



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

14. Dezember 2016*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Richtlinie 77/388/EWG — Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d — Geltungsbereich — Anwendung eines Pro-rata-Vorsteuerabzugssatzes bei der Mehrwertsteuer auf den Erwerb der Gesamtheit der von einem Steuerpflichtigen genutzten Gegenstände und Dienstleistungen — Hilfsumsätze — Verwendung des Umsatzes als Anhaltspunkt“

In der Rechtssache C-378/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Commissione tributaria regionale di Roma (Regionalfinanzkommission Rom, Italien) mit Entscheidung vom 6. Mai 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Juli 2015, in dem Verfahren

Mercedes Benz Italia SpA

gegen

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten L. Bay Larsen sowie der Richter M. Vilaras, J. Malenovský (Berichterstatter), M. Safjan und D. Šváby,

Generalanwalt: H. Saugmandsgaard Øe,

Kanzler: I. Illéssy, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 14. April 2016,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Mercedes Benz Italia SpA, vertreten durch P. Centore, avvocato,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von E. De Bonis, G. De Bellis und M. Capolupo, avvocati dello Stato,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und D. Recchia als Bevollmächtigte,

* * Verfahrenssprache: Italienisch.

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 29. Juni 2016

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 17 Abs. 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 (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der für den streitgegenständlichen Sachverhalt maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Mercedes Benz Italia SpA (im Folgenden: Mercedes Benz) und der Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Steuerverwaltung, Provinzdirektion Rom 3, im Folgenden: Steuerverwaltung) über Vorsteuerabzüge, die Mercedes Benz für das Steuerjahr 2004 vorgenommen hat.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Im 17. Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie hieß es:

„Es ist in bestimmten Grenzen und unter bestimmten Bedingungen angebracht, dass die Mitgliedstaaten von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen ergreifen können, um die Steuererhebung zu vereinfachen und bestimmte Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen zu verhüten.

...“

- 4 Art. 13 Teil B dieser Richtlinie bestimmte:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten ... von der Steuer:

d) die folgenden Umsätze:

1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber,

...“

- 5 Art. 17 Abs. 2 und 5 der Richtlinie sahen vor:

„(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 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,

...

(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 Vorsteuerabzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;
 - d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihm vorschreiben, 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 („Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs“) Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„(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 ... 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. ...

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

(2) In Abweichung von Absatz 1 bleib[en] ... bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs außer Ansatz ... die Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte ...“

- 7 Die Sechste Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1), die am 1. Januar 2007 in Kraft trat, aufgehoben und ersetzt.

Italienisches Recht

- 8 Art. 10 Nr. 1 des Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Dekret des Präsidenten der Italienischen Republik Nr. 633 zur Einführung und Regelung der Mehrwertsteuer) vom 26. Oktober 1972 (GURI Nr. 292 vom 11. November 1972) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: DPR Nr. 633/72) sieht vor:

„Von der Steuer sind befreit:

die Dienstleistungen betreffend die Gewährung und Vermittlung von Krediten, die Verwaltung von Krediten und die Finanzierungsumsätze ...“

- 9 Art. 19 Abs. 5 DPR Nr. 633/72 bestimmt:

„Steuerpflichtige, die sowohl Tätigkeiten ausüben, die zu Umsätzen führen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch Tätigkeiten, die zu steuerbefreiten Umsätzen führen ..., sind entsprechend dem verhältnismäßigen Anteil der ersten Kategorie von Umsätzen vorsteuerabzugsberechtigt, und der entsprechende Betrag bestimmt sich in Anwendung des prozentualen Vorsteuerabzugssatzes nach Art. 19-bis.“

- 10 Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht hervor, dass die Methode zur Bestimmung des in Art. 19 Abs. 5 DPR Nr. 633/72 vorgesehenen Rechts auf Vorsteuerabzug für alle Gegenstände und Dienstleistungen gilt, die von Steuerpflichtigen erworben werden, die sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigte als auch steuerfreie Umsätze tätigen.

- 11 In Art. 19-bis DPR Nr. 633/72 heißt es:

„(1) Der prozentuale Vorsteuerabzugssatz im Sinne von Art. 19 Abs. 5 bestimmt sich nach dem Verhältnis zwischen dem Betrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, die im jeweiligen Jahr ausgeführt worden sind, und dem vorgenannten Betrag zuzüglich der steuerbefreiten Umsätze, die in demselben Jahr ausgeführt worden sind. Der prozentuale Vorsteuerabzugssatz wird auf die nächste ganze Zahl auf- oder abgerundet, je nachdem, ob die erste Dezimalstelle größer ist als fünf oder nicht.

(2) Bei der Berechnung des prozentualen Vorsteuerabzugssatzes im Sinne von Abs. 1 werden die ... in den Nrn. 1 bis 9 [von Art. 10 DPR Nr. 633/72] aufgeführten steuerbefreiten Umsätze nicht berücksichtigt, wenn sie nicht Gegenstand der eigentlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen oder Hilfsumsätze zu steuerbaren Umsätzen sind, unbeschadet der Nichtabzugsfähigkeit der Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die ausschließlich für die Ausführung der erstgenannten Umsätze genutzt werden.“

- 12 Art. 36 DPR Nr. 633/72 sieht vor:

„(1) Vorbehaltlich der folgenden Absätze kommt in Bezug auf Steuerpflichtige, die verschiedene Tätigkeiten ausüben, die Steuer für alle Tätigkeiten unter Heranziehung des Gesamtumsatzes global und kumulativ zur Anwendung.

(2) Betreibt der Steuerpflichtige gleichzeitig Unternehmen und übt Gewerbe oder Berufe aus, kommt die Steuer für den Betrieb der Unternehmen und für die Ausübung der Gewerbe oder Berufe nach den jeweils anwendbaren Bestimmungen und unter Heranziehung des jeweiligen Umsatzes gesondert zur Anwendung.

(3) Steuerpflichtige, die mehrere Unternehmen betreiben oder mehrere Tätigkeiten im Rahmen des gleichen Unternehmens oder mehrere Gewerbe oder Berufe ausüben, können für die verschiedenen von ihnen ausgeübten Tätigkeiten eine gesonderte Besteuerung wählen, indem sie der Steuerbehörde in ihrer Erklärung für das Vorjahr oder in ihrer Erklärung über die Aufnahme der Tätigkeit ihre Wahl mitteilen. In diesem Fall wird der in Art. 19 vorgesehene Vorsteuerabzug unter der Bedingung gewährt, dass über die Tätigkeit gesondert Buch geführt wird; für die Steuer auf nicht abschreibungsfähige gemischt genutzte Gegenstände ist er abweichend vom letzten Absatz ausgeschlossen. Die Wahl entfaltet ihre Wirkungen, solange sie nicht widerrufen wird und in jedem Fall mindestens für die Dauer von drei Jahren. ... Die Bestimmungen dieses Absatzes gelten ferner für Steuerpflichtige ..., die steuerbefreite Tätigkeiten im Sinne von Art. 10 Abs. 1 ausüben.

(4) Die Steuer kommt ... nach den jeweils anwendbaren Bestimmungen und unter Heranziehung des mit diesen Tätigkeiten jeweils erzielten Umsatzes in jedem Fall gesondert zur Anwendung.

(5) In allen Fällen, in denen die Steuer für eine bestimmte Tätigkeit gesondert zur Anwendung kommt, wird der in Art. 19 vorgesehene Vorsteuerabzug, wenn er in Anwendung des dritten Absatzes dieses Artikels reduziert wird oder pauschal angewandt wird, für die Steuer auf gemischt genutzte Gegenstände und Dienstleistungen in den Grenzen des Teils gewährt, der der Ausübung der Tätigkeit selbst zuzurechnen ist; Dienstleistungen, die auf die Tätigkeit, die einem reduzierten oder pauschalen Vorsteuerabzug unterliegt, übertragen werden, sind Dienstleistungen im Sinne von Art. 3 und gelten als auf der Grundlage ihres Normalwerts zum Zeitpunkt ihrer Erbringung erbracht. ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 13 Mercedes Benz ist für die strategische Leitung der Vermarktung der Marken der Daimler-Chrysler-Gruppe in Italien zuständig.
- 14 In ihrer Mehrwertsteuererklärung für das Steuerjahr 2004 stufte Mercedes Benz ihre finanziellen Tätigkeiten, d. h. die Gewährung von Darlehen an ihre Tochtergesellschaften, als Hilfsumsätze zu ihren steuerpflichtigen Tätigkeiten ein, was sie dazu veranlasste, die Zinsen auf diese Darlehen von der Berechnung des Nenners des Bruchs zur Ermittlung des prozentualen Vorsteuerabzugssatzes im Sinne von Art. 19-bis DPR Nr. 633/72 auszunehmen.
- 15 Im Anschluss an eine im Jahr 2008 für das Steuerjahr 2004 durchgeführte Steuerprüfung erließ die Steuerbehörde gegen Mercedes Benz einen Bescheid über die Nacherhebung von Mehrwertsteuer in Höhe von 1 755 882 Euro. Der Bescheid wurde damit begründet, dass die Zinsen auf die besagten Darlehen zu Unrecht von dem Nenner des Bruchs zur Ermittlung des prozentualen Vorsteuerabzugssatzes ausgenommen worden seien, da die Gewährung der Darlehen angesichts dessen, dass die Zinsen auf sie 71,64 % des Gesamtumsatzes von Mercedes Benz ausmachten, eine der Haupttätigkeiten des Unternehmens sei.
- 16 Mercedes Benz erhob gegen diesen Bescheid vor der Commissione tributaria provinciale di Roma (Provinzialfinanzkommission Rom, Italien) Klage, die abgewiesen wurde. Dagegen legte Mercedes Benz sodann vor dem vorlegenden Gericht, der Commissione tributaria regionale di Roma (Regionalfinanzkommission Rom, Italien), Rechtsmittel ein.
- 17 Im Rahmen dieses Rechtsstreits trug Mercedes Benz vor, dass sie die Zinsen auf die gewährten Darlehen zu Recht von dem Nenner des Bruchs zur Ermittlung des prozentualen Vorsteuerabzugssatzes ausgenommen habe. Sie machte insbesondere geltend, dass der italienische Gesetzgeber jedenfalls die Art. 168 und 173 bis 175 der Richtlinie 2006/112 nicht ordnungsgemäß umgesetzt habe, indem er vorgesehen habe, dass der in Art. 19-bis DPR Nr. 633/72 geregelte Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs unterschiedslos für alle von einem Steuerpflichtigen erworbenen

Gegenstände und Dienstleistungen gelte, ohne dass nach der Zuordnung dieser Gegenstände und Dienstleistungen zu Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, zu Umsätzen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, oder zu beiden Umsatzarten differenziert werde.

- 18 Unter diesen Umständen hat die Commissione tributaria regionale di Roma (Regionalfinanzkommission Rom) entschieden, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen im Hinblick auf die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts die Art. 168 und 173 bis 175 der Richtlinie 2006/112 bei einer Auslegung anhand der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Effektivität und der Neutralität, wie sie sich im Unionsrecht herausgebildet haben, den nationalen Rechtsvorschriften (speziell Art. 19 Abs. 5 und Art. 19-bis DPR Nr. 633/72) und der Praxis der nationalen Steuerverwaltung entgegen, wonach – auch für die Bestimmung der sogenannten Hilfsumsätze – auf die Zusammensetzung des Umsatzes des Wirtschaftsteilnehmers abzustellen ist, ohne dass eine Berechnungsmethode vorgesehen wäre, die sich auf die Zusammensetzung und die tatsächliche Zweckbestimmung der Erwerbe gründet und die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der eingegangenen Aufwendungen den einzelnen – besteuerten und nicht besteuerten – Tätigkeiten, die der Steuerpflichtige ausgeübt hat, tatsächlich zuzurechnen ist?

Zur Vorlagefrage

Vorbemerkungen

- 19 Auch wenn sich das vorlegende Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen der Form nach auf die Art. 168 und 173 bis 175 der Richtlinie 2006/112 bezogen hat, ist erstens darauf hinzuweisen, dass zur Zeit des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerjahrs das Recht der Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug hauptsächlich durch die Art. 17 und 19 der Sechsten Richtlinie geregelt war.
- 20 Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht zweitens hervor, dass der italienische Gesetzgeber mit dem Erlass von Art. 19 Abs. 5 und Art. 19-bis DPR Nr. 633/72 von der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie vorgesehenen abweichenden Methode Gebrauch machen wollte.
- 21 Unter diesen Umständen ist die Vorlagefrage so zu verstehen, dass das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d und Art. 19 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung und Praxis, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, nicht entgegenstehen, wonach Steuerpflichtige
- auf alle von ihnen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen einen umsatzbasierten Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs anwenden müssen, ohne dass eine Berechnungsmethode vorgesehen wäre, die sich auf die Art und die tatsächliche Zweckbestimmung der einzelnen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen gründet und die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der eingegangenen Aufwendungen den einzelnen besteuerten und nicht besteuerten Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist, und
 - für die Bestimmung der als „Hilfsumsätze“ qualifizierbaren Umsätze auf die Zusammensetzung ihres Umsatzes abstellen müssen.

Antwort des Gerichtshofs

- 22 Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie die Steuerpflichtigen die Möglichkeit haben, die Steuer auf den Erwerb von Gegenständen bzw. die Lieferung von Dienstleistungen, die ausschließlich zur Ausführung besteuert Umsätze bestimmt sind, abzuziehen.
- 23 Was Gegenstände und Dienstleistungen anbelangt, die dazu bestimmt sind, sowohl für Umsätze verwendet zu werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, sieht Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie vor, dass der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.
- 24 Jedoch gestattet Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten, sich abweichender spezifischer Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu bedienen, zu denen die Methode gemäß Buchst. d dieser Bestimmung gehört (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. November 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 24).
- 25 Nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie kann ein Mitgliedstaat dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihm vorschreiben, den Vorsteuerabzug nach der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden.
- 26 Als Erstes ist zu prüfen, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie in seinem Zusammenhang betrachtet dahin auszulegen ist, dass die dort vorgesehene Berechnungsmethode für das Recht auf Vorsteuerabzug den Rückgriff auf einen umsatzbasierten Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs impliziert.
- 27 Hierzu ist festzustellen, dass im Gegensatz zu den anderen in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie genannten abweichenden Berechnungsmethoden die in Buchst. d dieser Bestimmung genannte Berechnungsmethode ausdrücklich vorsieht, dass sie nach der Regel in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie anzuwenden ist.
- 28 Wie aber aus Rn. 23 des vorliegenden Urteils hervorgeht, wird in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie nicht genau geregelt, wie der Teil der Mehrwertsteuer, der auf den Betrag der Umsätze entfällt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, konkret zu bestimmen ist.
- 29 Davon abgesehen präzisiert Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie, der unmittelbar auf Unterabs. 1 folgt und mit den Worten „[d]ieser Pro-rata-Satz“ beginnt, sich also auf den in Unterabs. 1 vorgesehenen Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs bezieht, dass dieser Pro-rata-Satz nach Art. 19 dieser Richtlinie festzulegen ist.
- 30 Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie sieht wiederum vor, dass der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie vorgesehene Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs anhand eines Bruchs ermittelt wird, der im Zähler den Betrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze und im Nenner den Betrag dieser Umsätze sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze enthält.
- 31 Damit ist der Verweis in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie auf die in Unterabs. 1 dieses Absatzes vorgesehene Regel so zu lesen, dass er bei der Anwendung der betreffenden Vorschrift die Verwendung eines umsatzbasierten Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nach sich zieht.

- 32 Daraus folgt, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d in Verbindung mit Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 sowie mit Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die von ihm vorgesehene Berechnungsmethode für das Recht auf Vorsteuerabzug den Rückgriff auf einen umsatzbasierten Pro-rata-Satz impliziert.
- 33 Als Zweites ist zu prüfen, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie es einem Mitgliedstaat verwehrt, einem Steuerpflichtigen die Anwendung eines umsatzbasierten Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs auf alle von ihm erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen vorzuschreiben, ohne die Art und die tatsächliche Zweckbestimmung jedes und jeder einzelnen dieser Gegenstände und Dienstleistungen zu berücksichtigen.
- 34 Insoweit ergibt sich einerseits aus dem Wortlaut von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie selbst, dass die Berechnung eines Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zur Ermittlung des Betrags der abziehbaren Vorsteuer grundsätzlich nur bei Gegenständen und Dienstleistungen erfolgt, die von einem Steuerpflichtigen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, verwendet werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. September 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 40, und vom 9. Juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, Rn. 25).
- 35 Andererseits können nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten einem Steuerpflichtigen gestatten oder ihm vorschreiben, den Vorsteuerabzug „nach der in Unterabsatz 1 vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden“.
- 36 Da sich Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie, auf den in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d dieser Richtlinie ausdrücklich verwiesen wird, sowohl auf Umsätze bezieht, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch auf solche, für die dieses Recht nicht besteht, ist die Wendung „die dort genannten Umsätze“ als Bezugnahme auf beide in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie genannten Umsatzarten zu verstehen.
- 37 Allerdings verwendet Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie anders als deren Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 nicht den Ausdruck „sowohl ... als auch“.
- 38 In Ermangelung dieses Details ist Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie so aufzufassen, dass er sich auf alle Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die von dem betreffenden Steuerpflichtigen für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze und für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze genutzt werden, ohne dass es notwendig wäre, dass diese Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für die eine als auch für die andere dieser beiden Umsatzarten dienen.
- 39 Es ist nämlich daran zu erinnern, dass bei verschiedenen möglichen Auslegungen einer Unionsvorschrift die Auslegung zu wählen ist, die die praktische Wirksamkeit der Vorschrift zu wahren geeignet ist (vgl. u. a. Urteil vom 9. März 2000, EKW und Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, Rn. 41).
- 40 Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass er nur in Bezug auf Gegenstände und Dienstleistungen Anwendung findet, die „sowohl“ für Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, „als auch“ für Umsätze, für die ein solches Recht nicht besteht, genutzt werden, würde aber dazu führen, dieser Bestimmung dieselbe Bedeutung zu geben wie Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie, wovon diese Bestimmung jedoch abweichen soll.

- 41 Das vorliegende Gericht scheint allerdings Zweifel zu haben, was die Vereinbarkeit der in Rn. 38 des vorliegenden Urteils dargelegten Auslegung mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit der Vorsteuerabzüge, der Effektivität des Rechts auf Vorsteuerabzug und der Neutralität der Mehrwertsteuer anbelangt.
- 42 Ohne die konkreten Auswirkungen dieser Grundsätze auf die Auslegung von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie prüfen zu müssen, ist jedoch festzustellen, dass die Berücksichtigung dieser Grundsätze, die das Mehrwertsteuersystem leiten, von denen der Gesetzgeber aber wirksam abweichen kann, jedenfalls nicht eine Auslegung rechtfertigen kann, die dieser vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollten Abweichung jede praktische Wirksamkeit nähme.
- 43 Die Erwägungen in Rn. 38 des vorliegenden Urteils werden auch durch eines der mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziele bestätigt, das, wie aus ihrem 17. Erwägungsgrund hervorgeht, darin besteht, den Rückgriff auf relativ einfache Anwendungsregeln zu gestatten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. März 2012, Kommission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, Rn. 35).
- 44 Bei Anwendung der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Berechnungsregel müssen die Steuerpflichtigen nämlich nicht die von ihnen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen entweder Umsätzen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, oder Umsätzen, für die dieses Recht nicht besteht, oder aber beiden Umsatzarten zuordnen, und die nationalen Steuerbehörden haben in der Folge nicht zu überprüfen, ob diese Zuordnung ordnungsgemäß erfolgt ist.
- 45 Als Drittes ist zu prüfen, ob ein Mitgliedstaat unter Berücksichtigung von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie verlangen kann, dass sich der betreffende Steuerpflichtige auch auf die Zusammensetzung seines Umsatzes bezieht, um festzustellen, welche der bewirkten Umsätze als „Hilfsumsätze“ eingestuft werden können.
- 46 Insoweit ist daran zu erinnern, dass gemäß Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie bei der Ermittlung des Pro-rata-Satzes nach Art. 19 Abs. 1 die „Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte“ außer Ansatz bleiben. Die Sechste Richtlinie enthält jedoch keine Definition dieses Begriffs.
- 47 Der Gerichtshof hat jedoch bereits klargestellt, dass zwar der Umfang der Einkünfte, die durch in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallende Finanzgeschäfte erzielt werden, ein Indiz dafür sein kann, dass diese Umsätze nicht als Hilfsumsätze im Sinne von Art. 19 Abs. 2 dieser Richtlinie anzusehen sind, dass aber der Umstand, dass die Einkünfte aus diesen Umsätzen höher sind als die Einkünfte aus der von dem betreffenden Unternehmen angegebenen Haupttätigkeit, allein nicht ausreicht, um die Einordnung der fraglichen Umsätze als „Hilfsumsätze“ im Sinne dieser Bestimmung auszuschließen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. April 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, Rn. 77).
- 48 Ferner geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit als „Hilfstätigkeit“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie einzustufen ist, wenn sie nicht die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit des Unternehmens darstellt, und wenn sie nicht eine umfangreiche Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen erfordert, für die die Mehrwertsteuer zu entrichten ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Juli 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, Rn. 22, vom 29. April 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, Rn. 76, und vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, Rn. 31).
- 49 Daher ist festzustellen, dass die Zusammensetzung des Umsatzes des Steuerpflichtigen ein relevanter Gesichtspunkt für die Feststellung ist, ob bestimmte Umsätze als „Hilfsumsätze“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen sind. Zu berücksichtigen sind hierfür aber auch das

Verhältnis dieser Umsätze zu den steuerbaren Tätigkeiten des Steuerpflichtigen und gegebenenfalls die mit diesen Umsätzen einhergehende Verwendung mehrwertsteuerpflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen.

- 50 Nach alledem sind Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d und Art. 19 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung und Praxis, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, nicht entgegenstehen, wonach ein Steuerpflichtiger
- auf alle von ihm erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen einen umsatzbasierten Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs anwenden muss, ohne dass eine Berechnungsmethode vorgesehen wäre, die sich auf die Art und die tatsächliche Zweckbestimmung der einzelnen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen gründet und die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der eingegangenen Aufwendungen den einzelnen besteuerten und nicht besteuerten Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist, und
 - für die Bestimmung der als „Hilfsumsätze“ qualifizierbaren Umsätze auf die Zusammensetzung seines Umsatzes abstellen muss, sofern die hierfür vorgenommene Beurteilung auch das Verhältnis dieser Umsätze zu den steuerbaren Tätigkeiten des Steuerpflichtigen und gegebenenfalls die mit diesen Umsätzen einhergehende Verwendung mehrwertsteuerpflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen berücksichtigt.

Kosten

- 51 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d 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 einer nationalen Regelung und Praxis, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, nicht entgegenstehen, wonach ein Steuerpflichtiger

- **auf alle von ihm erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen einen umsatzbasierten Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs anwenden muss, ohne dass eine Berechnungsmethode vorgesehen wäre, die sich auf die Art und die tatsächliche Zweckbestimmung der einzelnen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen gründet und die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der eingegangenen Aufwendungen den einzelnen besteuerten und nicht besteuerten Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist, und**
- **für die Bestimmung der als „Hilfsumsätze“ qualifizierbaren Umsätze auf die Zusammensetzung seines Umsatzes abstellen muss, sofern die hierfür vorgenommene Beurteilung auch das Verhältnis dieser Umsätze zu den steuerbaren Tätigkeiten des Steuerpflichtigen und gegebenenfalls die mit diesen Umsätzen einhergehende Verwendung mehrwertsteuerpflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen berücksichtigt.**

Unterschriften