforderungen erfüllt (Nr. 10). Im Rahmen des Projekts wird eine Finanzierung für die Aus- und Weiterbildung der Beschäftigten von Unternehmen aus den im Anhang des Dekrets genannten Bereichen gewährt (Nr. 18). Der Erbringer der Aus- und Weiterbildungsleistungen ist eine juristische oder natürliche Person, die die in dem Dekret festgelegten Anforderungen erfüllt (Nr. 20). Der Empfänger der Finanzierung zur Durchführung des Projekts führt die Beschaffung der erforderlichen Güter und Dienstleistungen gemäß den Vorschriften für Vergabeverfahren durch (Nr. 29). Im Rahmen des Projekts wird die Beihilfe in Form einer Subvention gewährt (Nr. 42).

[3] Die Bestimmungen für die Durchführung des KuK-Projekts sind im Ministru kabineta 2016.gada 14.jūnija noteikumi Nr. 365 „Darbības programmas ‚Izaugsme un nodarbinātība‘ 1.2.2. specifiskā atbalsta mērķa ‚Veicināt inovāciju ieviešanu komersantos‘ 1.2.2.3.pasākuma ‚Atbalsts IKT un netehnoloģiskām apmācībām, kā arī apmācībām, lai sekmētu investoru piesaisti‘ īstenošanas noteikumi“ (pamata redakcijā) (Dekret des Ministerrats Nr. 365 vom 14. Juni 2016 mit „Durchführungsbestimmungen für das operationelle Programm ‚Wachstum und Beschäftigung‘, spezifisches Förderungsziel 1.2.2. ‚Förderung der Verankerung von Innovation in Unternehmen‘, Maßnahme 1.2.2.3. ‚Förderung der Aus- und Weiterbildung im ITK- und nichttechnologischen Bereich sowie der

Aus- und Weiterbildung zur Investorengewinnung““ [ursprüngliche Fassung], im Folgenden: Dekret Nr. 365) festgelegt.

Gemäß dem Dekret ist der das Projekt vorschlagende Rechtsträger der Verein oder die Behörde der direkten Verwaltung, der bzw. die die in dem Dekret festgelegten zusätzlichen Anforderungen erfüllt (Nr. 13). Im Rahmen des Projekts wird die Aus- und Weiterbildung gefördert, die erforderlich ist, um Produkt-, Prozess-, Marketing- oder Organisationsinnovation im Unternehmen zu verankern (Nr. 3). Der Empfänger der Finanzierung nimmt externe Erbringer von Dienstleistungen – im Bereich der Aus- und Weiterbildung – in Anspruch, um die im Dekret aufgeführten förderungsfähigen Vorhaben durchzuführen (Nr. 27). Im Rahmen der Maßnahme wird die Beihilfe an die Endbegünstigten in Form einer Subvention gewährt. Die Subvention wird indirekt über die Erbringung von Aus- und Weiterbildungsleistungen gewährt (Nr. 56). Der Empfänger der Finanzierung gibt die Beihilfe an die Endbegünstigten weiter (Nr. 57).

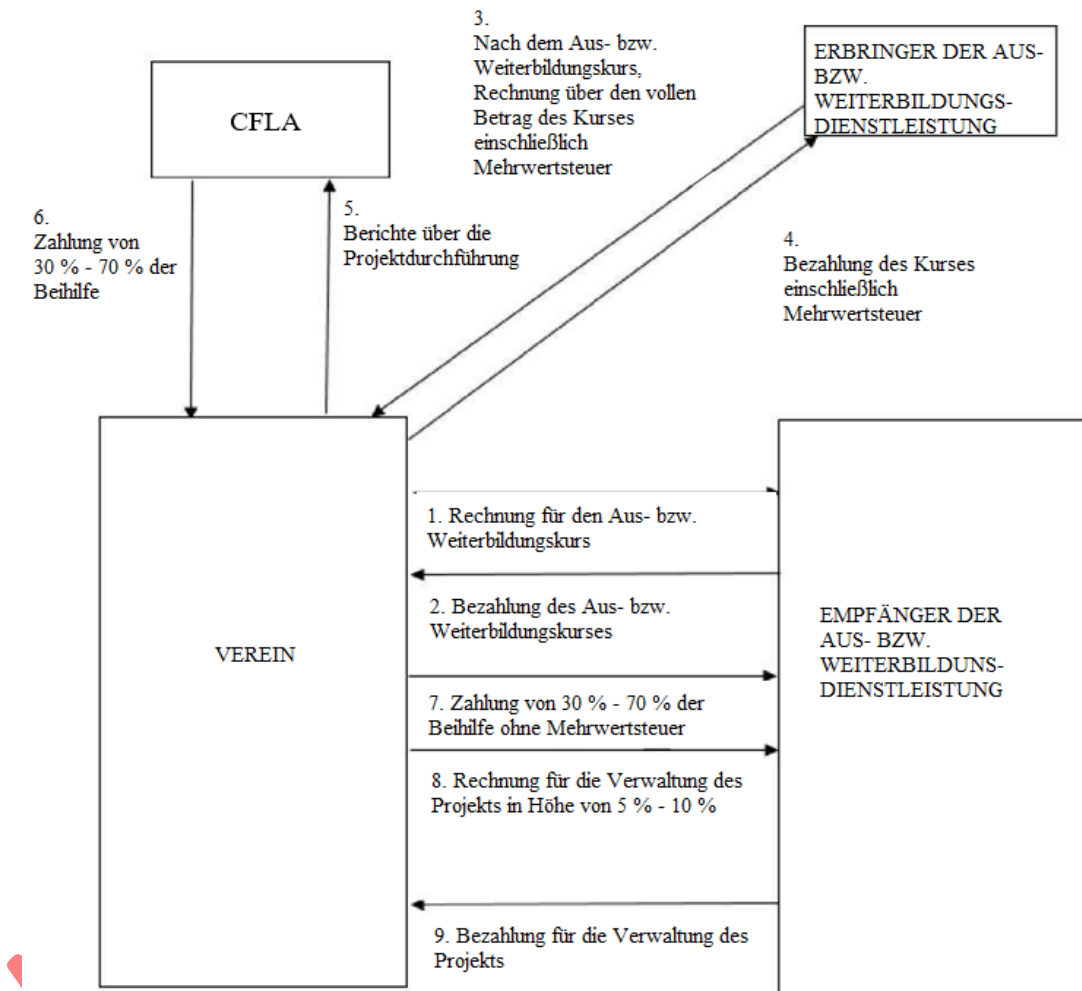
[4] Im Rahmen des ITK-Projekts schloss der Verein eine Reihe von Verträgen mit Unternehmen zur Erbringung der Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen ab. In den Verträgen ist festgelegt, dass der Verein die Zahlung an das Unternehmen, das die Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen erbringt, vornimmt, sobald die Empfänger der Aus- und Weiterbildung den erhaltenen Aus- und Weiterbildungskurs vollständig bezahlt haben, die erforderlichen Projektunterlagen vorgelegt wurden und ein Annahme- und Übergabeprotokoll unterzeichnet wurde.

Im Rahmen des Projekts hat der Verein auch Verträge mit den Empfängern der Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen abgeschlossen. In diesen Verträgen verpflichtet sich der Empfänger der Aus- bzw. Weiterbildungsdienstleistung oder der Endbegünstigte der Beihilfe, gegenüber dem Verein die Kosten der Aus- bzw. Weiterbildung und die Mehrwertsteuer gemäß den vom Verein ausgestellten Rechnungen zu tragen. In bestimmten Fällen verpflichtet sich der Endbegünstigte, dem Verein vertragsgemäß auch eine „Verwaltungsgebühr“ in Höhe von 5 % oder 10 % des gewährten Beihilfebetrags zuzüglich Mehrwertsteuer zu zahlen. Der Verein verpflichtet sich seinerseits, den Beihilfebetrag gemäß der Entscheidung über die Gewährung der staatlichen Beihilfe und die Beihilfeintensität innerhalb von zehn Tagen nach Erhalt des Beihilfebetrags von der CFLA an den Endbegünstigten zu überweisen.

Nach zu den Akten genommenen Verträgen und den Erklärungen des Vereins stellte der Verein im Rahmen des ITK-Projekts den Empfängern der Aus- und Weiterbildung die Aus- und Weiterbildungskurse einschließlich Mehrwertsteuer in Rechnung und machte sie in den Mehrwertsteuererklärungen als besteuerte Umsätze geltend. Die Empfänger der Aus- und Weiterbildung leisteten die Zahlung an den Verein. Nach Abschluss der Aus- und Weiterbildung stellte der Erbringer der Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen dem Verein den vollen Wert der erbrachten Aus- und Weiterbildungsdienstleistung einschließlich Mehrwertsteuer in Rechnung, die der Verein zahlte und als Vorsteuer geltend

machte. Nach Abschluss des Projekts leitete der Verein die von der CFLA erhaltene Finanzierung je nach Beihilfeintensität an die Empfänger der Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen weiter und stellte diesen auch eine Steuerrechnung für die Verwaltung des ITK-Projekts in Höhe von 5 % bzw. 10 % des Beihilfebetrags aus.

ITK-Projekt

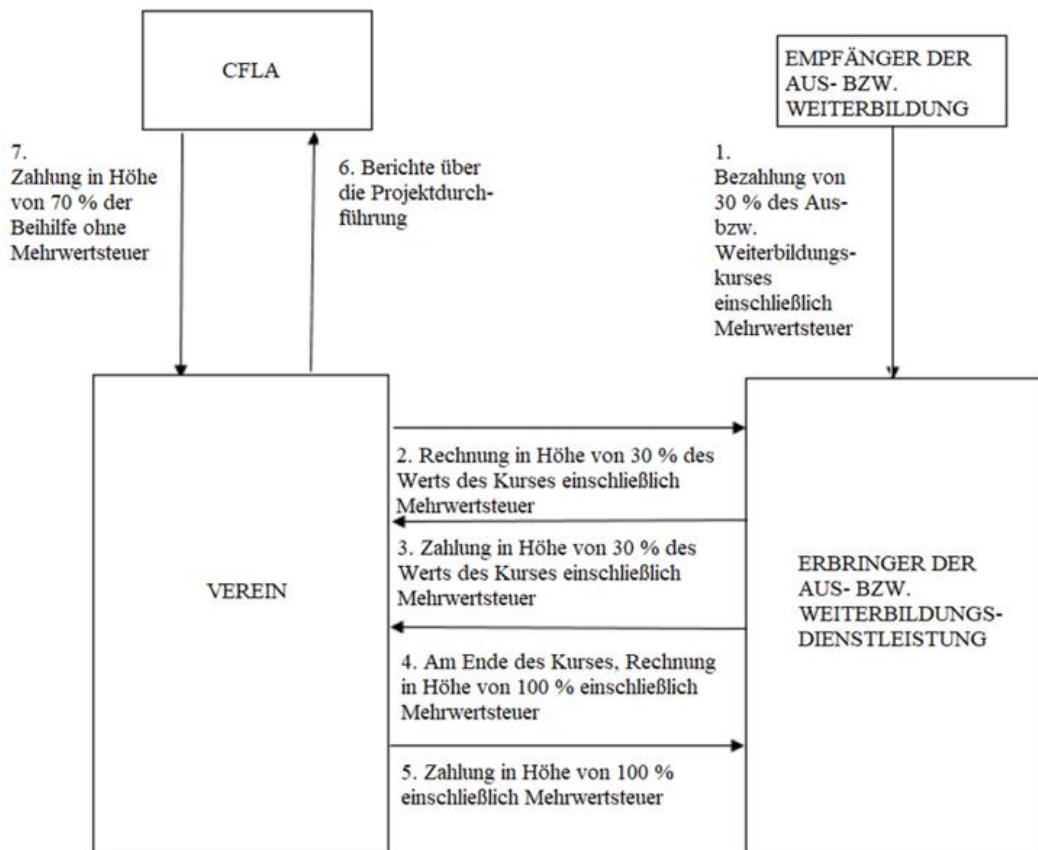


[5] Im Rahmen des KuK-Projekts schloss der Verein auch einen Vertrag mit einem Unternehmen zur Erbringung von Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen für Klein- und Kleinstunternehmen. Der Vertrag sieht vor, dass der Verein das ausgewählte Unternehmen für die erbrachten Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen auf der Grundlage der von dem Unternehmen ausgestellten Rechnungen, die auch die Mehrwertsteuer ausweisen, bezahlt. Im Rahmen dieses Projekts wird ebenfalls ein trilateraler Vertrag zwischen dem Verein, dem Erbringer der Aus- und Weiterbildungsdienstleistung und dem Unternehmen, das die Aus- und Weiterbildungsdienstleistung empfängt, geschlossen. Gemäß diesem Vertrag verpflichtet sich der Empfänger der Aus- und Weiterbildung zur Kofinanzierung der Aus- und Weiterbildung, während sich der

Erbringer der Aus- und Weiterbildungsleistung verpflichtet, den Betrag der Zuzahlung an den Verein zu überweisen.

Die Abrechnungs- und Zahlungsströme des KuK-Projekts sind in der folgenden Abbildung schematisch dargestellt.

KuK-Projekt



[6] Anlässlich einer Prüfung erließ die Steuerverwaltung (im Folgenden: Verwaltung) in den Jahren 2019 und 2021 insgesamt acht Bescheide, mit denen gegenüber dem Verein für den Zeitraum von Januar bis Oktober 2018 eine Nachveranlagung von Umsatzsteuer in Höhe von 87 299,37 Euro, zuzüglich Säumniszuschlägen in Höhe von 7 707,52 Euro und Geldbuße in Höhe von 611,96 Euro, vorgenommen und die Erstattung der zu viel gezahlten Mehrwertsteuer für die Monate Juli, September, Oktober, November und Dezember 2018 sowie für die Monate Februar, März, Mai und Dezember 2019 in Höhe von insgesamt 101 363,24 Euro abgelehnt wurde.

Die Verwaltung wies in ihren Bescheiden darauf hin, dass gemäß den Dekreten Nr. 365 und Nr. 617 ITK- und KuK-Projekte von einem Verein oder einer Verwaltungsbehörde, nicht aber von einem Unternehmen durchgeführt werden könnten. Da der Verein zur Verwirklichung der in seiner Satzung festgelegten

Ziele gegründet worden sei, die nicht durch eine Gewinnerzielungsabsicht gekennzeichnet seien, und da bei der Durchführung der Projekte auch keine Gewinnerzielungsabsicht bestehe, seien die Projekte nicht im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Vereins durchgeführt worden. In der Praxis habe der Verein das Projektmanagement durchgeführt und die Zahlungsströme der aus Unionsmitteln stammenden Beihilfen verwaltet. Der Verein habe selbst keine Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen erbracht; diese seien von Unternehmen erbracht worden, die vertraglich mit dem Verein verbunden gewesen seien. Daher sei der Verein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

[7] Der Verein ist der Ansicht, dass sein vereinsrechtlicher Status sein Recht auf Vorsteuerabzug nicht berühre. Er sei als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert und habe während der Durchführung der ITK- und KuK-Projekte als Vermittler Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen erbracht. Die Aus- und Weiterbildung sei ein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz. Daher sei er verpflichtet gewesen, Steuerrechnungen auszustellen, und sei daher zum Vorsteuerabzug berechtigt.

[8] Den Anträgen des Klägers wurde durch Urteile der Administratīvā rajona tiesa (Bezirksverwaltungsgericht, Lettland) stattgegeben. Die Verwaltung hat gegen diese Urteile Berufung eingelegt. Alle Rechtssachen wurden in einem einzigen Verfahren vor der Administratīvā apgabaltiesa verbunden.

Anwendbare Rechtsvorschriften

Unionsrecht

[9] Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)

Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer.

Nach Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Gemäß Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als „Dienstleistung“ jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

Nach Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.

Nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und

Dienstleistungen, die nicht unter die Art. 74 bis 77 fallen, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

Nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie ist der Steuerpflichtige, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden.

Nationales Recht

[10] Die Mehrwertsteuerrichtlinie wurde durch das am 29. November 2012 verabschiedete Pievienotās vērtības nodokļa likums (Gesetz über die Mehrwertsteuer) (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, Nr. 197) in lettisches Recht umgesetzt.

Gemäß Art. 5 Abs. 1 Nr. 2 dieses Gesetzes wird die Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen erhoben, die im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit für eine Gegenleistung erbracht werden.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer gilt jede systematische und selbständige Tätigkeit, die für eine Gegenleistung ausgeübt wird (einschließlich aller Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden sowie der Tätigkeiten der Landwirte), als wirtschaftliche Tätigkeit.

Nach Art. 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer ist die Gegenleistung der Geldwert der Gegenstände oder Dienstleistungen, den der Lieferer von Gegenständen oder der Erbringer von Dienstleistungen vom Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen oder von einer anderen Person für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen erhält oder erhalten sollte – ohne Mehrwertsteuer – unabhängig davon, ob die Zahlung ganz oder teilweise erfolgt.

Nach Art. 1 Abs. 14 Buchst. c des Gesetzes über die Mehrwertsteuer ist eine Dienstleistung ein Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist, wobei für die Zwecke dieses Gesetzes auch die Vermietung von Gegenständen als Dienstleistung gilt.

Art. 6 Abs. 3 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer bestimmt, dass Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, behandelt werden, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.

Art. 92 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer sieht vor, dass beim Erwerb von Gegenständen und beim Empfang von Dienstleistungen zur Ausführung besteufter Umsätze oder zur Ausführung von Umsätzen im Ausland, die besteuert wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden, die Vorsteuer aus den in den Steuerrechnungen ausgewiesenen Steuerbeträgen besteht, die, bezüglich der erworbenen Gegenstände oder der empfangenen Dienstleistungen, von anderen registrierten Steuerpflichtigen erhalten wurden.

[11] Die Biedrību un nodibinājumu likums (Gesetz über Vereine und Stiftungen) wurde am 30. Oktober 2003 verabschiedet (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, Nr. 161).

Nach Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes über Vereine und Stiftungen sind Vereine freiwillige Zusammenschlüsse von Personen, die zur Verwirklichung der in ihrer Satzung festgelegten Zwecke gebildet werden, wonach sie keine Gewinnerzielungsabsicht haben.

Nach Art. 7 Abs. 1 dieses Gesetzes sind Vereine und Stiftungen zur Erreichung ihrer Vereins- bzw. Stiftungszwecke berechtigt, einer wirtschaftlichen Nebentätigkeit, die mit der Erhaltung und Nutzung ihres Vermögens im Zusammenhang steht, sowie einer weiteren wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen.

Gründe für die Zweifel hinsichtlich der Auslegung des Unionsrechts

[12] Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union stellt das Recht auf Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Vorsteuer auf die vorausgehenden Umsätze sofort 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 daher eine Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 24 bis 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[13] Für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs sind nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrechtlinie jedoch zwei Voraussetzungen zu erfüllen. Erstens muss der Betreffende „Steuerpflichtiger“ im Sinne der Richtlinie sein. Zweitens müssen die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zur Begründung dieses Rechts angeführt werden, von ihm auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sein (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache The Chancellor, Masters and Scholars of

the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[14] Was die erste Voraussetzung anbelangt, so gilt nach Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Eine Tätigkeit wird im Allgemeinen als wirtschaftlich angesehen, wenn sie nachhaltig ist und gegen ein Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt. Um eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung als einen gegen Entgelt getätigten Umsatz einzustufen, muss zwischen dem gelieferten Gegenstand oder der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, Rn. 20 und 21; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 19 und 23).

[15] Hinsichtlich der zweiten Voraussetzung ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, dass das Recht auf Vorsteuerabzug voraussetzt, dass die Gegenstände und Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige bezogen hat, für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Es 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. 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 (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

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 (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[16] Im vorliegenden Fall geht es um das Recht des Vereins als gemeinnütziger Organisation auf Abzug der Vorsteuer, die für Dienstleistungen entrichtet wurde, die im Rahmen eines Projekts zur Durchführung eines vom Europäischen Fonds für regionale Entwicklung finanzierten staatlichen Beihilfeprogramms erworben wurden.

[17] Die Durchführungsbestimmungen für ITK- und KuK-Projekte sind im Dekret Nr. 617 und im Dekret Nr. 365 geregelt. Gemäß Nr. 10 des Dekrets Nr. 617 und Nr. 13 des Dekrets Nr. 365 kann nur ein Verein oder eine Behörde der direkten Verwaltung einen Projektvorschlag einreichen. Daraus ergibt sich, dass der Staat den subjektiven Kreis der Personen, die zur Durchführung der betreffenden Projekte berechtigt sind, eingeschränkt und Unternehmen von diesem Kreis ausgeschlossen hat.

Nach Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes über Vereine und Stiftungen sind Vereine freiwillige Zusammenschlüsse von Personen, die zur Verwirklichung der in ihrer Satzung festgelegten Zwecke gebildet werden, wonach sie keine Gewinnerzielungsabsicht haben. Andererseits sind Vereine nicht daran gehindert, neben ihrer Haupttätigkeit – die darin besteht, die in ihrer Satzung festgelegten Zwecke zu verwirklichen – eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, sofern diese wirtschaftliche Tätigkeit mit der Nutzung und Erhaltung des Vereinsvermögens zusammenhängt oder anderweitig auf die Verwirklichung der in ihrer Satzung festgelegten Zwecke ausgerichtet ist (d. h. die auf die Erzielung von Einkünften abzielt, die zur Verwirklichung der Vereinszwecke verwendet werden) (Urteil SKA-234/2019 des Senāts [Oberstes Gericht, Lettland] vom 31. Januar 2019 [LV: AT:2019:0131. A420299315.2.S], Rn. 6).

Der Gerichtshof der Europäischen Union hat entschieden, dass die Tatsache, dass eine Person eine wirtschaftliche Tätigkeit in der Form eines Gewerbes, mit dem Einnahmen erzielt werden, lediglich ergänzend ausüben dürfe, sowie die Tatsache, dass die Tätigkeit der Gewinnerzielung diene, für die Feststellung des Bestehens einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht entscheidend seien (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache C-263/[15], EU:C:2016:392, Rn. 35).

Der von der Verwaltung hervorgehobene Umstand, dass es sich bei dem Kläger im vorliegenden Fall um einen Verein, d. h. eine gemeinnützige Organisation, handelt, und der Umstand, dass ein Verein eine wirtschaftliche Tätigkeit nur ergänzend ausüben darf, sind daher für die Frage, ob der Kläger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, nicht entscheidend.

Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass der Umstand, dass Unternehmen von der Durchführung der betreffenden Projekte ausgeschlossen sind, für die Beurteilung der Frage, ob die fragliche Tätigkeit wirtschaftlicher Art ist, von Bedeutung sein kann, da die Mehrwertsteuerrichtlinie der Mehrwertsteuer zwar einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweist, jedoch ausschließlich Tätigkeiten wirtschaftlicher Art dieser Steuer unterliegen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, Rn. 20).

[18] Gemäß den Dekreten Nr. 617 und Nr. 365, in denen die Durchführungsbestimmungen für ITK- und KuK-Projekte festgelegt sind, zielen diese Projekte darauf ab, Unternehmern in bestimmten Bereichen die Inanspruchnahme von Aus- und Weiterbildungsleistungen zu ermöglichen, wofür

sie ihnen die erforderliche Förderung aus dem Europäischen Fonds für regionale Entwicklung zukommen lassen.

Gemäß den Dekreten Nr. 617 und Nr. 365 und in Übereinstimmung mit den mit der CFLA geschlossenen Verträgen erbringt der Verein im Rahmen dieser Projekte nicht selbst Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen, sondern erwirbt sie von Unternehmen, die wiederum den Empfängern der Beihilfe Aus- und Weiterbildungen anbieten. Im vorliegenden Fall wird durch die Tätigkeit des Vereins also weder ein Mehrwert gegenüber den erbrachten Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen noch ein zusätzliches, unmittelbar aus der Erbringung von Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen resultierendes Einkommen erzielt. Gemäß den Dekreten Nr. 617 und Nr. 365 bestehen die aus der Durchführung der ITK- und KuK-Projekte stammenden Einnahmen des Vereins aus der Beihilfezahlung des Europäischen Fonds für regionale Entwicklung für die Verwaltung des Projekts. Zudem unterliegt diese Gegenleistung nicht der Mehrwertsteuer.

Daraus lässt sich schließen, dass der Verein im Rahmen der Projekte die Finanzierung von Projekten aus dem Europäischen Fonds für regionale Entwicklung von der CFLA erhält, die Auswahl der Beihilfeempfänger und der Erbringer der Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen vornimmt und die ordnungsgemäße Durchführung und Beaufsichtigung des Aus- und Weiterbildungsprozesses sowie die Verteilung der Beihilfe an die Endbegünstigten sicherstellt. Die oben genannten Umstände lassen darauf schließen, dass sich die Tätigkeiten des Vereins bei der Durchführung von ITK- und KuK-Projekten in der Praxis auf die Verwaltung der Mittel aus dem Europäischen Fonds für regionale Entwicklung und das Management dieser Projekte konzentrieren.

In Anbetracht dieser Umstände bestehen Zweifel, ob diese Tätigkeiten wirtschaftlicher Art sind, was eine Voraussetzung dafür ist, dass der Verein bei der Durchführung der genannten Projekte als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden kann.

[19] Im vorliegenden Fall hat der Verein als zusätzliches Argument für die Einstufung seiner Tätigkeiten als Tätigkeiten wirtschaftlicher Art angeführt, dass er im Zusammenhang mit dem ITK-Projekt selbst Rechnungen an die Empfänger der Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen für die Verwaltung des Projekts in Höhe von 5 % bis 10 % des Betrags der staatlichen Beihilfe ausgestellt habe. Dies wird durch die Akten bestätigt. Der Umstand, dass der Verein in einigen Fällen den Empfängern der Beihilfen für die Verwaltung des Projekts Steuerrechnungen ausgestellt hat, verleiht der Tätigkeit des Klägers als solcher jedoch keinen wirtschaftlichen Charakter. Außerdem sind die Kosten für die Verwaltung des ITK-Projekts nach dem mit der CFLA geschlossenen Vertrag als förderfähige Kosten in diesem Projekt enthalten, und nach Nr. 2.1.13 des ersten Anhangs dieses Vertrags ist eine Doppelfinanzierung des Projekts nicht zulässig.

[20] Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Verein bei der Durchführung der ITK- und KuK-Projekte Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen von Unternehmen erworben und die auf den Steuerrechnungen dieser Unternehmen ausgewiesene Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend gemacht hat. Gleichzeitig wird auch nicht bestritten, dass der Verein selbst keine Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen an die Beihilfeempfänger erbracht hat.

Nach Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.

Das vorlegende Gericht erachtet es als wichtig, zu klären, ob der Verein unter den Umständen des vorliegenden Falles und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass er in der Praxis keine Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen erbringt, als Erbringer einer Dienstleistung im Sinne von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden kann.

[21] Wenn davon ausgegangen wird, dass der Verein Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen an die Beihilfeempfänger erbracht hat, sollte die Frage der Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie geklärt werden.

Aus den Akten geht hervor, dass der Verein den Beihilfeempfängern im Rahmen des KuK-Projekts Steuerrechnungen für Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen ausgestellt hat, die nur 30 % des Wertes der Dienstleistung auswiesen. Die Steuerrechnungen der Unternehmen, die die Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen tatsächlich erbracht haben, weisen jedoch den vollen Wert der Dienstleistungen aus. Dies führt dazu, dass der Verein die Mehrwertsteuer auf einen Betrag in Höhe von 30 % des tatsächlichen Werts der Dienstleistung abführt, der Vorsteuerabzug jedoch auf den vollen Wert der Aus- und Weiterbildungsdienstleistung erfolgt.

Es wäre daher wichtig zu klären, ob im Rahmen des KuK-Projekts nur dieser Betrag (30 %), den der Verein gemäß den ausgestellten Steuerrechnungen von den Beihilfeempfängern erhalten hat, oder auch der Betrag, den der Verein von der CFLA für die Erbringung der Aus- und Weiterbildungsdienstleistung in Form der Zahlung der Beihilfe erhalten hat, als steuerpflichtige Gegenleistung anzusehen ist.

In Anbetracht dessen und auf der Grundlage von Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ... [nicht übersetzt] [Verweis auf nationale Verfahrensbestimmungen] hat die Administratīvā apgabaltiesa

beschlossen,

dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass eine gemeinnützige Organisation, deren Tätigkeit die Durchführung von Programmen, die durch den Europäischen Fonds für regionale Entwicklung über staatliche Beihilfen finanziert werden, zum Gegenstand hat, als Steuerpflichtiger anzusehen ist, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt?

2. Ist Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass ein Verein, der in der Praxis keine Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen erbringt, gleichwohl als Dienstleistungserbringer zu behandeln ist, wenn die Dienstleistungen von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer erworben wurden, um die Durchführung eines Projekts zu ermöglichen, das durch den Europäischen Fonds für regionale Entwicklung über staatliche Beihilfen finanziert wird?

3. Ist, wenn der Dienstleistungserbringer vom Dienstleistungsempfänger nur eine teilweise Gegenleistung für die erbrachte Dienstleistung (30 %) erhält und der verbleibende Wert der Dienstleistung in Form der Zahlung der aus dem Europäischen Fonds für regionale Entwicklung stammenden Beihilfe abgerechnet wird, die steuerpflichtige Gegenleistung im Sinne von Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Gesamtbetrag, den der Dienstleistungserbringer sowohl vom Dienstleistungsempfänger als auch von einem Dritten in Form der Zahlung der Beihilfe erhält?

Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Der Beschluss ist nicht anfechtbar.

... [nicht übersetzt] [Unterschriften und Spruchformeln] ... [nicht übersetzt]